



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder ADir. RR Leopold Stetter, Ing. Gottfried Parade und Dr. Otto Farny über die Berufung des Herr D.K., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch HR Dr. Gerhard Felmer, Günter Luntsch, vom 8. Oktober 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO (Erbschaftssteuer) nach der am 12. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der am 1 verstorbene J.B. hatte eine Lebensversicherung abgeschlossen. Von der Versicherung wurde an Frau M.K., der einzigen gesetzlichen Erbin nach J.B., ein Betrag von € 34.603,72 ausbezahlt. Vom Bezirksgericht xx erging in der Verlassenschaftssache nach J.B. am 15. Mai 2006 die Verständigung, dass die Abhandlung unterbleibt, weil kein Aktivnachlass vorhanden ist. In dem eingebrachten Nachsichtsansuchen wurde von Herrn D.K., dem Berufungswerber, bestätigt, dass der Betrag von € 34.603,72 über Verlangen von Frau M.K. an diese überwiesen und in der Folge bar abgehoben wurde.

Frau M.K. ist am 2 verstorben. Am 4. Oktober 2006 wurde vom Berufungswerber die unbedingte Erbantrittserklärung auf Grund des Gesetzes zum ganzen Nachlass abgegeben. Nach der vom Berufungswerber erstatteten Vermögenserklärung stehen den Aktiven in der Höhe von € 13.511,48 Passiven in der Höhe von € 9.249,74 gegenüber, was einen Reinen Nachlass in der Höhe von € 4.261,74 ergibt. Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes

yy vom 20. Oktober 2006 wurde die Verlassenschaft dem Berufungswerber, der ohne die Rechtswohltat des Inventars auf Grund des Gesetzes die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, zur Gänze eingewantwortet. In diesem Beschluss wurde die Gebühr des Gerichtskommissärs mit € 954,-- bestimmt.

Für den der Frau M.K. angefallenen Versicherungsbetrag wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Berufungswerber als Erben nach Frau M.K. für diesen Erwerb von Todes wegen nach J.B. mit Bescheid vom 12. September 2007 die Erbschaftssteuer mit € 6.898,60 vorgeschrieben.

Vom Berufungswerber wurde ein Nachsichtsansuchen eingebracht, welches beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 28. September 2007 eingelangt ist. In diesem Nachsichtsansuchen wurde vom Berufungswerber ein Rechtsmittelverzicht gemäß § 255 Abs. 1 BAO abgegeben, da der Bescheid der derzeitigen Rechtslage entspricht, womit dessen formelle Rechtskraft eingetreten ist. Weiter wurde ausgeführt, dass auf Grund der dem Berufungswerber gewährten Bezüge in der Entrichtung der Abgabenschuld keine persönliche Unbilligkeit zu erblicken sei.

Vom Berufungswerber wird sachliche Unbilligkeit geltend gemacht, da bei ihm keine Vermögensvermehrung eingetreten sei und der sich aus der Anwendung der Steuerklasse V ergebende Steuersatz gegenüber einem solchen der Steuerklasse I extrem hoch sei. Da der tatsächliche Reine Nachlass nach Frau M.K. € 2.900,80 betrage, müsste der Berufungswerber für die Bezahlung der vorgeschriebenen Erbschaftssteuer € 3.997,80 aus eigenem Vermögen aufbringen. Es wäre dem Berufungswerber frei gestanden, eine bedingte Erbantrittserklärung abzugeben, wodurch Passiva aus der Erbmasse nur bis zur Höhe der Aktiva zu begleichen gewesen wären. Hier wäre ein Inventarium zu errichten gewesen, was zu Kosten und somit zur Verringerung des Reinen Nachlasses geführt hätte. Schließlich werde das derzeit geltende Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz mit Wirkung ab 1. 8. 2008 aufgehoben.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2007 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Antrag um Bewilligung einer Nachsicht abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass die Versicherungssumme Frau M.K. zugeflossen sei und dafür Erbschaftssteuer zu bezahlen sei. Der Berufungswerber sei über die Wirkung der unbedingten Erbantrittserklärung aufgeklärt worden, insbesondere darüber, dass er für Schulden der Erblasserin unbeschränkt persönlich mit seinem gesamten Vermögen hafte, ohne Rücksicht darauf, ob die Verlassenschaft zu deren Deckung hinreicht und ob ihm diese Verbindlichkeiten bekannt sind oder nicht und dass seine Haftung nicht mit dem Wert der ihm zufallenden Verlassenschaft beschränkt sei. Der Gesetzgeber habe sich nicht dazu entschlossen, das Erbschaftssteuergesetz schon jetzt aufzuheben und es sei ein vom Gesetzgeber gewolltes

Ergebnis, dass alle Erbanfälle bis zum 31. Juli 2008 nach wie vor der Erbschaftssteuer unterliegen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass bei Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung ein Inventarium zu errichten gewesen wäre, was Kosten verursacht hätte und es wird bezweifelt, dass in Anbetracht des geringen Reinen Nachlasses überhaupt noch ein namhafter Betrag für den Bund als Abgabengläubiger aus dem Titel der bei Frau M.K. angefallenen Erbschaftssteuer zu lukrieren gewesen wäre. Bei Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung hätte der Berufungswerber keinen Betrag aus seinem eigenen Vermögen zu tragen und sei es sachlich unbillig, den Berufungswerber zu einer Zahlung einer Erbschaftssteuer aus seinem eigenen Vermögen heranzuziehen. Wiederholt wird, dass beim Berufungswerber keine Vermögensvermehrung eingetreten sei. Es wird der Antrag gestellt, die vorgeschriebene Erbschaftssteuer zur Gänze, in eventu mit einem Betrag von € 1.954,18 nachzusehen.

In der am 12. März 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde das bisherige Vorbringen wiederholt. Der Verwaltungsgerichtshof verweise darauf, dass ein Vermögenszufluss stattgefunden haben müsse. Genau das habe in diesem Fall nicht stattgefunden. Es liege ein atypischer Vermögenseingriff vor.

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. Diese Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt nach den Ausführungen im Nachsichtsansuchen nicht vor, sondern nur eine sachliche Unbilligkeit.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftssteuer das Ziel, den durch Erbfall anfallenden Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu erfassen und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers – wenn auch in unterschiedlichen Steuersätzen nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und dem Wert des Erwerbes – zu besteuern.

Von Herrn J.B. wurde eine Versicherung abgeschlossen, welche mit seinem Ableben fällig wurde. Bezugsberechtigt für die Leistung der Versicherung in der Höhe von € 34.603,72 war Frau M.K., der über deren Verlangen dieser Betrag von der Versicherung auch überwiesen wurde. Von Frau M.K. wurde ein Vermögensvorteil erworben, für den nach den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes eine Erbschaftsteuer anfällt. Denn gemäß § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Dazu gehören Versicherungsverträge auf Ableben, die der Erblasser als Versicherungsnehmer abgeschlossen hat, vor allem Lebensversicherungsverträge.

Gemäß § 7 ErbStG werden nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser fünf Steuerklassen unterschieden. Nach dem Verwandtschaftsverhältnis der Frau M.K. zu dem verstorbenen Herrn J.B. ist sie in die Steuerklasse V einzureihen. Nach Abzug des persönlichen Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in der Höhe von € 110,-- verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von € 34.493,72. Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG beträgt die Erbschaftsteuer 20 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in der Höhe von € 34.493,00, somit € 6.898,60. Für diesen Frau M.K. angefallenen Vermögensvorteil wird der Betrag von € 6.898,60 an Erbschaftsteuer geschuldet.

Frau M.K. ist am 2. also noch bevor ihr vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen nach Herrn J.B. vorgeschrieben wurde, verstorben. In der Verlassenschaftssache der am 2. verstorbenen Frau M.K. hat der Berufungswerber am 4. Oktober 2006 die unbedingte Erbantrittserklärung auf Grund des Gesetzes zum ganzen Nachlass abgegeben. Der Berufungswerber war in Kenntnis, dass er mit der Abgabe der unbedingten Erbantrittserklärung für sämtliche Nachlassverbindlichkeiten, so auch für die Erblasserschulden der Höhe nach unbeschränkt mit seinem gesamten Vermögen haftet und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Verlassenschaft zu deren Deckung hinreicht und ob ihm diese Verbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt bekannt sind oder nicht. Unter Erblasserschulden sind die vererblichen Verbindlichkeiten der Erblasserin zu verstehen, die bis zu ihrem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden.

Der Berufungswerber hätte auch die Möglichkeit gehabt, statt der unbedingten Erbantrittserklärung eine bedingte Erbantrittserklärung abzugeben. Bei Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung hätte er für die Nachlassverbindlichkeiten zwar auch persönlich mit seinem gesamten Vermögen, jedoch nur beschränkt bis zum Wert der Verlassenschaftsaktiva haftet, wobei diese Haftungsbeschränkung für Erblasserschulden und Erbfallschulden gilt. Der Berufungswerber hat sich jedoch dazu entschlossen, auf Grund des Gesetzes eine unbedingte Erbantrittserklärung zum ganzen Nachlass abzugeben, daher

können die möglichen Folgen, die bei Nichtabgabe einer unbedingten Erbantrittserklärung eintreten könnten, keine Berücksichtigung finden.

Mit Bescheid vom 12. September 2007 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Berufungswerber als Erben nach M.K. die Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen nach J.B. in der Höhe von € 6.898,60 vorgeschrieben. Mit diesem Bescheid wurde der Berufungswerber für eine Erbschaftssteuerschuld der verstorbenen Frau M.K. in Anspruch genommen. Der Grund für die Vorschreibung der Erbschaftssteuer liegt darin, dass bei der verstorbenen Frau M.K. eine Vermögensvermehrung stattgefunden hat. Es handelt sich bei dieser Erbschaftssteuer um eine Schuld der Verstorbenen, für die der Berufungswerber auf Grund der Abgabe der unbedingten Erbantrittserklärung der Höhe nach unbeschränkt persönlich mit seinem ganzen Vermögen haftet.

Zu den Ausführungen betreffend den Steuersatz kann nur bemerkt werden, dass es sich bei dem Erwerb von Todes wegen nach Herrn J.B. an Frau M.K. nach den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes eindeutig um einen Erwerb in der Steuerklasse V handelt. Die Erbschaftssteuer wurde für den Erwerb von Herrn J.B. an Frau M.K. und nicht für einen Erwerb von Frau M.K. an den Berufungswerber vorgeschrieben. Außerdem ist bei der Erbschaftssteuer jeder Erwerb für sich zu betrachten. So kann es nicht sein, dass für einen Erwerb von Herrn J.B. an Frau M.K. die Verhältnisse zwischen Frau M.K. und dem Berufungswerber herangezogen werden.

Dass der Versicherungsbetrag an Frau M.K. überwiesen wurde, wird im Nachsichtsansuchen bestätigt. Es wird sogar ausgeführt, dass dieser Betrag in der Folge bar abgehoben wurde. Auch wenn der Versicherungserlös im Nachlass der Frau M.K. nicht mehr aufgefunden werden konnte, hat das keinen Einfluss auf die bereits entstandene Steuerschuld. Denn gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich – die Ausnahmen treffen hier nicht zu – mit dem Tode des Erblassers. Außerdem handelt es sich hier nicht um die Vorschreibung der Erbschaftssteuer für den Erwerb von Frau M.K. an den Berufungswerber, sondern um die Vorschreibung der Erbschaftssteuer für den Erwerb von Herrn J.B. an Frau M.K., für welche der Berufungswerber als Rechtsnachfolger der Frau M.K. in Anspruch genommen wurde.

Die Vorschreibung der Erbschaftssteuer bzw. dass der Berufungswerber für diese Erbschaftssteuer in Anspruch genommen wurde sind Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage und stellen ein beabsichtigtes Ergebnis des Gesetzgebers dar. Die Abgabe einer unbedingten Erbantrittserklärung lag in der Sphäre und der Dispositionsmöglichkeit des Berufungswerbers und ist kein Umstand, der eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung begründen kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassenden persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet werden und durch Nachsicht behoben werden. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO grundsätzlich entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich – so wie im gegenständlichen Fall – eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von den betreffenden Gesetzen erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden. Eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei 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. Im vorliegenden Fall liegt einerseits ein Vermögensanfall von Seiten J.B. an M.K. vor, andererseits ein Anfall von M.K. an den Bw. Für Zwecke der Erbschaftssteuer erfolgt eine Zuordnung zu den Steuerklassen in der Weise, dass beim ersten Anfall das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und Begünstigter und beim zweiten Anfall das familienrechtliche Naheverhältnis zwischen Begünstigter und Erben (Berufungswerber) berücksichtigt wird. Mit der Erbantrittserklärung wird der Anfall rückwirkend auf den Todestag steuerpflichtig. Da der Berufungswerber eine unbedingte Erbantrittserklärung im zweiten Anfall abgab, hat er die Schulden der M.K. zu übernehmen. Das ist kein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis, das zu einer anormalen Belastungswirkung führt, sondern liegt innerhalb der erbschaftssteuerlichen (und auch bürgerlich-rechtlichen) Ordnungsstruktur.

Bezogen auf Gesetzesänderungen und die Aufhebung von Normen durch den Verfassungsgerichtshof hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass die sich aus einer Gesetzesänderung ergebenden Unterschiede in der Besteuerung von Fällen je nachdem, ob die entsprechenden Sachverhalte vor oder nach der Änderung verwirklicht wurden, zwar subjektive Härten darstellen können, aber in allen gleichen Lagen und damit allgemein eintreten. Die in Art. 139 Abs. 6 und 140 Abs. 7 B-VG enthaltene Regelung, dass die aufgehobenen Vorschriften auf die vor der Aufhebung bzw. vor Ablauf der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist verwirklichten Tatbestände anzuwenden und nur die Anlassfälle davon ausgenommen sind, führt notwendigerweise dazu, dass die Anlassfälle gegenüber anderen Fällen begünstigt werden. Die sich daraus ergebenden Unterschiede in der Belastung treten allgemein ein und führen ebenso wenig wie Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur

Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Einzelfall (vgl. VwGH vom 25. 11. 1992, 91/13/0170 und die dort angeführte weitere Rechtsprechung).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. März 2008