

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, in S, vertreten durch Fischer & Rechberger Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs OEG, 5026 Salzburg, Leonhard-Posch-Weg 11, vom 31. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 10. September 2001 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2001 suchte die Berufungswerberin (Bw) M durch ihre ausgewiesene Vertreterin um Nachsicht für einen Teil der mit Bescheid vom 20. April 2001 vorläufig vorgeschriebenen Erbschaftsteuer 2001 (S 7.280.405,--) in Höhe von S 3.067.000,-- (in € 222.887,58) an. Der vorgeschriebene Betrag an Erbschaftssteuer sei bereits entrichtet worden.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Bw Pflichtteilsberechtigte im Verlassenschaftsverfahren nach dem verstorbenen A war. Aufgrund einer mit der testamentarischen Alleinerbin abgeschlossenen Pflichtteilsregelung sei im Wesentlichen der gesamte Nachlass real geteilt worden. Unter den aufzuteilenden Vermögensgegenständen befanden sich auch 136.000 Stück Stammaktien der Fa. B, wovon 22.666 Stück (1/6) auf die Bw entfielen. Die gegenständlichen Aktien wurden mit dem Kurswert zum Stichtag X (Todestag des Erblassers) bewertet und mit einem Betrag von S 48.459.287,08 der Erbschaftsbesteuerung unterworfen.

Die Bw habe erst am Y die Verfügungsmacht über diese Aktien erlangt. In dem halben Jahr zwischen Todestag des Erblassers und Erlangung der Verfügungsberechtigung verloren die Aktien ca. 40 % ihres Wertes. Dem Wertverfall habe die Bw hilflos zusehen müssen. Sie war

wegen der fehlenden Verfügungsmacht weder rechtlich noch faktisch in der Lage, die Kursverluste durch einen frühzeitigen Verkauf der Wertpapiere zu begrenzen. Ferner sei es ihr auch nicht möglich gewesen, den Zeitpunkt der Erlangung der Verfügungsmacht zu beeinflussen. Die als Verlassenschaftskuratorin fungierende Alleinerbin habe den Auftrag zur Teilung des im Nachlass befindlichen Wertpapierdepots nicht früher gegeben. Am Y sei die Bw benachrichtigt worden, dass die gegenständlichen Aktien auf ihr Wertpapierdepot übertragen worden waren. Zu diesem Zeitpunkt sei der Aktienwert auf einen Betrag von S 28,855.773,72 gesunken. Da die Kurstendenz weiter nach unten gezeigt habe, habe die Bw in der Folge die Aktien (bis auf ca. 4.200 Stück) veräußert und damit den Kursverlust auch realisiert.

Im Erbschaftssteuerrecht gelte grundsätzlich das Stichtagsprinzip, d.h. für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Ändern sich danach die Wertverhältnisse, ist dieser Umstand bei der Steuerberechnung prinzipiell nicht zu berücksichtigen. Dies bedeute aber nicht, dass die nachträgliche Änderung der Wertverhältnisse generell unbeachtlich wäre. In Härtefällen werde nämlich über den § 236 BAO ein Weg geöffnet, der zu einem gerechten Ausgleich zwischen den Interessen des Fiskus und den Interessen des Steuerpflichtigen führe.

Das Stichtagsprinzip sei auch vom VfGH als verfassungskonform anerkannt worden, wobei das Höchstgericht in diesem Zusammenhang jedoch ausdrücklich hervorhob, dass eine Nachsicht der Steuerschuldigkeiten gemäß § 236 BAO möglich ist, wenn die Einhebung der Steuer nach der Lage des Falles unbillig wäre (so VfGH vom 7. 10. 1978, B 213/76). Auch die Literatur gehe davon aus, dass aus dem Stichtagsprinzip resultierende erhebliche Wertdifferenzen durch eine entsprechende Nachsicht der Steuer auszugleichen seien.

Der vorliegende Sachverhalt sei unserer Ansicht nach ein typischer Anwendungsfall für eine Nachsicht nach § 236 BAO. Die Unbilligkeit könne in persönlichen oder sachlichen Umständen liegen. Im konkreten Fall würden sachliche Unbilligkeitsmomente für eine Nachsicht sprechen. Es wäre unangemessen und sachlich nicht gerecht, die Steuer von einer fiktiven Bereicherung und nicht von der tatsächlichen Bereicherung festzusetzen. Denn der Bw ist in Wirklichkeit nur ein Aktienpaket im Wert von S 28,855.773,72 zugeflossen. Es sei natürlich klar, dass allfällige Wertverluste nach dem Stichtag im Regelfall der Steuerpflichtige zu tragen habe. Dies sei aber nur dann billig, wenn es sich entweder bloß um verhältnismäßig geringe Beträge handle oder wenn der Steuerpflichtige die rechtliche bzw. faktische Verfügungsgewalt über die Vermögensgegenstände besitze und damit auf eine Wertminderung durch geeignete Maßnahmen (z.B. durch Verkauf etc.) reagieren könne.

Im konkreten Fall sei der Wertverlust enorm hoch und habe die Bw mangels Verfügungsgewalt nicht verlustmindernd disponieren können. Es werde daher die Ansicht vertreten, dass die vorgebrachten Umstände eine Nachsicht rechtfertigen. Durch die

Anwendung des Stichtagsprinzips trete im gegenständlichen Einzelfall ein, welches vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigt war.

Die Neuberechnung der Steuer unter Einbeziehung der Wertminderung ergebe den Nachsichtsbetrag in Höhe von s 3.067.000,--.

Augrund der geschilderten Umstände werde um Nachsicht in dieser Höhe angesucht.

Mit Bescheid vom 10. September 2001 wies das Finanzamt Salzburg-Land dieses Ansuchen mit der Begründung ab, dass eine Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben nicht gegeben sei. Auf den bekannten Inhalt der Begründung wird verwiesen.

Daraufhin erhob die Bw nach Fristverlängerung durch ihre ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2001 das Rechtsmittel der Berufung.

Ergänzend zur sachlichen Unbilligkeit brachte die Bw vor, dass sich das Stichtagsprinzip aus den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes ergebe, die für alle vom ErbStG gleichermaßen gültig sei. Insofern sei es richtig von den Auswirkungen einer allgemeinen Rechtslage zu sprechen. Dies könne jedoch nicht ohne weiters zu dem Schluss führen, es läge eben dann keine sachliche Unbilligkeit vor. Aus legistischer Sicht seien sämtliche Steuergesetze in generelle Rechtsnormen gekleidet, sodass letztlich jede Steuervorschreibung auf die allgemeine (Steuer) Rechtslage zurückzuführen sei. Würde demnach die Argumentation des Finanzamtes zutreffen, gäbe es von vorneherein keine sachliche Unbilligkeit mehr. Eine Nachsicht nach § 236 BAO würde sich dann bloß auf persönliche Unbilligkeitsgründe beschränken und die in der Lehre und den Kommentarwerken angesprochene sachliche Unbilligkeit wäre praktisch inhaltsleer. Dies könne nicht der Absicht des Gesetzgebers entsprechen.

Zwar verwende der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Formel, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit eingestuft werden dürfe. Allerdings sei mit dieser Feststellung die Unbilligkeitsprüfung nicht – im negativen Sinn – abgeschlossen. Sehr wohl sei noch zu beurteilen, ob eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschrift vorliegt, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, also der allgemein gehaltene Abgabentatbestand in Einzelfällen zu Auswirkungen führt, die der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser Besonderheiten hätte vermeiden wollen. In dieser Richtung sei auch das im Abweisungsbescheid zitierte VwGH-Erkenntnis zu interpretieren. Nur so bleibe überhaupt ein Spielraum für eine sachliche Unbilligkeit.

Auf diese im Nachsichtsansuchen geschilderten Besonderheiten des Einzelfalles sei die Finanzbehörde nicht eingegangen. Der Pflichtteilsanspruch sei grundsätzlich eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Die Steuerschuld für diese

Geldforderung entsteht im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung. Üblicherweise behält die Geldforderung – ausgenommen in Zeiten hoher Inflation – ihren inneren Wert, sodass das Stichtagsprinzip keinerlei Probleme bereite. Ausgehend vom Normalfall habe sich der Gesetzgeber sohin keine Gedanken über besondere gesetzliche Vorkehrungen hinsichtlich einer allfälligen Wertminderung des Pflichtteilsanspruches machen müssen. Im gegenständlichen Fall sei es im Hinblick auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten bzw. aus Gründen der Vernunft zu einer Abfindung des Pflichtteilsanspruches in Realwerten gekommen, womit automatisch die Gefahr eines nachträglichen Werteverfalls verbunden war. Insofern weiche die Situation erheblich von der eines "normalen" Pflichtteilsberechtigten ab.

Man könnte einwenden, dass auch der Erbe nachträgliche Wertminderungen des Nachlassvermögens nicht bei der Steuerbemessung berücksichtigen kann. Warum sollte dies ausgerechnet einem mit realen Vermögensgütern abgefundenen Pflichtteilsberechtigten zustehen? Der Erbe bekomme normalerweise schon vor der Einantwortung die Verfügungsmacht über die Nachlassgegenstände und kann daher auf negative Wertentwicklungen entsprechend reagieren (z.B. Verkauf von Aktien bei sinkenden Kursen – Verlustminderung). Daher sei ihm das Risiko, dass die tatsächliche Bereicherung unter dem für die Steuerbemessung maßgeblichen Wert liegt, zuzumuten. Anders verhalte es sich bei der Bw. Sie habe erst zirka ein halbes Jahr nach dem Tod des Erblassers über die betreffenden Aktien verfügen können, wobei dieser Umstand außerhalb ihres Einflussbereiches gelegen habe. Für die Übertragung waren entsprechende Handlungen der Alleinerbin, des Verlassenschaftsgerichtes und der Bank erforderlich. Die Bw konnte daher den Wertverlust nicht stoppen. Hierin liege der unserer Ansicht nach entscheidende Unterschied zur Situation des Erben.

Der vorliegende Einzelfall weise daher jene Besonderheiten auf, die zu einer ungewöhnlich harten Auswirkung des Stichtagsprinzips führen. Alle Anzeichen würden dafür sprechen, dass der Gesetzgeber in Kenntnis der gegenständlichen Umstände eine Ausnahme vom Stichtagsprinzip zugelassen hätte. Ein Pflichtteilsberechtigter, dessen Anspruch aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen in Sachwerten abgegolten wird und er ohne sein Verschulden erst nach Ablauf eines halben Jahres die Verfügungsmacht über dies Gegenstände erlangt, sei hinsichtlich eines allfälligen Wertverlustes während dieser Spanne schutzwürdig.

Die Vorschreibung der Erbschaftssteuerstelle im Ausmaß von S 3.067.000,-- einen klassischen Fall einen sachlichen Unbilligkeit dar.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes Salzburg-Land ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

### **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 Abs. 2 leg. cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäße Anwendung.

Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase der maßgebliche Rechtsbegriff der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO näher zu untersuchen. Dabei ist der Zweck dieser Rechtsnorm zu beachten. Durch § 236 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder doch zu mildern.

Die Bw wendet sachliche Unbilligkeit ein und sieht diese im Wesentlichen durch den eingetretenen Wertverlust von 40 % der übernommenen Aktien, dem die Bw als Pflichtteilsberechtigte mangels Verfügungsmacht (erst nach Ablauf eines halben Jahres) nicht entgegenwirken habe können, als gegeben.

Unbestritten blieb, dass das Erbschaftsteuergesetz vom strengen Stichtagsprinzip beherrscht wird, wobei für die Bemessung der Erbschaftssteuer die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend sind. Eine nachträgliche Wertminderung führt daher nicht zu einer Minderung der Steuer, wie auch eine nachträgliche Wertsteigerung zu keiner Erhöhung der Steuer führt. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung hat der VfGH mit Erkenntnis vom 7. Oktober 1978, B 213/76, bestätigt. Auch vom Verwaltungsgerichtshof wird in ständiger Rechtsprechung zur Erbschaftssteuer von diesen Rechtsgrundsätzen ausgegangen (siehe z.B. im Erk. vom 30. August 1995, 95/16/0098; betreffend Wertminderung bei Wertpapieren). Zusätzlich wird in diesem Erkenntnis festgehalten, dass es nicht darauf ankommt, wann der Erwerber die Verfügung über die Nachlassgegenstände erlangt.

Der Maßstab, dass eintretende Wertänderungen nach dem Bewertungsstichtag keine Berücksichtigung finden können, ergibt sich somit ausgehend von der Rechtssprechung aus dem Gesetz. Diese strenge Auslegung hat ihre Grundlage darin, dass weder Wertsteigerungen ((solche wären bei nachträglicher Berichtung der Steuer zu Lasten des Abgabepflichtigen) noch Wertminderungen (bei nachträglicher Berichtigung der Steuer zu Gunsten des Abgabepflichtigen) berücksichtigt werden. Aus dem Erbschaftssteuergesetz ergibt sich somit kein Hinweis, dass Wertänderungen Berücksichtigung finden sollen. Es kann der Bw daher nicht gefolgt werden wenn sie vermeint, dass der Gesetzgeber bei Kenntnis von ungewöhnlichen Härten vom Stichtagsprinzip abgegangen wäre.

Da es, wie aus dem oben zitierten VwGH-Erkenntnis, nicht darauf ankommt, wann der Erwerber Verfügungsmacht erlangt, kann daher auch keine sich aus dem Gesetz ergebende

Unbilligkeit angenommen werden, wenn die Bw erst sechs Monate nach dem Bewertungsstichtag Verfügungsmacht über die im Pflichtteilsübereinkommen angeführten Vermögenswerte erlangt hat. Dass die Erwerber (Erbe, Pflichtteilsberechtigter) zu unterschiedlichen Zeitpunkten die Verfügungsmacht erlangen ergibt sich aus dem Verlassenschaftsverfahren, weshalb eine Vergleichbarkeit zwischen Erben und Pflichtteilsberechtigten im Hinblick auf eine Unbilligkeit nicht gegeben ist. Es ist daher dem Finanzamt zu folgen, dass die Festsetzung der Erbschaftssteuer eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage ist, die zu keiner tatbestandsmäßigen Unbilligkeit führt.

Richtig ist aber, dass damit die Unbilligkeitsprüfung nicht abgeschlossen ist.

Die Unbilligkeit muss sich, soll sie nachsichtsbedeutsam sein, auf die Einhebung einer Abgabe beziehen.

Eine vom Gesetz vorgesehene und somit gewollte Regelung kann aber nicht ohne weiteres durch Nachsicht geändert werden. Eine Unbilligkeit ist nur dann anzunehmen, wenn die Einhebung auf das persönliche und wirtschaftliche Umfeld abnormal und atypisch einwirkt. Eine sachliche Unbilligkeit muss zu einem unzumutbaren Ergebnis führen (siehe dazu "Stoll Kommentar zur Bundesabgabenordnung Band III zu § 236"). Dies ist z. B. dann anzunehmen wenn es zu einer Verschleuderung von Vermögen oder zu einer doppelten Besteuerung kommt.

Derart vergleichbares liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Bw hat als Pflichtteilsberechtigte Vermögen übernommen, das trotz der 40 % Wertminderung die zu entrichtende Erbschaftsteuer bei weitem übersteigt. Da ausgehend von der Strenge des Erbschaftsteuergesetzes nachträgliche Wertänderung nicht zu berücksichtigen sind, kann in der gegenständlichen Einhebung der auf die Wertminderung der Aktien entfallenden Steuer (von rd. S 3 Mio.) kein atypisches Ergebnis gesehen werden. Eine abnormale oder atypische Auswirkung der Einhebung würde nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nur dann vorliegen, wenn das übernommene Vermögen zur Entrichtung gerade noch oder nicht mehr zur Entrichtung der Steuern ausreicht. Allenfalls könnte eine partielle Unbilligkeit dann gegeben sein, wenn einzelne Vermögensgegenstände soviel an Wert verlieren, dass die auf diese Gegenstände entfallende Steuer durch den Wert dieser Gegenstände nicht gedeckt wäre. Derartiges liegt aber nicht vor.

Es ist zwar davon auszugehen, dass die Einhebung der auf die Wertminderung der Aktien entfallende Steuer eine gewisse Härte darstellt, die jedoch aus den oben angeführten Gründen zu keiner Unbilligkeit führt. Aufgrund des übernommenen Vermögens als Pflichtteilsberechtigte tritt der Umstand, dass die Bw erst nach sechs Monaten Verfügungsmacht erhalten hat in den Hintergrund. Dies auch deshalb, da, wie der VwGH im ob zitierten Erkenntnis ausführt, es nicht darauf ankommt, wann der Erwerber die Verfügung über Nachlassgegenstände erlangt. Die Einräumung der Verfügungsmacht ist als Ausfluss

des Verlassenschaftsverfahrens anzusehen, die für sich alleine zu keiner Unbilligkeit führt. Schließlich ist zu beachten, dass Wertsteigerung (die zu einer höheren Steuer führen könnten) niemals aufgegriffen werden, demgegenüber für Wertminderung dem Abgabepflichtigen das Instrument der Nachsicht zur Verfügung steht. Da Änderungen somit nur einseitig zu Gunsten des Abgabepflichtigen möglich sind, ist die Anwendung einer besonderen Strenge (die sich bereits aus dem Erbschaftsteuergesetz ergibt) bei der Beurteilung der Unbilligkeit im Zusammenhang mit Erbschaftssteuer als gerechtfertigt anzusehen.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass im gegenständlichen Fall eine Unbilligkeit in der Einhebung der zur Nachsicht beantragten Abgaben in Höhe von S 3,067.000,-- im Sinne des § 236 BAO nicht vorliegt.

Daher ist dieses vorliegende Nachsichtsverfahren bereits in der ersten Phase (der rechtlichen Gebundenheit) als gescheitert anzusehen und konnte auf eine Ermessensentscheidung nicht eingegangen werden.

Der Berufung kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 10. Dezember 2004