



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1150-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. NN., vom 24. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Februar 2010 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. Februar 2010, Steuernummer zzz, wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien den Antrag der nunmehrigen Berufungserwerberin (Bw.), Frau Bw. , um Nachsicht gemäß § 236 BAO der mit Erbschaftssteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 8. Jänner 2010 in Höhe von € 11.107,20 festgesetzten Erbschaftssteuer ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung vom 24. März 2010.

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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles ist dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für das in § 236 BAO vorgesehene Ermessen.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II Nr. 435/2005, kann die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2 der Verordnung lautet:

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme."

§ 3 der Verordnung lautet:

"Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
 - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
 - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht."

Dem vorliegenden Verfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Ehegatte der bereits betagten Bw. ist am tt.mm.jjjj, also kurz vor Wirksamwerden der Abschaffung der Erbschaftssteuer verstorben. Laut Vorbringen der Bw. habe eine unrichtige Vorgehensweise der behandelnden Ärzte zum vorzeitigen Ableben des Erblassers geführt.

§ 1 Abs. 1 Z 1 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. Nr.

141, wurde mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G54/06 ua. als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft (VfGH 07.03.2007, [G 54/06](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. 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. Jedenfalls muss es zu einer abnormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Sinne seiner Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.02.2003, [98/13/0091](#)).

Die Bw. erblickt die Unbilligkeit zunächst im erwähnten ärztlichen Kunstfehler, durch den sie mit Erbschaftssteuer belastet sei. Zusätzlich bringt sie vor, der Gesetzgeber habe mit der Abschaffung der Erbschaftssteuer zum Ausdruck gebracht, dass die Besteuerung eines Erwerbes von Todes wegen aus sachlichen Gründen unbillig sei. Außerdem sei der Stichtag 1. August 2008 (Wirksamwerden der Abschaffung der Erbschaftssteuer) willkürlich gewählt und stelle einen Fehler der Gesetzgebung dar. Darüber hinaus behauptet die Bw., das Nachlassvermögen sei aus dem Einkommen des Erblassers finanziert worden. Dieses Einkommen sei bereits der Einkommensteuer unterzogen worden und käme es durch die Festsetzung der Erbschaftssteuer zu einer neuerlichen Besteuerung. Schließlich stelle die Einhebung der Erbschaftssteuer eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dar.

Die Bw. zeigt damit aber nicht auf, inwiefern es im gegenständlichen Fall zu einer – verglichen mit anderen Fällen der Festsetzung einer Erbschaftssteuer – atypischen Belastungswirkung und zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis gekommen sei.

In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass in jedem Besteuerungsfall jene materiell-rechtlichen Bestimmungen anzuwenden sind, die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches in Kraft standen (VwGH 15.3.2001, [2000/16/0652](#)). Der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben stellt eine aus der Systematik der Abgabengesetze gewonnene rechtliche Regel dar. Dadurch wird erreicht, dass alle steuerrechtlich bedeutsamen Ereignisse, Gegebenheiten und Verhältnisse, wie sie zu einem bestimmten Stichtag oder in einem bestimmten Zeitraum bestanden haben, nach gleichen rechtlichen Maßstäben erfasst und besteuert werden (VwGH 22.11.1999, [98/17/0351](#)).

Außer Streit steht, dass es im vorliegenden Fall zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes vor dem 1. August 2008 gekommen ist. Dass der in Rede stehende Erwerb von Todes wegen der Besteuerung unterworfen worden ist, stellt sich daher als Auswirkung der generellen Norm dar, die alle Normunterworfenen in gleicher Weise trifft. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 BAO (Stoll, BAO, 2421). Die Bw. kann daher mit ihrem Einwand, der Stichtag des Außerkrafttretens des Erbschaftssteuergesetzes hätte auch mit 1. Juli 2008 gewählt werden können, keine Unbilligkeit aufzeigen.

Über die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes zu entscheiden und es gegebenen Falles aufzuheben, liegt im ausschließlichen Kompetenzbereich des Verfassungsgerichtshofes. Diesem obliegt es auch, die Wirkung einer solchen Aufhebung auf andere als den Anlassfall auszudehnen. Auf andere als solche Anlassfälle bzw. zusätzlich ausdrücklich in den Wirkungsbereich der Aufhebung einbezogene Fälle sind die Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes 1955 unverändert anzuwenden (VwGH 29.3.2007, [2007/16/0038](#); UFS 14.1.2008, RV/1426-W/07).

Die Wahl des Stichtags stellt keine Willkür dar. Dem Rechtssatz des Verfassungsgerichtshofes ist vielmehr zu entnehmen, dass bewusst eine besonders lange Frist gewählt worden ist, um dem Gesetzgeber die Möglichkeit einer verfassungskonformen Neuregelung einzuräumen, wobei das Höchstgericht auch dem Umstand Rechnung trug, dass sich die Notwendigkeit einer umfassenden Reform ergeben könnte.

Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz knüpft an Rechtsvorgänge an. Für die Erhebung der Steuer nach diesem Gesetz ist daher nur der Rechtsgrund des Erwerbes (hier Erwerb durch Erbanfall) von Bedeutung. Nach den §§ 536 und 545 ABGB bedeutet „Erbanfall“ die Entstehung des Erbrechts, die grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt. Die Frage, welche – allenfalls auch besonders tragischen – Umstände zum Ableben des Erblassers geführt haben, bleibt auf die abgabenrechtliche Würdigung ohne Einfluss. Die Bw. kann daher

ihr Nachsichtsansuchen nicht erfolgreich auf ihre Behauptung stützen, ein Kunstfehler habe zum vorzeitigen Ableben ihres Ehegatten geführt.

Dem Einwand der Bw., der Gesetzgeber habe mit der Abschaffung der Erbschaftssteuer zum Ausdruck gebracht, die Besteuerung eines Erwerbes von Todes wegen sei aus sachlichen Gründen unbillig, kann angesichts der Rechtsprechung zur Rechtmäßigkeit der Bestimmungen des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG (z.B. VwGH 26.03.1992, [91/16/0128](#)) nicht gefolgt werden. Auch der Verfassungsgerichtshof hat im o.a. Erkenntnis ausdrücklich bestätigt, dass sich seine Bedenken nicht gegen eine Besteuerung der Erwerbe von Todes wegen an sich richten. Das Höchstgericht erblickte eine Verfassungswidrigkeit vielmehr in der Vorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG. Dass die Anwendung dieser Norm im vorliegenden Fall zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis geführt habe, behauptet nicht einmal die Bw.

Die materiellrechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte richtet sich, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieses Sachverhaltes geltenden Recht, wovon alle Normunterworfenen in gleicher Weise betroffen sind. Warum dem völlig unsubstantiiert vorgetragenen Einwand, die Einhebung der Erbschaftssteuer würde den Gleichheitsgrundsatz verletzen, im Streitfall Berechtigung zukommen soll, ist nicht erkennbar.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzustellen, dass aus den vorstehend angeführten Erwägungen das Vorliegen sachlicher Unbilligkeit zu verneinen ist.

Zur Frage der persönlichen Unbilligkeit bringt die Bw. vor, sie verfüge zwar über ein entsprechendes Pensionseinkommen. Dieses unterliege aber der Einkommensteuer, weshalb letztlich „monatlich keine ausreichenden Beträge für die Bezahlung der Erbschaftssteuer übrig bleiben“.

In einem Nachsichtsverfahren hat der Antragsteller vor den Verwaltungsbehörden einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann, darzutun, und zwar von sich aus, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedarf (vgl. nochmals VwGH 26.02.2003, [98/13/0091](#)).

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. selbst nach dem das Finanzamt in seinem abweisenden Bescheid ausgeführt hat, dass sich aus der Begründung des Nachsichtsansuchens keine persönliche Unbilligkeit ergibt, kein weitergehendes Vorbringen erstattet.

Das bloß allgemein gehaltene Vorbringen im Abgabenverfahren, welches insbesondere keine konkreten Angaben über das Vermögen und die monatlichen Einkünfte der Bw. sowie allfällige Zahlungsverpflichtungen umfasst, lässt nicht hinreichend deutlich erkennen, inwiefern mit der

Einhebung der Erbschaftssteuer wirtschaftliche Auswirkungen verbunden sein könnten, die unter den oben angeführten Voraussetzungen für eine (sich aus der wirtschaftlichen Situation der Antragstellerin ergebende) persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gesprochen hätten.

Als zweites Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass auch keine persönliche Unbilligkeit vorliegt.

Für die begehrte im Ermessen der Behörde liegende Bewilligung der Nachsicht besteht daher kein Raum.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 30. September 2011