



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1195-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FS, geb. X, Adresse, vertreten durch Paischer & Schertler, Rechtsanwälte, 5280 Braunau, Salzburgerstraße 4, vom 28. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 29. August 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 10. Jänner 2007 übertrugen die Übergeber ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit allen Aktiven und Passiven ihrer Tochter und ihrem Schwiegersohn, dem Berufungswerber (Bw.), je zur Hälfte.

Mit Bescheiden vom 20. Juni 2007 wurde dem Bw. auf Grund dieser Übertragung Schenkungssteuer in Höhe von 3.582,44 € (Übergabe des Schwiegervaters) und in Höhe von 1.477,48 € (Übergabe der Schwiegermutter), insgesamt daher 5.059,92 €, vorgeschrieben.

Mit Eingabe vom 20. Juli 2007 erhoben die Vertreter des Bw. gegen diese Bescheide Berufung. Die Schenkungssteuervorschreibung gründe sich auf eine verfassungswidrige gesetzliche Bestimmung, sodass die vorgeschriebenen Beträge verfassungswidrig seien. Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15.6.2007, G23/07, sei die herangezogene Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben worden.

Wenngleich diese Aufhebung erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trete, sei die Verfassungswidrigkeit bereits mit dem zitierten Erkenntnis festgestellt worden, sodass gegenständlich die angefochtenen Bescheide auf einer verfassungswidrigen gesetzlichen Bestimmung beruhten und dies die Verfassungswidrigkeit der Bescheide nach sich ziehe. Der festgelegte Zeitpunkt des Außer-Kraft-Tretens der verfassungswidrigen Norm diene lediglich der Schaffung einer Übergangsfrist für allfällige legitime Begleitmaßnahmen, ohne die Verfassungswidrigkeit selbst zu beseitigen. Die angefochtenen Bescheide seien damit verfassungswidrig und erforderlichenfalls nach Ausschöpfung des Instanzenzuges einer gesonderten Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zugänglich.

In Eventu werde der Antrag auf Nachsicht der Schenkungssteuer wegen Unbilligkeit der Einhebung gestellt. Die Verfassungswidrigkeit dieser Steuer sei bereits durch den Verfassungsgerichtshof festgestellt worden. Selbst wenn der Bw. nicht mehr in den Genuss der Ergreiferprämie kommen sollte, sei die Situation so, dass eine bereits als verfassungswidrig festgestellte Steuer in der Übergangsfrist bis zum Außer-Kraft-Treten der Norm noch eingehoben werde. Der Bw. werde mit einer objektiv verfassungswidrigen Steuer belastet, deren (im Anlassfall zu VfGH G23/07 bereits erfolgreichen) Bekämpfung nur dadurch nicht (mehr) möglich sein sollte, falls er nicht mehr in den Genuss einer Anlassfallwirkung kommen sollte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2007 wurde die Berufung gegen die Schenkungssteuerbescheide als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid gleichen Datums wurde auch der Nachsichtsantrag abgewiesen. Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 BAO und Ausführungen zur sachlichen Unbilligkeit sowie des Art. 140 Abs. 7 B-VG vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Verfassungsgesetzgeber schon mit dem Wortlaut des Art. 140 Abs. 7 B-VG in Kauf genommen habe, dass nicht alle sachlich gleich gelagerten Fälle durch ein aufhebendes Erkenntnis des VfGH gleich behandelt würden, sondern der Ausspruch der Wirkung des Erkenntnisses über den Anlassfall (die Anlassfälle) hinaus dem VfGH vorbehalten bleibe. Dies führe notwendigerweise dazu, dass die Anlassfälle gegenüber anderen Fällen begünstigt würden. Die sich daraus ergebenden Unterschiede in der Belastung würden aber allgemein eintreten und führten ebenso wenig wie Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabeneinhebung. Die gegenständliche Schenkungssteuervorschreibung stelle ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis dar, das nicht eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles zu begründen vermöge.

In der gegen diesen Abweisungsbescheid fristgerecht eingebrochenen Berufung führte der Bw. aus, dass das Vorbringen in der Berufung einschließlich Nachsichtsantrag vom 20. Juli 2007 inhaltlich zum Vorbringen dieser Berufung erhoben werde. Selbst eine Unangreifbarkeit der verfassungswidrigen Norm infolge Fristsetzung gem. Art. 140 Abs. 7 B-VG könne nicht dahin interpretiert werden, dass der Verfassungsgesetzgeber diese Ungleichbehandlung in jedem Fall in Kauf genommen hätte. Im vorliegenden Fall sei nicht nur ein einzelner Teil der steuerlichen Regelung, sondern der gesamte zur Einhebung der Schenkungssteuer führende Grundtatbestand aufgehoben worden. Voraussichtlich werde diese Aufhebung ein vollständiges Auslaufen der Schenkungssteuer in der bisherigen Form nach sich ziehen und damit eine gravierende Änderung des bestehenden Schenkungssteuersystems bewirken. Die Einhebung der Schenkungssteuer wäre in diesem Fall auch im Hinblick auf die zu Art. 140 Abs. 7 B-VG ansonsten geübte Praxis der Unangreifbarkeit der betreffenden Norm außerhalb des Anlassfalles sachlich unbillig.

Eine Abfrage des Abgabenkontos des Bw. zeigt, dass die vorgeschriebene, am 27. Juli 2007 fällig gewesene Schenkungssteuer am 1. Oktober 2007 zur Gänze entrichtet wurde.

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.

Diese Bestimmung findet gemäß § 236 Abs. 2 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten (oder bei bereits entrichteten Abgaben das Behalten der entrichteten Abgabe) nach Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Mit dem Vorbringen, die Abgabenbehörde habe ein bereits als verfassungswidrig aufgehobenes Gesetz angewendet, wird das Vorliegen sachlicher Unbilligkeit geltend gemacht.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn *im Einzelfall* bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Liegt daher lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, ist eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben.

§ 236 BAO soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, durch besondere Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkungen der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, hätte er diese vorhergesehen, vermieden hätte, zu mildern.

Dagegen können Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, nicht Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles sein und damit nicht im Einzelfall zu Nachsichten führen (Stoll, BAO, 2429).

Art. 140 Abs. 7 B-VG lautet: *Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gem. Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gem. Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.*

Die in Art. 139 Abs. 6 (betreffend die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen) und Art. 140 Abs. 7 B-VG (betreffend die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen) 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 Einhebung im Einzelfall (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0007).

Erst jüngst erging ein Beschluss des Verfassungsgerichtshofes (G119/08 vom 2.12.2008) zur Nichtausdehnung der Anlassfallwirkung auf andere Erbschaftssteuerfälle, der ebenfalls auf die Anwendung des aufgehobenen Gesetzes auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten

Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) verwies und der ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung nicht erkennen lässt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat betreffend Gesetzesänderungen und die Aufhebung von Normen durch den Verfassungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass die sich aus einer Gesetzesänderung ergebenden Unterschiede in der Besteuerung von Fällen je nachdem, ob der entsprechende Sachverhalt vor oder nach der Änderung bewirkt wurde, zwar subjektive Härten darstellen können, die aber in allen gleichen Lagen und damit allgemein eintreten und daher keine Unbilligkeit des Einzelfalles darstellen (VwGH 25.11.1992, 91/13/0170).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Schenkungssteuervorschreibung auf Grund der noch vor der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG erfolgten Übergabe.

In dem § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG aufhebenden Erkenntnis vom 15.6.2007, G23/07, sprach der Verfassungsgerichtshof nicht aus, dass das aufgehobene Gesetz – über die Anlassfallwirkung hinausgehend – auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände nicht mehr anzuwenden sei. Der Verfassungsgerichtshof hat den 31. Juli 2008 als Frist für das Außer-Kraft-Treten der Schenkungssteuer gesetzt, sodass für Nicht-Anlassfälle die Rechtslage bis zu diesem Zeitpunkt anzuwenden war. Schenkungsfälle, bei denen der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vor dem 1. August 2008 lag, lösten weiterhin Schenkungssteuer aus.

Einer Anregung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, eine "erweiterte Anlassfallwirkung" auf alle beim Unabhängigen Finanzsenat und bei den Gebührenämtern bereits anhängigen Fälle auszusprechen, folge der Verfassungsgerichtshof nicht, sodass alle Fälle, bei denen nicht rechtzeitig eine Verfassungsgerichtshofbeschwerde erhoben werden konnte, nicht in den Genuss der Anlassfallwirkung kamen (Fraberger/Petritz in SWK 20/21/2007, S 587).

Im vorliegenden Fall war die Anwendung der aufgehobenen Vorschrift daher nicht unbillig. Inwieweit zwischen der Aufhebung eines einzelnen Teils einer steuerlichen Regelung und der gesamten steuerlichen Regelung, wie der Bw. meint, eine Unterscheidung zu treffen sei, ist nicht nachvollziehbar.

Gegenständlich kam dem Bw. die Anlassfallwirkung nicht zugute und kam es für ihn, verglichen mit ähnlichen Fällen, nicht zu einer atypischen Belastungswirkung. Ihn trafen lediglich die vom Gesetzgeber gewollten Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, sodass mangels Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit eine Nachsicht nicht gerechtfertigt war.

Linz, am 28. April 2009