



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100080/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter

Senat

im Beisein der Schriftführerin

A

in der Beschwerdesache

BF

vertreten durch

StB,

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 04.12.2012 betreffend Nachsicht von Einkommensteuer 2009

in der Sitzung am 11.07.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim BF wurde im Zuge einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung die Höhe des Spekulationsgewinnes aus der Veräußerung einer Liegenschaft im Jahr 2009 von Euro 21.315,10 laut Erklärung auf Euro 109.276,48 erhöht. Dies begründete die Prüferin damit, dass im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes die Anschaffungskosten und die Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen seien, als sie nicht bei der Ermittlung der außerbetrieblichen Einkünfte zu berücksichtigen gewesen seien. Die Anschaffungskosten seien um Absetzungen für Abnutzung zu vermindern, soweit diese bei der Ermittlung außerbetriebliche Einkünfte abgezogen worden seien. Daraus resultierte eine Einkommensteuerbelastung in Höhe von Euro 35.484,79, die mit Bescheiden vom 23.07.2012 vorgeschrieben wurde.

Der BF suchte zunächst durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter um Ratenzahlung an, bei der per Mai 2013 ein Restbetrag von Euro 20.000,00 übrig bleiben sollte. Für diesen Betrag werde ein separates Nachsichtsansuchen gestellt.

Mit Nachsichtsansuchen und vom 28.08.2012 stellte der BF durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter den Antrag, ihm einen Teilbetrag in Höhe von Euro 20.000,00 nachzusehen, weil die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig sei. Der BF sei im Jahr 2009 aus wirtschaftlichen Gründen zur teilweisen Rückzahlung anderer, nicht bedienbarer Bankverbindlichkeiten gezwungen gewesen, eine Eigentumswohnung in Salzburg zu veräußern. Die Anschaffung sei im Jahr 2000 erfolgt, und die Spekulationsfrist von zehn Jahren sei daher noch nicht abgelaufen gewesen. Die sonstigen Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 seien um Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von Euro 66.991,03 zu erhöhen gewesen, die in den Steuererklärungen 2003 bis 2005 bei der Mutter des BF geltend gemacht worden seien. Diese Instandsetzungsaufwendungen hätten keine steuerliche Auswirkung gehabt, und seien daher verloren gegangen, da auch keine vortragsfähigen Verlustabzüge entstanden seien. Die Berücksichtigung dieser Instandsetzungsaufwendungen im Rahmen der Ermittlung des Spekulationsüberschusses hätte daher zu einer unsystematischen Steuerbelastung geführt. Aus einer vom Gesetzgeber vorgesehenen Begünstigung sei damit für den BF ein Nachteil entstanden. In sachlicher Einstufung sei dieser Fall daher unbillig. In weiterer Folge stellte der BF dar, welche Beträge an Instandsetzungsaufwendungen „ungenutzt verpufft“ seien.

Das FA gab dem Ratenansuchen des BF statt.

Mit Bescheid vom 04.12.2012 wies das FA das Nachsichtsansuchen ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass es keine sachliche Unbilligkeit der Abgabenerhebung darstelle, wenn eine Rechtsform die Berücksichtigung von Verlustvorträgen nicht vorsehe. Dies sei ein Nachteil der sich aus der gewählten Rechtsform ergebe.

Darauf erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dazu aus, dass es sich bei dem gegenständlichen Fall nicht um einen Nachteil der Rechtsformwahl handle. Es sei nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen, steuerliche Absetzbeträge der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen, die niemals steuerlich verwertet worden wären. Die gesetzlichen Bestimmungen hätten lediglich das Ziel gehabt, Überschüsse aus Grundstücksverkäufen vollständig zu erfassen und über die Summe der Perioden zu einer richtigen Besteuerung des totalen Gewinnes zu gelangen.

Bereits in dieser Berufung beantragte der BF die Entscheidung durch den Senat in mündlicher Verhandlung.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Diese Berufung war zum 31.12.2013 noch nicht erledigt.

Aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 15.05.2018 wurde das gegenständliche Verfahren mit 18.05.2018 dem nunmehr zuständigen Richter als Berichterstatter zur Entscheidung übertragen.

In der mündlichen Verhandlung am 11.07.2018 ergänzten die Parteien ihr Vorbringen wie folgt:

Die steuerliche Vertreterin führte aus, dass es nach Ihrer Ansicht zu einer rechtlich möglichen, jedoch vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Doppelbesteuerung gekommen sei. Es seien bei der V+V (Instandsetzungs)Zehntel abgesetzt worden, die sich steuerlich nicht ausgewirkt hätten und nun den Spekulationsgewinn erhöhten. De facto sei somit die Steuerbelastung für den Spekulationsgewinn zu hoch. Es komme damit zu einer doppelten Besteuerung.

Zur persönlichen Situation des BF sei auszuführen, dass dieser sich immer in wirtschaftlichen Engpässen befunden habe und derzeit überlege wie er seinen Lebensunterhalt gestalten könne. Dies zeige sich auch an einem vor kurzem eingebrachten Ratenzahlungsansuchen bei dem der BF Raten von € 100,00 pro Monat anbieten könne. Dieses Ratenzahlungsansuchen beziehe sich auf Steuern einer KG an der der Bf beteiligt sei.

Richtig sei, dass die im Nachsichtsansuchen beantragten € 20.000,00 bereits beglichen worden seien.

Der Vertreter des FA führte aus, dass bei der Ermittlung von Spekulationseinkünften von den Anschaffungskosten Instandsetzungsaufwendung dann abzusetzen seien, wenn sie bei den Einkünften aus V+V berücksichtigt worden seien. Eine Berücksichtigung dieser Beträge bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes würde zu einer doppelten Berücksichtigung dieser Zehntel führen.

Betrachte man die ESt-Bescheide der Mutter des Bf für die Jahre 2003 bis 2005 in denen die fraglichen Instandsetzungsaufwendungen abgesetzt worden seien, so habe zum Teil sehr wohl ein Ausgleich mit Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit stattgefunden.

Die Rechtsprechung des VwGH sehe eine sachliche Unbilligkeit dann als nicht gegeben an, wenn sich eine Steuerbelastung als Auswirkung einer generellen Norm ergebe und somit für alle Steuerpflichtigen bestehe, da dann keine atypische Belastung vorliege. Ein Verlustvortrag bei Einkünften aus V+V stehe aber keinem Steuerpflichtigen zu und treffe somit alle Steuerpflichtigen gleich. Nach der Rechtsprechung könne eine Nachsicht nicht dazu eingesetzt werden um zB. ein Bescheidbeschwerdeverfahren nachzuholen, das der Bf unterlassen habe. Es wäre dem Bf möglich gewesen, im Wege eines Beschwerdeverfahrens den VfGH anzurufen, wenn er der Meinung gewesen sei, dass eine Ungleichbehandlung durch die Besteuerung im konkreten Fall vorgelegen sei.

Die zwangsweise Veräußerung der Liegenschaft sei aufgrund betrieblicher Schulden erfolgt und nicht aufgrund der Abgabenbelastung aus der Veräußerung der Liegenschaft selbst. Dies komme somit keiner Verschleuderung vom Vermögen zum Zwecke der Begleichung von Abgabenschulden gleich. Auf die zwischenzeitliche Begleichung der gesamten Abgabenschulden aus dem Spekulationsgewinn dürfe hingewiesen werden.

Die steuerliche Vertreterin wies darauf hin, dass das Nachsichtsansuchen nur für die ungenutzten Zehntel der Instandsetzungsanwendungen beantragt worden sei. Damit seien die Zehntel gemeint, die bei der Mutter des Bf als zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geführt hätten. Was den Gang zum VfGH betreffe, so hätte dies im Ergebnis dazu geführt, einen Verlustvortrag für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Beschwerdeverfahren zu erreichen. Dieser Weg sei aber als nicht zielführend betrachtet worden. Dies habe auch die weitere Entwicklung in diesem Bereich gezeigt. Damit verbliebe, dass eine rechtlich mögliche Form der Besteuerung im konkreten Fall zu einer atypischen Steuerbelastung geführt habe.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. ...

Gemäß § 323 Abs. 42 BAO ist § 262 (Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung) nicht anwendbar, wenn eine Berufung vor dem 1. Jänner 2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurde.

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung

innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Der Entscheidung zuständige Berichterstatter sowie der zuständige Senat sind somit seit 18.05.2018 Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens zuständig.

Der Senat legt seiner Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahren sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

Der BF veräußerte im Jahr 2009 eine Eigentumswohnung um den Betrag von Euro 335.000,00. Unter Berücksichtigung des Restbuchwertes des Gebäudes, der anteiligen Anschaffungskosten für Grund und Boden der im Zeitraum der Vermietung geltend gemachten anteiligen Instandsetzungsaufwendungen sowie weiterer Nebenkosten im Zeitpunkt des Verkaufes der Eigentumswohnung setzte das FA dafür einen Gewinn in Höhe von Euro 109.276,48 fest. Daraus resultierte eine Erhöhung der Steuerbelastung des BF im Jahr 2009 in Höhe von Euro 35.484,79.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF keine Berufung, der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Die Abgabenschuld wurde durch Ratenzahlungen des BF vollständig entrichtet.

Dieser Sachverhalt ist von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ob diese Steuerbelastung, die aus der Ermittlung des Spekulationsgewinnes nach den Bestimmungen des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1.Stabilitätsgesetz 2012 ermittelt wurde im gegenständlichen Fall zu einem unbilligen Ergebnis geführt hat, das der Gesetzgeber so nicht gewollt hat.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 236 Abs. 1 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden können, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

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

Damit ist trotz der vollständigen Begleichung der Abgabenschulden die Unbilligkeit der Abgabenvorschreibung im Sinne des §§ 236 BAO eine Überprüfung zu unterziehen.

Dabei ist in einem ersten Schritt zu überprüfen, ob eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit durch die konkrete Abgabenvorschreibung vorliegt. Bei Vorliegen einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit ist sodann in weiterer Folge über die Nachsichtsgewährung im Wege einer Ermessensprüfung zu entscheiden. (Ritz, BAO⁶, § 236, Tz. 15 f)

Zur Überprüfung, ob die vom BF behauptete sachliche Unbilligkeit der Abgabenvorschreibung vorliegt, ist zunächst die Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1.Stabilitätsgesetz 2012 dahingehend zu überprüfen, ob die infrage stehenden

Abzugsposten (Instandsetzungsaufwendungen, die keiner steuerlichen Auswirkung geführt haben) steuerlich zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 sind als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. ...

Aus diesem Gesetzestext ergibt sich nach Sicht des erkennenden Senates, dass es für die Ermittlung des Spekulationsgewinnes bei Gebäuden, die zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet wurden, lediglich darauf abgestellt wird, ob diese Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen sowie die Absetzung für Abnutzung bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen **sind**. Es wird nach den Bestimmungen des § 30 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung nicht darauf abgestellt, ob bzw. in welchem Umfang diese Aufwendungen aus der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte zu einer Verminderung der Steuerbelastung geführt haben. Ausreichend ist vielmehr eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung. (Jakom, EStG 2009, § 30 Rz.53)

Nach Sicht des BF stellt dies eine sachliche Unbilligkeit dar.

Nach Literatur und Rechssprechung liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes *ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis* eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061), „sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist“ (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138). (Ritz, BAO⁶, § 236, Tz. 11 mwN)

Eine sachliche Unbilligkeit liegt - wie der Vertreter des FA in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat - nicht vor, wenn sie ganz allgemein die *Auswirkung genereller Normen*

ist (VwGH 22.3.1995, 93/15/0072; 23.10.1997, 96/15/0154; 30.3.2000, 99/16/0099; 5.11.2003, 2003/17/0253; 30.9.2004, 2004/16/0151; 26.5.2014, 2013/17/0498).

Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 (Stoll, BAO, 2421). (Ritz, BAO⁶, § 236, Tz. 13)

Da auf Ebene der Einkommensermittlung nicht darauf abgestellt wird, ob die infrage stehenden Aufwendungen durch die Berücksichtigung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuvor zu einer Steuerverminderung beigetragen haben, sondern lediglich darauf abgestellt wird, ob diese Aufwendungen bei der Einkommensermittlung berücksichtigt wurden, ist die Berücksichtigung der infrage stehenden Aufwendungen nach den Bestimmungen des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem 1.Stabilitätsgesetz 2012 lediglich die Folge der Anwendung der generellen Norm. Dies stellt jedoch keine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO dar, es ist vielmehr eine zwingende Folge der Anwendung des Gesetzes, die jedermann in gleicher Weise treffen würde, jedoch je nach den persönlichen Verhältnissen (Einkommensverhältnissen) des Einzelnen unterschiedliche steuerliche Auswirkungen haben kann.

Doch selbst wenn man - wie der BF dies offenbar tut - davon ausgehen wollte, dass die Bestimmung des §§ 30 Abs. 4 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung legislatorisch unzulänglich gewesen sein sollte, stellt dies keine sachliche Unbilligkeit der Steuervorschreibung dar. (Ritz, BAO⁶, § 236 Tz.13 mwN), Letztlich stellt die Verschreibung der Einkommensteuer in der gegenständlichen Höhe an den BF nur eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die alle von der betreffenden Gesetzesbestimmung erfassten Abgabepflichtigen bei gleicher Ausgangslage in gleicher Weise trifft und keinen unproportionalen Vermögenseingriff darstellt.

Im Verfahren vor dem BFG führte die Vertreterin des BF erstmals auch eine persönliche Unbilligkeit der Verschreibung der Abgaben aus dem Spekulationsgewinn ins Treffen.

Dazu ist festzuhalten, dass bei einem Nachsichtsansuchen als antragsgebundenem Akt das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegt. (zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 22.9.2000, 95/15/0090; 3.7.2003, 2002/15/0155; 20.5.2010, 2009/15/0008).

Den Antragsteller trifft somit eine *erhöhte Mitwirkungspflicht* (VwGH 7.9.1990, 90/14/0089; 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091). Er hat somit „einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann“ (zB VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289; 26.2.2013, 2010/15/0077; 27.6.2013, 2013/15/0173; 17.6.2013, 2010/16/0219; 25.11.2015, 2013/16/0114). (Ritz, BAO⁶, § 236 Tz. 4)

Eine derartige einwandfreie und unter Ausschluss jeglichen Zweifels dargelegtes Vorliegen jener Umstände auf die die Nachsicht gestützt werden kann, hat die Vertreterin des BF im Beschwerdeverfahren nicht darstellen können. Dem Vorbringen, wonach der BF nur in der Lage sei monatliche Raten in Höhe von € 100,00 p.m. für Abgabenschulden einer

Gesellschaft zu begleichen, steht jedenfalls das Faktum gegenüber dass der BF aus dem Verkauf nicht nur die Bankschulden beglichen hat, sondern auch die daraus resultierende Steuerbelastung beglichen hat.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet sich zur Frage der Nachweispflicht der behaupteten Unbilligkeit sowie der Frage des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit auf die zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie die zitierte Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 11. Juli 2018