

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, über die Beschwerde vom 11. Mai 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 24. April 2017 betreffend Abweisung eines Antrags auf Nachsicht gemäß § 236 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 11. April 2017 begehrte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) die Abschreibung seiner Abgabenschulden durch Abschreibung wegen Unbilligkeit der Einhebung gemäß § 236 BAO.

Er habe am 30. Jänner 2017 vom ***2*** einen Beschluss erhalten, der verlange, dass das Finanzamt auf die Immobilien-Ertragsteuer (in der Folge: ImmoESt) in Höhe von [...] verzichten müsse oder er diese Forderung bis 30. April 2017 zu begleichen habe, widrigenfalls sein bestehender Zahlungsplan für nichtig erklärt werde.

Im Insolvenzverfahren des Bf. habe der damalige Masseverwalter Grundstücke des Bf. veräußert und den daraus erzielten Erlöse an die pfandberechtigten Banken ausbezahlt, ohne die angefallene ImmoESt einzubehalten und abzuführen.

Es sei daher unbillig, diese Steuer von ihm zu verlangen, da er nie in der Lage gewesen sei, diese Steuer aus dem Kaufpreis zu begleichen.

Mit seinem geringen Einkommen schaffe er gerade noch die Quote für den Ausgleich. Die Zahlung der streitgegenständlichen Steuer sei existenzgefährdend und daher unbillig. Es liege aber auch eine sachliche Unbilligkeit vor, weil der gesamte Verkaufserlös ohne Berücksichtigung der ImmoEST verwendet worden sei und der Bf. keinen Einfluss auf diesen Umstand gehabt habe, obwohl er darauf hingewiesen habe.

Mit Bescheid vom 24. April 2017 wies die belangte Behörde den Antrag des Bf. ab. Gegen eine Nachsicht spreche, dass sie sich zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde. Die Republik würde in diesem Fall schlechter gestellt sein, als die anderen Gläubiger.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 11. Mai 2017 das Rechtsmittel der Beschwerde. Darin wendet der Bf. zunächst ein, dass die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides lediglich einen Textbaustein verwendet habe, der an seinem Anliegen vorbeigehe.

Seine Liegenschaft sei vom Masseverwalter verkauft worden, ohne die ImmoEST einzubehalten und abzuführen. Eine persönliche Unbilligkeit liege vor, weil er als beinahe mittelloser Pensionist den Betrag nicht begleichen könne. Die außergewöhnlich wirtschaftliche Auswirkung sei darin zu erblicken, dass sein bestehender Zahlungsplan vom Insolvenzgericht für nichtig erklärt würde und seine bisherigen Zahlungen dadurch verloren seien. Bei seiner statistischen Lebenserwartung sei es unmöglich, diesen hohen Betrag zu begleichen. Auch ein Teilnachlass auf die Insolvenzquote sei nicht zielführend, weil das Insolvenzgericht auf die Abschreibung des ganzen Betrags bestehe.

Eine sachliche Unbilligkeit liege auch deshalb vor, weil der Masseverwalter, ohne dass der Bf. Einfluss gehabt habe, die ImmoEST nicht abgeführt und sorglos ausgegeben habe. Auch die Finanzbehörde habe diesem Geschehen widerspruchslos zugestimmt. Seine Einwände seien nicht beachtet worden. Bei normalem Ablauf wäre die ImmoEST sofort an das Finanzamt abgeführt worden. Der Gesetzgeber habe vermutlich nicht beabsichtigt, dass ein solches Ergebnis eintrete.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Oktober 2018 als unbegründet ab. Es entspreche nicht dem Rechtsinstitut der Nachsicht, Abgaben zu Gunsten anderer Gläubiger des Abgabenschuldners nachzusehen. Es liege nicht dem Willen des Gesetzgebers, wenn die Abgabennachsicht nur den übrigen Konkursgläubigern zugutekäme. Zudem würde der Abgabenbehörde auch die Möglichkeit der Vertreterhaftung gegen den Masseverwalter genommen. Letztlich habe es auch eine Forderungsabtretung des Bf. vom 12. Jänner 2018 gegeben, auf die verwiesen werde.

Am 4. August fand am Verwaltungsgericht eine mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Pensionist mit einem monatlichen Netto-Einkommen von ca. 2.100 Euro (14-mal im Jahr).

Im Jahr 2010 ist über das Vermögen des Bf. der Konkurs eröffnet worden. Bereits zu Beginn ist durch den Masseverwalter eine Masseunzulänglichkeit angezeigt worden.

Im Rahmen des Insolvenzverfahrens ist ein Grundstück des Bf. im Jahr 2013 gegen ein Meistbot von ***4*** Euro veräußert worden. Aus diesem Immobilienverkauf resultiert im Jahr 2013 eine ImmoESt in Höhe von 52.885,75 Euro, welche im November 2013 fällig wurde. Davon wurde ein Betrag von 805,53 Euro aus der Masse entrichtet.

Im Jahr 2014 wurde ein Zahlungsplan des Masseverwalters angenommen. Je ein Drittel der Masseforderungen (offene ImmoESt) sollte binnen 1, 2 und 3 Jahren ab Abnahme des Zahlungsplanes geleistet werden. Dabei war vorgesehen, dass diese Zahlungen im Wesentlichen von dritter Seite erbracht werden sollten.

Bei einer Vorsprache bei der belangten Behörde am 28. November 2016 brachte der Bf. vor, dass es ihm nicht möglich gewesen sei, die Ratenzahlungen aufzubringen. Er ersuche daher, die Zahlungen für die ImmoESt gemäß eines geänderten Zahlungsplanes durchführen zu können.

Auch dieser Zahlungsplan konnte seitens des Bf. nicht eingehalten werden.

Mit Abtretungserklärung vom 12. Jänner 2018 trat der Bf. der Republik Österreich Forderungen gegen seine Kunden in Höhe von 52.080,22 Euro zahlungshalber ab. Der Einzug dieser Forderungen durch die belangte Behörde gelang jedoch nicht.

Mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom ***3*** wurde der im Jahr 2014 abgeschlossene Zahlungsplan für nichtig erklärt, weil der Bf. die im Zahlungsplan vorgesehenen Raten nicht fristgerecht beglichen hat.

Mit Rückabtretungserklärung vom 24. April 2019 wurden die Forderungen an den Bf. seitens der Republik Österreich rückübertragen, da gegen die Forderungen seitens der Schuldner Einwände erhoben worden seien.

Gegen den Bf. bestehen derzeit offene Verbindlichkeiten in Höhe von ca. 3 Millionen Euro. Derzeit haften auf dem Abgabenkonto des Bf. 52.213,88 Euro aus. Zusätzlich wurde Betrag von 161.106,22 gemäß § 231 BAO von der Einbringung ausgesetzt.

Die Durchsetzung des strittigen Betrages im Haftungswege gegen den ehemaligen Masseverwalter ist (auch zivilrechtlich) nicht erfolgversprechend.

2. Beweiswürdigung

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es in einem Verfahren betreffend Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO Sache des Antragstellers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzutun, auf die der Nachlass gestützt werden kann. Im Nachsichtverfahren trifft den Antragsteller somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 19. Juni 2013, 2010/16/0219).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung.

Die Höhe und Fälligkeit der ImmoEST ist zwischen den Parteien unstrittig und kann dem elektronischen Veranlagungsakt (siehe Auszug ON 12) entnommen werden.

Die Angaben zum Insolvenzverfahren sind dem Auszug aus der Ediktsdatei (ON 6) sowie dem diesbezüglichen Schriftverkehr (ebenfalls ON6) zu entnehmen.

Dass die Durchsetzung des strittigen Betrages im Haftungswege gegen den ehemaligen Masseverwalter (auch zivilrechtlich) nicht erfolgversprechend ist, ergibt sich aus der Stellungnahme der Finanzprokurator vom 30. Oktober 2018 (ON 7).

Die Höhe des monatlichen Einkommens sowie die Rückstände des Bf. wurde durch Einsicht in dessen elektronischen Veranlagungsakt (Lohnzettel 2019) bzw. in dessen Abgabenkonto ermittelt. Die offenen Verbindlichkeiten entsprechen den glaubwürdigen Abgaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Fällige Abgabenschuldigkeiten können gemäß § 236 Abs. 1 BAO 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 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein (vgl. § 1 der zu § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005).

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. etwa VwGH 4. Juni 2020, Ra 2019/15/0117).

Nach den § 30 ff EStG 1988 unterliegen private Grundstücksveräußerungen der Einkommensteuer unter Anwendung eines besonderen Steuersatzes.

Nach § 30c Abs. 4 EStG 1988 kann die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 des GrEStG 1987 unterbleiben, soweit das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gemäß § 133 ff der Exekutionsordnung, RGBl. Nr. 79/1896 (Zwangsversteigerung) veräußert wird. Dies ist im Fall des Bf. geschehen.

Bei Veräußerung von Grundstücken im Rahmen eines Insolvenzverfahrens einer natürlichen Person durch den Insolvenzverwalter stellt die ImmoEST eine Masseforderung dar. Bei freihändiger Veräußerung und Selbstberechnung der GrEST hat der Parteienvertreter (idR ist dies der Insolvenzverwalter) die ImmoEST nach Maßgabe der allgemeinen Regelungen selbst zu berechnen und zu entrichten. Bei Masseunzulänglichkeit ist die ImmoEST als übrige Masseforderung zu qualifizieren und geht daher den anderen Masseforderungen nicht vor. Nach EStR 6656 wird ein möglicher Differenzbetrag zwischen der erzielten Quote und der tatsächlichen Höhe der ImmoEST-Schuld bei einer Selbstberechnung der ImmoEST gemäß § 30c EStG 1988 dem Parteienvertreter nicht mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Bei kridamäßiger Verwertung entfällt die Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoEST. Der Insolvenzverwalter als Vertreter des Schuldners hat allerdings im Fälligkeitszeitpunkt eine besondere Vorauszahlung zu leisten. Ist die Liegenschaft mit Pfandrechten belastet, stellt die ImmoEST nach der Rechtsprechung des OGH (28. Mai 2013, 8 Ob 141/12 m) eine allgemeine Masse- und keine Sondermasseforderung dar (*Kanduth-Kristen*, Jakom, EStG 2020¹³, § 30c Rz 23).

Im konkreten Fall hat der Masseverwalter bereits zu Beginn des Insolvenzverfahrens die Masseunzulänglichkeit angezeigt, sodass eine teilweise Nichtzahlung der verfahrensgegenständlichen zu erwarten gewesen ist. Der Bf. hat die Zahlung der Forderung durch Dritte zugesagt, was letztlich jedoch nicht eingetreten ist.

Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde eine Liegenschaft des Bf. veräußert und kam es dadurch zu steuerpflichtigen Einkünften im Sinne der § 30 ff EStG 1988. Diese Veräußerung erfolgte durch den Masseverwalter unter Einhaltung der oben genannten gesetzlichen Bestimmungen.

Es ist daher festzustellen, dass der Verfahrensablauf, der zur Vorschreibung der streitgegenständlichen ImmoEst geführt hat, wenn auch vom Bf. nicht beeinflussbar, geradezu typisch den gesetzlichen Vorgaben entsprochen hat. Ein außergewöhnlicher Geschehensablauf, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt damit schon dem Grunde nach nicht vor. Eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO ist damit nicht gegeben.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtwerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgaben mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Liegenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Dabei sind nicht die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld maßgebend, sondern jene zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen (VwGH 19. Juni 2013, 2010/16/0219 mwN).

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 25. November 2015, 2013/16/0114).

Im konkreten Fall steht fest, dass der Bf. selbst bei Abschreibung der streitgegenständlichen ImmoEst gegenüber der Abgabenbehörde Verbindlichkeiten von mehr als 160.000 Euro aufweist.

Zudem sind durch die Nichtigkeit des Zahlungsplanes nach § 196 Abs. 2 IO der dazu geführt hat, dass der im Insolvenzverfahren gewährte Forderungsnachlass hinfällig und damit die Forderungen der Insolvenzgläubiger wieder aufrecht wurden. Davon haften derzeit noch ca. 3 Millionen Euro unberichtigt aus.

Die Nichtigkeit des Zahlungsplans tritt ex lege ein, es bedarf dazu keines Beschlusses. Die einmal eingetretene Nichtigkeit wird durch eine verspätete Zahlung der Massenforderungen nicht geheilt. Die Nichtigkeit tritt auch ein, wenn nur geringe Beträge nicht bezahlt werden (OLG Wien 25. 7. 2018, 6 R 148/18f). Dies muss auch für die nach Eintritt der Nichtigkeit gewährt Nachsicht im Sinne des § 236 BAO gelten.

Angesichts dieser Umstände ist davon auszugehen, dass die Gewährung der im Antrag vom 11. April 2017 begehrte Nachsicht gemäß § 236 BAO bei noch offenen Verbindlichkeiten in Höhe mehrerer Millionen Euro nicht den geringsten Sanierungseffekt für den Bf. hätte und an dessen

Existenzgefährdung nichts änderte. Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ist damit im Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur zu verneinen.

Mangels Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO war spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinausgehende Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung sind nicht aufgeworfen worden. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 10. August 2020