

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Februar 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2019 über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Mit Eingabe vom 25. November 2019 beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf) die Nachsicht ihrer offenen Abgabenschuldigkeiten iHv 74.705,37 Euro gemäß § 236 BAO, da die Einhebung der Abgaben unbillig und für die Bf existenzgefährdend sei.

Im Nachsichtersuchen wurde zum Sachverhalt ausgeführt, dass die Bf im Jahr 2015 unentgeltlich das überschuldete Unternehmen ihres Vaters, eine Bäckerei, inklusive Verbindlichkeiten in Höhe von rund 340.000 Euro übernommen habe. Teil des Betriebsvermögens sei eine mit einer Hypothek über 340.000 Euro belastete betrieblich und privat gemischt genutzte Liegenschaft in W gewesen. Der Zustand des Gebäudes sei desolat

gewesen, ohne funktionierende Heizung und Warmwasser sowie Kanalanschluss; die Wasserleitungen seien ebenfalls defekt gewesen.

Im Zuge des im August 2016 eröffneten Insolvenzverfahrens sei es zur Schließung des Betriebes durch den Masseverwalter gekommen. Steuerlich habe diese Schließung eine Entnahme der Liegenschaft zur Folge gehabt. Basierend auf einem von der Behörde geschätzten Verkehrswert habe sich die gegenständliche Abgabenschuld ergeben.

Da im Konkursverfahren keine Verwertung der Liegenschaft durch die Bank erfolgt sei, habe die Bf im Jahr 2018 circa 50% der Liegenschaft um 200.000 Euro verkauft. Beim veräußerten Teil habe es sich um die ehemalige Backstube sowie eine Wohnung samt Grundfläche gehandelt. Vom Erlös habe die Bf 100.000 Euro für die Rückzahlung des Kredites sowie 100.000 Euro für die Sanierung des restlichen verbliebenen Gebäudes verwendet.

Im Jänner 2019 habe die Bf dafür (nochmal) Immobilienertragsteuer iHv 8.400 Euro (für Altvermögen) entrichtet.

Die verbliebene Liegenschaft der Bf bestehe aus 3 Wohneinheiten, einem Geschäftslokal und einem Lager. Lager und Geschäftslokal seien vermietet. Eine Wohnung diene der Bf für eigene Wohnzwecke, die anderen beiden Wohnungen seien mit grundbücherlichen Wohnrechten der Eltern und Großmutter der Bf belastet. Aktuell hafte die Hypothek mit einem Betrag von 231.952,58 Euro aus. Darüber hinaus verfüge die Bf über kein nennenswertes Vermögen.

Zur Begründung der Unbilligkeit wurde vorgebracht, die Bf sei Dienstnehmerin des P und beziehe ein monatliches Nettoeinkommen in Höhe von circa 1.430 Euro bis 1.700 Euro. Zusätzlich habe sie Mieteinnahmen von derzeit 1.046 Euro monatlich, nach Abzug der Einkommensteuer verblieben ihr von den Mieteinnahmen monatlich rund 600 Euro netto.

Nach Berücksichtigung der monatlichen Kreditraten von rund 1.600 Euro inklusive Lebensversicherung zur Absicherung des Kredites verfüge die Bf über ein geschätztes monatliches Nettoeinkommen von rund 500 Euro bis 800 Euro, wovon sie die monatliche Ansparung von 400 Euro auf die Konkursquote zu bestreiten habe.

Dies bedeute, dass die Bf schon jetzt nicht in der Lage sei, alleine ihre persönlichen Lebenskosten zu bestreiten. Die Einhebung der fälligen Abgabenschuldigkeiten wäre daher für die Bf existenzgefährdend. Der Vollständigkeit halber werde festgehalten, dass die Bf auch den Verkauf der restlichen Liegenschaft erwäge. Auch bei einem positiven Abschluss sei aufgrund der Belastungen mit Wohnrechten davon auszugehen, dass der Kaufpreis maximal zur Abdeckung des aushaftenden Kreditbetrages ausreichen werde.

Dem Nachsichtersuchen wurde ein Grundbuchsauszug, eine Saldenbestätigung des offenen Kreditkontos, eine Einnahmen-/Ausgabenaufstellung sowie weitere Unterlagen beigelegt.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. Dezember 2019 wurde der Antrag auf Bewilligung einer Nachsicht abgewiesen und zur Begründung auszugsweise wie folgt ausgeführt:

„In der Entstehung der Abgabenschuld durch Entnahme der belasteten Liegenschaft kann keine sachliche Unbilligkeit erkannt werden, es handelt sich vielmehr um eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage. Zu der vorgebrachten Begründung einer persönlichen Unbilligkeit ist zu bemerken, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Unbilligkeit dann nicht gegeben ist, wenn die finanzielle Situation der Abgabenschuldnerin so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033). Im Übrigen hat der VwGH wiederholt dargetan, eine Nachsicht könne im Rahmen des im § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht im positiven Sinne gewährt werden, wenn er ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger ginge. Das Ansuchen war daher abzuweisen.“

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf mit Eingabe vom 21. Februar 2020 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte erneut die Gewährung der Nachsicht. Zur Begründung brachte die Bf ergänzend vor, dass die gegenständliche Steuerschuld durch die Schließung des Unternehmens der Bf im Zuge eines Insolvenzverfahrens durch den Insolvenzverwalter entstanden sei. Folge dieser Schließung sei die steuerliche Entnahme der mit Bankschulden belasteten Betriebsliegenschaft aus dem Betriebsvermögen gewesen. Die Bf habe das nunmehr insolvente Unternehmen kurze Zeit davor unentgeltlich von ihrem Vater übernommen.

Bei dem der Behörde bereits offengelegten Einkommen sowie den Lebenserhaltungskosten stelle die Einhebung der Abgabe eine Existenzgefährdung dar, die Bf müsste diesfalls Privatkonkurs anmelden. Ohne diese Steuerzahlung wäre die Bf auch weiterhin in der Lage, ihre laufenden Ausgaben des täglichen Lebens sowie die noch offene Ausgleichszahlung zu bedienen, was aus den bereits erbrachten Nachweisen ersichtlich sei.

Die Nachsicht gehe im Übrigen nicht ausschließlich zu Lasten der Finanzbehörde, vielmehr würden auch andere Gläubiger bezüglich möglicher Nachlässe kontaktiert. Konkret seien beispielsweise die Leistungen der steuerlichen Vertretung nicht verrechenbar.

Am 14. Oktober 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab und führte zur Begründung hinsichtlich des Nichtvorliegens einer persönlichen Unbilligkeit aus, die Bf habe nach eigenen Angaben ein monatliches Nettoeinkommen iHv 2.030 Euro bis 2.330 Euro; davon habe sie die monatlichen Kreditraten von rund 1.600 Euro zu bestreiten, sodass rund 500 Euro bis 800 Euro verblieben, wovon die Konkursquote in Höhe von 400 Euro zu bestreiten sei.

Allein daraus könne aber keine persönliche Unbilligkeit abgeleitet werden, da den Härten der Abgabeneinhebung mit Zahlungserleichterungen entgegengewirkt werden könne, weswegen es keiner Nachsicht bedürfe. Weiters sei hinzuzufügen, dass eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger nicht vorliege, wenn die Bf angebe, dass zwar monatlich Kreditraten in Höhe von 1.600 Euro bezahlt würden, für Abgabenschuldigkeiten aber kein Geld mehr verbleibe. Die Bf gebe zudem an, dass der Verkauf der restlichen Liegenschaft erwägt werde und bei einem positiven Abschluss davon ausgegangen werde, dass der Verkaufspreis nur zur Abdeckung des aushaftenden Kreditbetrages ausreichen werde. Hier sei jedoch anzumerken, dass nach Abdeckung des aushaftenden Kredites keine monatlichen Kreditraten in Höhe von 1.600 Euro mehr zu begleichen seien, sodass mit Zahlungserleichterungen die aushaftenden Abgabenschulden beglichen werden könnten, ohne dass eine persönliche Unbilligkeit vorliegen würden.

In der Folge beantragte die Bf am 12. November 2020 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und wiederholte zur Begründung ihr ursprüngliches Beschwerdevorbringen. Das weitere Begehren der Bf auf Aussetzung der Einhebung des Abgabenrückstandes iHv 74.075,37 Euro gemäß § 212a BAO ist nicht verfahrensgegenständlich. In Hinblick auf die stattfindenden Verkaufsverhandlungen betreffend die Liegenschaft wurde schließlich in eventu die Stundung des offenen Abgabenbetrages beantragt und von der belangten Behörde bis zum 26. März 2021 bewilligt.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde am 25. November 2020 zur Entscheidung vor und beantragte in einer Stellungnahme die abweisende Erledigung des Rechtsmittels.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Mit Übergabevertrag vom 30. März 2015 übernahm die Bf per 1. Jänner 2015 unentgeltlich das überschuldete Einzelunternehmen (Bäckerei) ihres Vaters. Teil des Betriebsvermögens war die bebaute, betrieblich und privat genutzte Liegenschaft EZxx_KGyyyyy W, mit einer Grundstückfläche von 1.629 m². Das Grundstück war bzw ist mit einer Höchstbetragshypothek im Ausmaß von ursprünglich 407.400 Euro bzw nunmehr 340.000 Euro pfandreichtlich belastet.

Am 23. August 2016 wurde über das Vermögen der Bf als Inhaberin des Einzelunternehmens das Konkursverfahren eröffnet und infolgedessen die Schließung des Unternehmens angeordnet. Nach Annahme und Bestätigung eines Sanierungsplanes mit einer Quote von 20%

wurde das Insolvenzverfahren mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 20. Jänner 2017 aufgehoben. Die letzte Quotenzahlung von 3% ist im Dezember 2021 fällig.

Die Liegenschaft EZxx_KGyyyyy W, wurde im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht verwertet, sondern aus dem Verfahren ausgeschieden und der Bf zur freien Verfügung überlassen.

Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren wurde die entnommene Liegenschaft in zwei in etwa gleich große Teile geteilt. Ein Teil der bebauten Liegenschaft wurde von der Bf mit Kaufvertrag vom 15. November 2018 um einen Kaufpreis von 200.000 Euro veräußert. Vom Verkaufserlös hat die Bf 100.000 Euro für die Rückzahlung des offenen Kreditbetrages und 100.000 Euro für die Sanierung des verbliebenen Gebäudes verwendet. Die diesbezügliche Immobilienertragsteuer von 8.400 Euro (das entspricht 4,2% von 200.000 Euro) wurde am 7. Jänner 2019 entrichtet. Der der Bf verbliebene Liegenschaftsanteil umfasst eine Grundfläche von 824 m² und ist – abgesehen von der Höchstbetragshypothek – mit Wohnungsgebrauchsrechten und einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten naher Angehöriger der Bf belastet.

Die verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten resultieren zum überwiegenden Teil aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2016. Mit Bescheid vom 4. Februar 2019 setzte die belangte Behörde die diesbezügliche Steuer mit 74.943 Euro fest. Dabei wurde – abweichend von der Abgabenerklärung – eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit dem besonderen Steuersatz von 30% iHv 72.810 Euro festgesetzt. Zur Begründung führte das Finanzamt dazu aus, dass die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen der Schließung des Unternehmens mit 0,00 Euro geschätzt worden seien. Die Entnahme der Liegenschaft sei im Schätzungswege mit 500.000 Euro (Schenkungs Wert zum 1. Jänner 2015) angesetzt worden. Davon sei ein Anteil für Grund und Boden von 50% ausgeschieden worden, womit als Veräußerungsgewinn 250.000 Euro verblieben seien. Unter Berücksichtigung der Veräußerungsfreibetrages iHv 7.300 Euro ergab sich eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen iHv 72.810 Euro ($= 250.000 - 7.300) \times 30\%$).

Mit Eingabe vom 11. Juli 2019 beantragte die Bf die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 4. Februar 2019 gemäß § 299 BAO und brachte zur Begründung zusammengefasst vor, der Gesamtwert der Liegenschaft betrage 451.000 Euro, wovon 266.834,91 Euro auf den Gebäudeanteil entfielen. Weiters sei die Liegenschaft zum Zeitpunkt der Entnahme mit € 349.890,79 belastet gewesen.

Die gegenständliche bebaute Liegenschaft sei der Bf unentgeltlich von ihrem Vater übertragen worden, wobei der letzte entgeltliche Erwerb vor 2012 liege. Die Berechnung der Immobilienertragsteuer habe somit pauschal mit 4,2% vom Entnahmewert des Gebäudes iHv 266.834,91 Euro somit mit 11.207,07 Euro zu erfolgen. Weiters sei im Zuge des Verkaufs des abgeteilten Teils der Liegenschaft um 200.000 Euro Immobilienertragsteuer iHv 8.400 Euro

berechnet und abgeführt worden. Nachdem die Immobilienertragsteuer für das Gebäude bereits bei der Entnahme vorgeschrieben sei, sei ein Anteil von 4.200 Euro anzurechnen.

Die belangte Behörde wies den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 mit Abweisungsbescheid vom 8. Oktober 2019 mit der Begründung ab, dass bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen eine Abrechnung durch die Immobilienertragsteuer nicht möglich sei. Der Abweisungsbescheid wurde von der Bf nicht weiter bekämpft, die Festsetzung der Einkommensteuer 2016 wurde damit formell rechtskräftig.

Die Bf ist nach vorheriger Arbeitslosigkeit seit März 2017 beim A im P unselbständig beschäftigt und erzielte im Jahr 2019 laut vorliegendem Einkommensteuerbescheid daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 17.159,14 Euro. Das monatliche Nettoeinkommen betrug im Jahr 2019 exklusive Sonderzahlungen circa 1.450 Euro pro Monat. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2019 betrugen 12.697,84 Euro bei monatlichen Mieteinnahmen iHv circa 1.250 Euro.

Die Einkommensteuer des Jahres 2020 wurde bislang noch nicht veranlagt, aufgrund des vorliegenden Jahreslohnzettels ist zumindest hinsichtlich der nichtselbständigen Einkünfte von ähnlichen Beträgen wie im Jahr 2019 auszugehen.

Dem Nachsichtersuchen wurde eine Aufstellung der monatlichen Ein- und Ausgaben der Bf beigelegt, die sich vereinfacht und gerundet wie folgt darstellt:

Arbeitseinkommen	1.430,00 Euro
Mieteinnahmen	1.400,00 Euro
Summe Einnahmen	2.830,00 Euro
Belastungen Finanzamt, Versicherungen, Konkursquote	-580,00 Euro
Betriebskosten Gebäude	-660,00 Euro
Kreditkonto	-1.620,00 Euro
Summe Ausgaben	-2.860,00 Euro
Saldo	-30,00 Euro

Zur Begründung der persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung wurden außerdem folgende monatlichen Angaben gemacht:

Arbeitseinkommen netto	1.430,00 bis 1.700,00 Euro
Mieteinnahmen netto nach Abzug Einkommensteuer	600,00 Euro

Summe Einnahmen	2.030,00 bis 2.300,00 Euro
Kreditrate inkl. Lebensversicherung	-1.600,00 Euro
Ansparung Konkursquote	-400,00 Euro
Summe Ausgaben	-2.000,00 Euro
Saldo	30,00 bis 300,00 Euro

In beiden Aufstellung sind Kosten für die Lebenshaltung im engeren Sinn (Lebensmittel, Hobby, Haustiere, Rauchen etc), Mobilität (öffentliche Verkehrsmittel, Auto etc), Kommunikation (Handy, Internet, ORF etc) nicht enthalten, wobei Kosten für die Anmietung von privatem Wohnraum bei der Bf (derzeit) nicht anfallen.

Der offene Saldo des Kreditkontos des Bf betrug per Ende 2019 circa 230.000 Euro.

Ansonsten verfügt die Bf über kein nennenswertes Vermögen.

Zum Zeitpunkt des Nachsichtersuchens betrugen die offenen Abgabenschuldigkeiten der Bf die beantragten 74.705,37 Euro. Per 1. September 2021 haftet am Abgabenkonto der Bf ein Rückstand iHv 80.513,82 Euro (davon 67.358,20 Euro betreffend die Einkommensteuer 2016) unberichtigt aus. Zusätzlich sind derzeit 24.291,65 Euro (insbesondere betreffend die Umsatzsteuer der Monate vor der Konkurseröffnung im August 2016) aufrecht von der Einbringung ausgesetzt.

Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Akten, das Vorbringen der Bf sowie die Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt und das Firmen- bzw Grundbuch.

Die Angaben der Bf zum Sachverhalt und zu ihren persönlichen finanziellen Verhältnissen sind im Wesentlichen nachvollziehbar und wurden belegmäßig zum Großteil nachgewiesen.

Trotz der in den diversen Eingaben teilweise abweichenden betraglichen Angaben ist es sachverhaltsmäßig unstrittig, dass der Bf seit dem Zeitpunkt der Antragstellung bis laufend monatlich maximal 300 Euro zur freien Verfügung standen bzw stehen. Dieser Betrag liegt deutlich unterhalb der Grenze der monatlich unpfändbaren Bezüge, dh des Existenzminimums, und ermöglicht es der Bf nicht, ihre persönlichen Lebenshaltungskosten alleine zu bestreiten.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

§ 236 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II 435/2005 idF BGBl. II 236/2019, wird dazu ausgeführt:

§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2. 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. 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 geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 27.06.2013, 2013/15/0173).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 26.06.2007, 2006/13/0103).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

Einen Sachverhalt, der für die Qualifikation als sachliche Unbilligkeit in Betracht käme, hat die Bf nicht geltend gemacht. Diesbezüglich wurde lediglich ausgeführt, dass die Schließung des Betriebes durch den Masseverwalter eine Entnahme der Liegenschaft zur Folge gehabt habe und sich aufgrund des von der Behörde geschätzten Verkehrswertes die gegenständliche Abgabenschuld ergeben habe.

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.04.2004, 2001/14/0022).

Für den gegenständlichen Fall ist zur Festsetzung der Einkommensteuer 2016 festzuhalten, dass die Entnahme von Grund und Boden aus dem Betrieb und dessen Überführung ins Privatvermögen grundsätzlich steuerfrei ist. Das gilt sowohl für Alt- als auch für Neu-Grundstücke. Stille Reserven im Gebäudewert werden jedoch bei der Entnahme mit dem besonderen Steuersatz von 30% versteuert.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist sowohl die diesbezügliche rechtliche Beurteilung der belangten Behörde als auch die vorgenommene Schätzung der Höhe des Verkehrs- bzw Gebäudewertes unbedenklich. Nähere Umstände in Hinblick auf eine sachliche Unbilligkeit hat die Bf nicht vorgebracht. Insbesondere kann in der Einrichtung der Immobilienvertragssteuer iHv 8.400 Euro im Jahr 2019 und der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahme der Liegenschaft im Jahr 2016 der Eintritt einer vom Gesetz objektiv nicht gewollten Doppelbesteuerung (vgl VwGH 17.09.1990, 90/15/0118) nicht erkannt werden.

Die Nachsicht nach § 236 BAO dient im Übrigen nicht dazu, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0010; 25.11.2015, Ra 2015/16/0109; 13.09.2018, Ra 2017/15/0102; 04.06.2020, Ra

2019/15/0117 mwH). In der Festsetzung der Einkommensteuer 2016 iHv 74.943 Euro kann daher keine sachliche Unbilligkeit erblickt werden.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wofür es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend.

Eine persönliche Unbilligkeit ist somit stets gegeben, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet. Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur 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 (zB VwGH 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.04.2010, 2006/15/0278; 27.06.2013, 2013/15/0173; 25.11.2015, 2013/16/0114).

Von der Bf wurde nachvollziehbar dargelegt, dass ihr frei verfügbares Einkommen zur Deckung der allgemeinen Lebenshaltungskosten wegen der Forderungsbefriedigung diverser Gläubiger (Bank, Konkursquote, Versicherung etc) monatlich maximal circa 300 Euro beträgt. Dieses Einkommen der Bf liegt weit unter dem vom Gesetzgeber festgelegten Existenzminimum, sodass derzeit von einer nicht gegebenen Einbringlichkeit des Abgabenrückstandes auszugehen ist. Dies führt aber dazu, dass eine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des § 236 BAO nicht vorliegt (vgl zB VwGH 22.09.2000, 95/15/0090; 10.05.2001, 2001/15/0033).

Für den Fall der dauernden Uneinbringlichkeit fälliger Abgabenschuldigkeiten ist nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nicht das Rechtsinstitut der Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO, sondern jenes der Löschung durch Abschreibung gemäß § 235 BAO vorgesehen. Auf eine Löschung von Abgabenschuldigkeiten nach § 235 BAO besteht allerdings kein Rechtsanspruch (VwGH 10.05.2001, 2001/15/0033).

Die Bf hat zudem ausgeführt, dass sie den Verkauf des restlichen Liegenschaftsanteiles erwägt, wobei aufgrund der Belastungen mit Wohnrechten davon auszugehen sei, dass der Kaufpreis maximal zur Abdeckung des oben erwähnten, aushaftenden Kreditbetrages ausreichen werde. Für diesen Fall ist davon auszugehen, dass die diesbezüglichen Mieteinnahmen sowie die mit der Liegenschaft zusammenhängenden Ausgaben (va Kreditraten samt Versicherung, Betriebskosten, Einkommensteuer) wegfallen werden.

Aufgrund der Unsicherheit bezüglich eines allenfalls erzielbaren Erlöses aus der geplanten Grundstücksveräußerung und der damit zusammenhängend geänderten Einkommenslage der Bf kann für diesen Fall das Vorliegen der Voraussetzung der persönlichen Unbilligkeit derzeit

nicht beurteilt werden. Zudem ist zu berücksichtigen, dass für die Bf ab Ende des Jahres 2021 die Verpflichtungen aus den Quotenzahlungen im Insolvenzverfahren wegfallen werden.

Gegebenenfalls stünde der Bf in weiterer Folge auch die Möglichkeit eines Antrages auf Zahlungserleichterung (Ratenzahlung) nach § 212 BAO offen. Können Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, so bedarf es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.01.1991, 90/15/0060) keiner Abgabennachsicht.

Wie bereits ausgeführt, ist bei der Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen stets die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu berücksichtigen ist (vgl VwGH 03.10.1988, 87/15/0005; 30.07.2002, 99/14/0315). Allfälligen zukünftigen wesentlichen Änderungen in der Einkommenssituation der Bf kann daher nur durch einen neuen Antrag nach § 236 Abs. 1 BAO Rechnung getragen werden.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes darstellt. Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei sich dieses an den Ermessenskriterien des § 20 BAO (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) zu orientieren hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt dargetan, eine Nachsicht könne im Rahmen des im § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht im für den Antragsteller positiven Sinne gewährt werden, wenn dies ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger ginge (VwGH 21.02.1996, 96/16/0017; 11.12.1996, 94/13/0047,0049, 0050; 22.09.2000, 95/15/0090; 24.09.2002, 2002/14/0082).

Seitens der Bf wurde im Nachsichtsverfahren nicht dargetan, dass die übrigen Gläubiger (Bank, Versicherung, Gemeinde etc) ebenfalls zu einem – unter Umständen quotenmäßigen – Forderungsverzicht bereit wären. Die Gewährung der beantragten Nachsicht würde sich daher gegenwärtig ausschließlich zu Lasten der Abgabenverwaltung und zu Gunsten der anderen Gläubiger auswirken.

Im vorliegenden Fall ist somit zusammengefasst festzuhalten, dass die belangte Behörde das Vorliegen einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu Recht verneint hat. Es erübrigte sich in der Folge, eine separate Ermessensübung vorzunehmen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Bei der Beantwortung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen, welche Voraussetzungen für die Gewährung der Nachsicht erfüllt sein müssen und wann Unbilligkeit iSd Bestimmung des § 236 BAO vorliegt, folgt das Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 1. September 2021