

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch *****_*** R1*****, den Richter *****R2***** sowie die fachkundigen Laienrichter *****L1***** und *****L2***** in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Mag. Peter Knöll, Jenullgasse 7 Tür 6, 1140 Wien, über die Beschwerde vom 14. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Juni 2022 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO, Steuernummer *****BF1StNr1*****, am 24. November 2022 in nicht öffentlicher Sitzung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 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

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 3. Dezember 2021 brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) durch ihren steuerlichen Vertreter ein Nachsichtsansuchen hinsichtlich der aus dem Einkommensteuerbescheid 2015 resultierenden Abgabenschuldigkeit in Höhe von EUR 29.297,59 ein.

Zur Begründung wurde zur sachlichen Unbilligkeit ausgeführt, dass im vorliegenden Fall die Abgabenschuld iHv EUR 29.297,59 aus dem Verkauf der Wohnung: *****Adr 1***** resultiere. Wie bereits in der Bescheidbeschwerde (Anmerkung BFG: gemeint gegen den Einkommensteuerbescheid 2015) angedeutet habe die Bf den Verkauf über das Notariat *****N*****, Wien, abwickeln lassen. Die Bf. habe ihren Fall bzw. den Sachverhalt dem Notariat umfassend dargelegt. Damals sei der Bf. mündlich mehrmals versichert worden, dass betreffend die Immobilienertragsteuer vom Notariat eine Meldung im Wege des Selbstberechnungsverfahrens gemacht werde. Auch sei damals davon gesprochen worden, dass aufgrund der besonderen Situation „Hauptwohnsitzbefreiung“ keine Immobilienertragsteuer anfallen werde.

Deswegen sei die Bf. auch nicht verwundert gewesen, als ihr das Notariat den gesamten Veräußerungserlös ohne Abzug einer Immobilienwertsteuer im Jahr 2015 überwiesen habe. Dass das Finanzamt jetzt fünf Jahre später eine andere Ansicht vertrete, sei für die Bf. nicht nur sehr überraschend, sondern auch insofern sachlich unbillig, als sie sich auf die Auskunft der vom Gesetzgeber vorgesehenen Steuereinzugsstelle (hier: Parteienvertreter) vertrauen und verlassen hätte dürfen.

Der Notar bzw. Parteienvertreter sei in Bezug auf die Immobilienwertsteuer die erste Einzugsstelle des Finanzamtes. Insofern habe die Auskunft des Notariats in Bezug auf die ImmoEST die gleiche Qualität wie die Auskunft des Finanzamtes selbst, sonst hätte der Gesetzgeber mit dem 1 StabG 2012 diese hoheitliche Aufgabe - sogar mit einer Haftung für Fehlbeträge sanktioniert - nicht auf die Parteienvertreter übertragen.

Die Bf. habe in Bezug auf ihren Einzelfall die Auskunft der „Behörde“ eingeholt und darauf vertraut. Der Einkommensteuerbescheid 2015 verstoße somit gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, weil sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bestätigung Dispositionen getroffen habe, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit nicht getroffen hätte. Aufgrund der hier beschriebenen, vorliegenden sachlichen Unbilligkeit werde um Nachsicht der gegenständlichen Steuerschuld ersucht.

Persönliche Unbilligkeit

Gemäß § 2 der Verordnung BGBl II Nr 435/2005 liege eine persönliche Unbilligkeit insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdete oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre.

Nach stRsp des VwGH seien für die Entscheidung über Nachsichtsansuchen die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend.

Persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinzugsstelle sei nach stRsp (jedenfalls) dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht keinen Sanierungseffekt hätte.

Persönliche Unbilligkeiten seien anzunehmen, wenn durch die Einhebung der Abgabe, also die Einziehung (der später die zwangsweise Einbringung folgt) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt würde.

Die Bf. sei selbständig als Coach tätig und habe noch nebenbei einen Direktvertrieb für sog. "Wellnessprodukte", aber aufgrund von Erkrankungen und der allgemein sehr negativen, wirtschaftlichen Corona-Lage könne Sie aus ihren beiden Tätigkeiten nur sehr geringe Einnahmen generieren.

Derzeit ist auch - wie man den täglichen Medienberichten entnehmen könne - keine Besserung der wirtschaftlichen Lage in Sicht, noch lasse die schlechte Gesundheit der Bf. künftig große, positive Änderungen im Bereich der Einnahmen erwarten.

Die Einkünfte aus dem Wohnungsverkauf 2015 seien schon längst aufgebraucht worden. Mit der Hilfe des Härtefälfonds habe die Bf. ihre Sozialversicherungsbeiträge sowie einige Fixkosten bezahlen können. Die Wohnkosten sowie ein Teil der Lebensmittelkosten würden schon jetzt vorwiegend durch die Eltern der Bf. finanziert. Sie besitze keinerlei Immobilienvermögen, Kapitalvermögen oder ähnliches.

Die Abstattung der extrem hohen Abgabenschuld (im Verhältnis zum aktuell äußerst geringen Einkommen und zukünftig auch zu erwartenden) wäre mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die außergewöhnlich, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwerwiegend seien oder die Leistungskraft in unverhältnismäßigerweise beeinträchtigen, damit geradezu die Lebensfähigkeit der Bf. gefährden würde (vgl. VwGH 30.3.2000, 99/16/0099 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2430 und 2431). Schlussendlich würde das nachträgliche Einheben der Immobilienertragsteuer aus 2015 zu einer existenziellen Krise führen bzw. die Existenz der Bf. extrem gefährden. Es sprechen daher auch gewichtige persönliche Gründe bzw. eine persönliche Unbilligkeiten für ein Nachsehen bzw. zumindest für eine starke Verringerung der gegenständlichen, unverhältnismäßig hohen Steuerschuld.

Es werde höflich, um antragsgemäße Erledigung gebeten.

Mit Bescheid vom ***E1***. Juni 2022 wies die belangte Behörde das Nachsichtsansuchen mit folgender Begründung ab:

„Gemäß § 236 Bundesabgabenordnung können Abgabenschuldigkeiten ganz oder teilweise nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Von Unbilligkeit kann nicht ausgegangen werden und auch eine Gefährdung des Nahrungsstandes ist lt einer Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht gegeben. Neben der Unterstützung durch das AMS werden auch noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Aus welchem Verhältnis auch immer werden erhebliche Überweisungen von der Österreichischen Wirtschaftskammer getätigt. Erschwerend kommt hinzu, dass die Angaben zu den Vermögensteilen, insbesondere die aufrechten Bankkonten, nicht korrekt angegeben wurden.

Aufgrund der Erhebung der wirtschaftlichen Lage kann die Abgabenschuld im Rahmen eines längerfristigen Ratenmodells abgestattet werden.

Die Annahme, dass der Notar die erste Instanz der Finanzverwaltung darstellt, entspricht nicht den Tatsachen. Für ev. unrichtige Berechnungen oder Auskünfte des Notars kann im zivilrechtlichen Wege vorgegangen werden.

Als Begründung einer Nachsicht ist dieser Passus nicht relevant.

Ihr Ansuchen ist abzuweisen, da die Voraussetzungen für eine Nachsicht nicht gegeben sind.“

Dagegen richtet sich die mit Schriftsatz vom 13. Juli 2022 eingebrachte Bescheidbeschwerde mit folgendem Inhalt:

„Wie bereits im Nachsichtansuchen vom 3. Dezember 2021 dargelegt kann die Behörde eine Abgabenschuld durch Abschreibung nachsehen, sofern ihre Einhebung aus sachlichen und/oder persönlichen Gründen unbillig wäre (vgl. § 236 BAO iVm Nachsichts-Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005).

Sachliche Unbilligkeit

Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ist eine solche sachliche Unbilligkeit vgl. zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196; Richtlinien für die Abgabeneinhebung - RAE, Rz 1664 und 1666).

Nach § 3 Z 2 lit a Nachsichts-Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert wurden (mit anderen Worten: Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben). Die Rechtsprechung hat dazu folgenden Stehsatz entwickelt: Die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt voraus, dass die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden ist, die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig gewesen ist und der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. vgl. z.B. VwGH vom 24.4.1996, 93/15/0076).

Die Behörde hat in ihrer abweisenden Entscheidung vom ***E1***. Juni 2022 betreffend die sachliche Unbilligkeit der Einhebung im vorliegenden Fall festgehalten, dass eine solche nicht vorliege, weil die fehlerhafte Rechtsauskunft nicht von einer Abgabenbehörde erteilt wurde. Die fehlerhafte Auskunft des Notars sei nämlich nicht der Behörde bzw. dem Staat zuzurechnen, sondern sie könnte höchstens im Zivilrechtsweg beanstandet werden. Die falsche Auskunft des Notars kann daher keine wirtschaftliche Unbilligkeit der Einhebung begründen und sei demzufolge nicht relevant.

Unsere Mandantin hat auf die falsche Auskunft des Notares vertraut - es käme die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG beim Verkauf ihres Hauptwohnsitzes zur Anwendung - und hat deswegen die Mittel aus dem Verkauf der Eigentumswohnung bereits verbraucht, sodass diese nun zur Bezahlung der Steuerschuld fehlen. Bei richtiger Auskunft hätte unsere Mandantin Dispositionen getroffen, d.h. sie hätte den anteiligen Verkaufserlös zurückbehalten bzw. auf ein Sparkonto gelegt und zur Bezahlung der Steuerschuld verwendet.

Die Feststellung des VwGH, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur zur Anwendung käme, wenn die fehlerhafte Auskunft von einer Abgabenbehörde erteilt wurde liegt schon geraume Zeit zurück. Angesichts der Tatsache, dass der Gesetzgeber in den letzten Jahrzehnten immer mehr Abgabenerhebungspflichten auf Dritte ausgelagert hat, man denke hier nur an die Kapitalertragsteuer oder Immobilienveräußerungssteuer, erscheint diese Feststellung nicht mehr auf der Höhe der Zeit zu sein bzw. sollte etwas breiter verstanden werden. Bei der Auslegung von allgemeinen Grundsätzen ist die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen, eine verknöcherte Sichtweise - der sich hier die Behörde bedienen will - ist abzulehnen.

Die Autoren des BMF selbst bezeichnen die Parteienvertreter, die die Immobilienveräußerungssteuer im Rahmen einer Immobilienveräußerung zu berechnen, zu melden und abzuführen haben, als „kommunizierendes Gefäß“ (Bodis/Schlager, Immobilienveräußerungssteuer Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012/182, 175).

Es ergibt ein unstimmbild bzw. stimmt äußerst nachdenklich, wenn der Staat einerseits die Steuereinzahlung auf einen bestimmten Personenkreis auslagert bzw. die Besteuerung durch sie erledigen lässt, andererseits aber für deren Auskünfte - nicht einmal im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben - Verantwortung übernehmen will. Dies würde in der Tat ein unwürdiges Spiel gegenüber jeden Abgabenschuldigen darstellen (im Sinne von der Staat möchte sich nur die Rosinen aus dem Kuchen herauspicken).

Insofern vertreten wir die Auffassung, dass die fehlerhafte Auskunft des Notars - er war für die Abwicklung der Immobilienveräußerungssteuer zuständig und eben nicht das Finanzamt - im gegebenen Fall sehr wohl einen relevanten Vertrauensschaden iSd § 236 BAO bei unserer Mandantin verursacht hat.

Infolgedessen liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, weswegen die Abgabenschuld aus dem Verkauf des Hauptwohnsitzes 2015 behördlich abzuschreiben ist.

Persönliche Unbilligkeit

Unsere Mandantin hat in der Tat auf mehrere Kontoverbindungen vergessen, zumal Sie diese Konten schon seit Jahren nicht mehr verwendet hat. Es bestand keine böse Absicht; sie ist davon ausgegangen, dass diese Konten in Wirklichkeit schon geschlossen seien. Es geht hier um vier Sparkonten: ***1***; ***2***; ***3***; ***4*** auf denen sich Guthaben zwischen

rd. EUR 5 und EUR 580 befinden und demzufolge für die hier in Rede stehende Frage bedeutungslos sind. Zu ihrer Information werden demnächst Kontoauszüge zu diesen Konten nachgereicht.

Unsere Mandantin hat während Corona-Zeit diverse Überbrückungshilfen z.B. Gelder aus dem WKO-Härtefällefonds bekommen. Dass solche Unterstützungen gewährt wurden, zeigt ja gerade allzu deutlich in welcher bedrängten, angespannten finanziellen Situation sich unsere Mandantin befindet.

Die Corona-Hilfen sollen ja das wirtschaftliche Überleben der Menschen sichern (<https://www.bmf.gv.at/public/informationen/corona-hilfsmassnahmen.html> (Abruf am 12.7.2022)). Es ist unbillig, wenn die Behörde diese Tatsache umkehrt und gegen unsere Mandantin verwendet.

In Österreich - einem Vorzeige-Sozialstaat - hat grundsätzlich jede Person Anspruch auf eine Sozialhilfe oder Mindestsicherung. Es ist also vollkommen weltfremd heutzutage die Frage nach persönlicher Unbilligkeit lediglich auf die „Gefährdung des Nahrungsmittelstandes“ zu reduzieren. Wenn die Behörde Sozialhilfen bei der Frage der persönlichen Unbilligkeit iSd Nachsichts-Verordnung mitberücksichtigt, gebe es ja im Inland überhaupt keine Person, die in den Anwendungsbereich des § 236 BAO - persönliche Unbilligkeit - gelangen könnte. Es ist augenscheinlich, dass eine solche Auslegung nicht richtig sein kann. Ein Gesetz darf nicht so ausgelegt werden, dass es keinen Anwendungsbereich mehr hat. Es ist eben nicht toter Buchstabe, sondern es muss mit den Lebensverhältnissen fortschreiten und sinnvoll angepasst verstanden werden.

Die finanzielle Situation unserer Mandantin ist extrem angespannt. Die gewährten Beihilfen von WKO, COFAG, etc. haben sie temporär „über Wasser gehalten“ bzw. ihr wirtschaftliches Überleben gesichert. Die Gewährung dieser Beihilfen taugen nicht als Begründung für die Ablehnung eines Nachsichtsansuchens.

Wie bereits im Ansuchen auf Nachsicht vom 3. Dezember 2021 geschildert, kann unsere Mandantin aufgrund ihrer schlechten gesundheitlichen Lage aus ihrer selbständigen Tätigkeit kaum Einkünfte erwirtschaften. Eine Besserung der Lage ist nicht in Sicht. Es liegt also jedenfalls eine persönliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO vor.

Die Abstattung der extrem hohen Abgabenschuld (im Verhältnis zum aktuell äußerst geringen Einkommen und zukünftig auch zu erwartenden) wäre mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die außergewöhnlich, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwerwiegend sind oder die Leistungskraft in unverhältnismäßigerweise beeinträchtigen, damit geradezu die Lebensfähigkeit unserer Mandantin gefährden würde (vgl. VwGH 30.3.2000, 99/16/0099 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2430 und 2431)

Schließlich ist darauf aufmerksam zu machen, dass das nachträgliche Einheben der Immobilienertragsteuer aus dem Jahr 2015 zu einer existenziellen Krise führen bzw. die Existenz unsere Mandantin gefährden würde.

Es sprechen daher auch gewichtige persönliche Gründe bzw. persönliche Unbilligkeiten für ein Nachsehen der unverhältnismäßig hohen Steuerschuld. Namens und Auftrags unserer Mandantschaft stellen wir daher folgende

Anträge

- a) Antrag auf Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Abweisung im Sinne der dargelegten Beschwerdegründe,
- b) Antrag auf das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung im Sinne des § 262 Abs. 2 lit a BAO (Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht)
- c) Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

Mit Vorlagebericht vom 29. September 2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11. Oktober 2022 wurde die Bf. aufgefordert, ihre aktuelle Einkommens- und Vermögenslage anhand des beigelegten Formulars ziffernmäßig konkret offenzulegen.

Dieser Beschluss wurde von der Bf. am 4. November 2022 beantwortet und die wirtschaftlichen Verhältnisse wie folgt dargestellt:

Derzeit beziehe die Bf. kein Arbeitslosengeld, aber sie überlege, sich in der nächsten Zeit beim AMS als arbeitssuchend zu melden und Arbeitslosengeld zu beantragen.

Art ihrer Erwerbstätigkeit sei Mentalcoaching, „die Höhe des Anspruches im gesamten Jahr 2022 ist bis jetzt null.“

Die Bf. verfüge über fünf näher bezeichnete Konten und Sparguthaben bei Banken mit folgenden Salden: 1.) € 80,21, 2.) € 425,88, 3.) € -101,45, 4.) € 4,69, 5.) € 577,96.

Weitere Vermögenswerte seien nicht vorhanden.

Sie besitze keine Wohnung, der einzige Mieter sei ihr Partner, der ihren Lebensunterhalt finanziere. Das Einkommen des Partners betrage € 950,00. Ihre Eltern würden eine

Eigentumswohnung besitzen, die sie viele Jahre vor dem Verkauf der eigenen Wohnung der Bf. erworben hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Die Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II 2005/435, lautet:

"Auf Grund des § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 180/2004, und durch die Kundmachung BGBl. I Nr. 2/2005, wird verordnet:

§ 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 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."

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, im Sinne der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (vgl. hierzu VwGH vom 21.05.1992, Zl. 88/17/0218, mit weiteren Nachweisen sowie VwGH vom 25.***E1***.2006, Zl. 2004/15/0150, gleichfalls mit weiteren Nachweisen).

Die behauptete sachliche Unbilligkeit wird von der Bf. im Nachsichtsansuchen wie folgt begründet:

Die Abgabenschuld iHv EUR 29.297,59 resultiere aus dem Verkauf einer im Nachsichtsansuchen näher bezeichneten Wohnung. Der Verkauf sei über das Notariat ***N***, Wien, abgewickelt worden.

Damals sei vereinbart worden, dass betreffend die Immobilienertragsteuer vom Notariat eine Meldung im Wege des Selbstberechnungsverfahrens gemacht werde.

Die Bf. habe ihren Fall bzw. den Sachverhalt dem Notariat umfassend dargelegt. Damals sei der Bf. mündlich mehrmals versichert worden, dass betreffend die Immobilienertragsteuer vom Notariat eine Meldung im Wege des Selbstberechnungsverfahrens gemacht werde. Auch sei damals davon gesprochen worden, dass aufgrund der besonderen Situation der „Hauptwohnsitzbefreiung“ keine Immobilienertragsteuer anfallen werde.

Deswegen sei die Bf. auch nicht verwundert gewesen, als ihr das Notariat den gesamten Veräußerungserlös ohne Abzug einer Immobilienertragsteuer im Jahr 2015 überwiesen habe. Dass das Finanzamt jetzt fünf Jahre später eine andere Ansicht vertrete, sei für die Bf. nicht nur sehr überraschend, sondern auch insofern sachlich unbillig, als sich die Bf. auf die Auskunft der vom Gesetzgeber vorgesehenen Steuereinhebungsinstanz (hier: Parteienvertreter) vertrauen und verlassen hätte dürfen.

Es ist daher zu prüfen, ob eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt, bzw. ob dieser Grundsatz auch Rechtsauskünfte eines Notars umfasst.

Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II2, Seite 152).

Unrichtige Auskünfte im Einzelfall können Treu und Glauben verletzen und eine Unbilligkeit nach Lage des Falles und die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben (vgl. VwGH 27.1.1983, 81/15/0120 und VwGH vom 08.09.1992, 87/14/0091).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. etwa VwGH vom ***E1***.2.2016, 2013/15/0087, sowie vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045, mwN).

Im Erlass des BMF vom 06.04.2006, BMF-010103/0023-VI/2006 gültig ab 06.04.2006 – Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben – wird ausgeführt:

„3.1.Rechtsauskünfte:

Im Zusammenhang mit nachträglich als unrichtig erkannten Rechtsauskünften setzt die Anwendung von Treu und Glauben insbesondere voraus:

- Die Auskunft wird von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196).
- Die Auskunft ist nicht offensichtlich unrichtig (zB VwGH 22.9.1999, 94/15/0104; VwGH 16.9.2003, 99/14/0228).
- Die Unrichtigkeit der Auskunft war für die Partei nicht leicht erkennbar.
- Die Partei hat im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0090).

- Schaden ("Vertrauensschaden") für die Partei, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen würde.

Für Treu und Glauben ist nicht entscheidend, ob die Auskunft aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder "freiwillig" erteilt wurde.

(...)

4. Zuständigkeit

4.1 Grundsatz

Der VwGH schützt das Vertrauen **nur in Rechtsauskünfte der für die Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde** (vgl. zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), es bestehe somit kein Schutz bei Rechtsauskünften des Bundesministeriums für Finanzen, wenn ein Finanzamt für die Abgabenfestsetzung zuständig ist (vgl. zB VwGH 14.1.1991, 90/15/0116; VwGH 27.9.2000, 95/14/0079; VwGH 7.6.2001, 98/15/0065). Daher erscheint es für den Abgabepflichtigen empfehlenswert, sich vom zuständigen Finanzamt bestätigen zu lassen, dass es der Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen beitrifft.“

Relevante Rechtsgrundlagen für Immobilienertragsteuer:

Nach § 30b Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2015, " gilt mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Die Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer entfällt im Falle einer späteren Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz."

"Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagen (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten" (§ 30b Abs. 3 EStG 1988).

Der Gesetzgeber hat in § 30c Abs. 1 bis 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2015, zur Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoEST **durch Parteienvertreter** Folgendes vorgesehen:

"(1) Im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß ***E1*** ist mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer

Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.

(2) Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, haben gleichzeitig

1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls

2. die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.“

Wie bereits ausgeführt, schützt der VwGH das Vertrauen nur in Rechtsauskünfte der für die Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), aus den zitierten Bestimmungen im Zusammenhang mit der ImmoEst geht zweifelsfrei hervor, dass der Notar/Rechtsanwalt als Parteienvertreter fungiert, der im Namen seiner Mandantschaft und aufgrund deren Angaben und Unterlagen die Steuer berechnet und an das Finanzamt abführt.

Bei unrichtigen Auskünften von Parteienvertretern kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht zur Anwendung, da nur Rechtsauskünfte der für die Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde geschützt sind.

Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters wird der Notar/Parteienvertreter durch die Berechnung und Abfuhr der Grunderwerbsteuer und ImmoEst nicht zur Einhebungsinstanz des Finanzamtes. Dazu wird darauf hingewiesen, dass auch ein Unternehmer die Umsatzsteuer selbst zu berechnen und abzuführen hat und wohl zweifellos dadurch nicht Einhebungsinstanz des jeweils zuständigen Finanzamtes wird. Dies gilt auch für die Banken, die die Kapitalertragsteuer zu berechnen und abzuführen haben.

Dazu kommt noch, dass im gegenständlichen Fall der Notar bezüglich Grunderwerbsteuer des Erwerbers keine Selbstbemessung durchgeführt hat, sondern am 12.2.2016 dem zuständigen Finanzamt Österreich (**E1**) mit Abgabenerklärung zur Erfassungsnummer **E1** angezeigt gleichzeitig die Daten zur Immo-Est übermittelt hat. Als Art der Einkünfte wurde „Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 2 Abs. 3 Z. 7 EStG) angeführt, jedoch keine Befreiungsbestimmung (§ 30 Abs. 2 Z 1-4 EStG, § 30c Abs. 4 EStG) geltend gemacht.

Die Grunderwerbsteuer wurde in der Folge mit Bescheid vom 29.2.2016 festgesetzt. Daraus folgt, dass der Notar gesetzlich nicht verpflichtet war, die Immo-Est selbst zu berechnen und abzuführen, zumal er keine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornahm.

Da der Notar weder die Grunderwerbsteuerselbstberechnung noch die ImmoESt-Selbstberechnung durchführte geht auch das Vorbringen, er sei für die Abwicklung der Immobilienertragsteuer zuständig gewesen, ins Leere.

Der Umstand, dass mit der Einreichung der Grundlagen zur Immobilienertragsteuer keinen Befreiungstatbestand geltend gemacht wurde, steht somit im Widerspruch zu den Ausführungen im Nachsichtsansuchen.

Mangels Vorliegens einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben kann das Bundesfinanzgericht keine sachliche Unbilligkeit erkennen.

Die Einhebung der Einkommensteuer 2015 könnte jedoch auch persönlich unbillig sein.

Die Unbilligkeit muss sich somit, soll sie nachsichtsbedeutsam sein, auf die Einhebung der Abgabe beziehen. Der Verwaltungsgerichtshof fordert in ständiger Judikatur für den Tatbestand der Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen oder des Steuergegenstandes gelegenen Sachverhaltselementes, aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den in jenem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt.

Daraus folgt, dass im Falle einer Uneinbringlichkeit keine Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO vorliegt, da weder eine Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung gegeben ist noch ein, verglichen mit ähnlichen Fällen, atypischer Vermögenseingriff erfolgen kann. (vgl. VwGH ***E1***.5.2001, 2001/15/0033, mit Hinweis auf VwGH 22.9.2000, 95/15/0090).

Für die Beurteilung des Nachsichtsansuchens sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen maßgebend (z.B. VwGH 17.11.2004, 2000/14/0112). Das Bundesfinanzgericht hat von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen.

Die Bf. wurde daher mit Beschluss des BFG vom 11. Oktober 2022 aufgefordert, ihre aktuelle wirtschaftliche Lage offenzulegen.

Gemäß der von der Bf. offengelegten wirtschaftlichen Verhältnisse vom 4. November 2022 hat die Bf. derzeit kein Einkommen, die Bankguthaben betragen knapp mehr als € 1.000,00, sonstiges Privatvermögen ist nicht vorhanden.

Bei dieser Sachlage sind die Abgabenschulden derzeit uneinbringlich.

Bei einer bestehenden Vermögenslosigkeit kann aber, wie bereits ausgeführt, eine Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung und damit eine Unbilligkeit im

Sinne des § 236 BAO nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegen (VwGH ***E1***.5.2001, 2001/15/0033).

Da weder sachliche noch persönliche Unbilligkeiten gegeben sind, war auch keine Ermessensentscheidung zu treffen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 hatte die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gewährung einer Nachsicht im Einzelfall und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Wien, am 24. November 2022