

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache X. als Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen des AB, AdresseX., über die Beschwerde vom 03.01.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 29.11.2017, betreffend Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO 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) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

Im Zuge des Insolvenzverfahrens des Beschwerdeführers (Bf, Beschluss des Handelsgerichtes XY auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens) kam es zur Veräußerung einer Liegenschaft des Bf (Kaufvertrag vom 18.07.2017, EZ, Meistbot € 168.000,00). Der Veräußerungserlös erging fast ausschließlich an den bevorrechtigten Hypothekargläubiger. Für diesen Vorgang wurde vom Insolvenzverwalter als gesetzlicher Vertreter des Bf Immobilienertragsteuer (Immo ESt) in Höhe von € 17.482,00 selbstberechnet und im November 2017 abgeführt.

Nach Zahlung der Immo ESt brachte der Insolvenzverwalter einen Antrag gemäß § 236 Bundesabgabenordnung (BAO) auf Nachsicht dieser Abgabenschuld ein und machte das Vorliegen persönlicher und sachlicher Unbilligkeitsgründe beim Bf geltend (Antrag gem. § 236 BAO vom 15.11.2017):

Die Immo ESt würde eine Massenforderung darstellen. Die verkauften Liegenschaftsanteile wären nahezu zur Gänze pfandrechtlich belastet. Lediglich eine Hyperocha von € 5.021,13 wäre im Zuge der Meistbotsverteilung in die Insolvenzmasse geflossen. Durch die Bezahlung der Immo ESt wäre der Befriedigungsfonds der Gläubiger massiv geschmälert worden.

Damit läge eine persönliche Unbilligkeit vor, zumal die Einhebung der Immo ESt die Existenzgrundlage des Schuldners gefährden würde. Da beinahe der gesamte

Kaufpreis an die Pfandgläubiger zur Auszahlung gelangen würde, wäre die Immo ESt fast zur Gänze aus der Insolvenzmasse zu bedienen. Durch die Bezahlung der Immo ESt aus der Insolvenzmasse würde sich die anzubietende Zahlungsquote enorm reduzieren. Da der Kaufpreis der verwerteten Liegenschaftsanteile fast zur Gänze an die Pfandgläubiger flösse, würde die Insolvenzmasse (mit Ausnahme der Hyperocha) auch keinen tatsächlichen Gewinn, der zur Abdeckung der Immo ESt verwendet werden könnte, erwirtschaften. Somit läge jedenfalls auch eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Immo ESt vor.

**Mit Bescheid vom 29.11.2017 wurde der Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO vom 15.11.2017 als unbegründet abgewiesen.**

**Am 03.01.2018 legte RA X. als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren des Bf Beschwerde ein:**

Der Bf würde über kein Vermögen verfügen. Von den € 168.000,00 aus der Veräußerung der Immobilie, welche die Immo ESt auslöste, gingen nur 5.000,00 € an die Insolvenzmasse. Ca. € 8.300,00 wären Entlohnung des Insolvenzverwalters, 154.000,00 € gingen an die hypothekarisch besicherte Bankkreditgläubiger, für deren Fremdwährungskredit (CHF) von umgerechnet € 177.000 € (im Zeitpunkt der Anmeldung im Insolvenzverfahren statt den 120.000,00 € im Zeitpunkt der Kreditaufnahme) die Hypothek begründet worden wäre.

Die Bank wäre durch den Erlös aus dem Immobilienverkauf und dem Tilgungsträger zur Gänze befriedigt worden. Es lägen nunmehr ca. 70.000,00 € an Insolvenzforderungen vor, welche sich aus ca. 40.000,00 € Abgabeforderungen des Bundes und 28.000,00 € Sozialversicherungsbeitragsforderungen des SVA zusammensetzen würden.

Nach Zahlung der Immo ESt wiese derzeit das Massekonto einen Stand von € 100,00 auf.

Der Bf hätte in den Jahren 2016 und 2017 über ein Nettoeinkommen von ca. € 20.000,00 gehabt. Sich davon etwas anzusparen, wäre nicht möglich gewesen. Bei einem Jahreseinkommen von ca. 20.000,00 könnte eine Immo ESt iHv € 17.482,00 nicht kassiert werden.

Do facto wären nur die beiden öffentlichen Gläubiger Bund und SVA gegeben und wäre eine Nachsicht für den Bund vorteilhaft, denn bei einer Fortführung des Unternehmens, die von der Nachsicht abhängig wäre, würde der Bund mehr als alle anderen Gläubiger profitieren.

Gleichzeitig beantrage er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Vorhaltscheiben vom 09.02.2018** forderte das Finanzamt die Vorlage einer Darstellung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Bf zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen ein.

In **Beantwortung des Ergänzungsauftrages** wurde im Februar 2018 nachstehendes vorgebracht:

In den Monaten Dezember 2017, Jänner 2018 und Februar 2018 wären betriebliche Erlöse inkl. USt von € 3.216,63, € 8.120,00 und € 0,00 erzielt worden. Diesen Erlösen

wären Aufwendungen in Höhe von € 3.729,63, € 1.106,55 und € 2.796,39 gegenüber gestanden. In diesen Aufwendungen wären jedoch auch nicht betriebliche Aufwendungen, wie Privatanteil Miete, Unterhalt, Energiekosten bzw. ärztliche Untersuchungen, bereits enthalten.

In Bezug auf die Vermögensentwicklung wäre der derzeitige Schuldenstand die Summe aus der Forderung des Bundes iHv € 40.860,71, der Forderung der SVA iHv € 28.937,06 und der Forderung des Kreditunternehmens iHv € 672,90, somit gesamt € 70.470,67. Diesem Schuldenstand stünde einzig der Kontostand iHv € 24.108,18 gegenüber, der sich aus den laufenden Erlösen und Einmalerträgen, wie Hyperocha und refundierte Kosten ergäbe.

Dabei wäre noch zu beachten, dass die Entlohnung des Masseverwalters, die Belohnung der Gläubigerschutzverbände iHv mindestens € 12.000,00 zu berücksichtigen wären.

Für das Jahr 2018 hätten bis jetzt keine neuen Aufträge lukriert werden können, doch könnte aus bereits erfüllten Aufträgen am Ende des Monats Februar eine Rechnung iHv € 3.000,00 fakturiert werden. Diese schwankende Einnahmensituation würde folglich bedingen, dass der Kontostand des Bf ein ausreichendes Guthaben auswiese, um so die Fortführung des Unternehmens gewährleisten zu können.

Darüber hinaus wären noch die Nachzahlungsverpflichtungen hinsichtlich der SVA (€ 12.500,00) und der Einkommensteuer (ca. € 5.000,00) aufgrund der außergewöhnlichen Auftragslage im Jahr 2017 zu berücksichtigen, zusätzlich dazu noch die Entlohnung des Masseverwalters iHv € 8.304,00 für die Pfandverwertung der Liegenschaft.

Das Ziel für 2018 wäre eine Kostensenkung auf € 16.000,00 bei einer angenommenen Ertragslage von ca. € 46.000,00 (Mittel zwischen 2016 und 2017), was ein Nettoeinkommen von € 20.000,00 ergäbe.

Ohne Nachsicht der Immo ESt käme ein Sanierungsplan nicht in Frage, da die Quote von 20% zahlbar in 2 Jahren nicht erreicht werden könnte.

**Mit Beschwerde vorentscheidung vom 21.03.2018 (BVE)** wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO als unbegründet ab.

**Am 27.4.2018** stellte RA X. als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren des Bf den Antrag die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

In der ergänzenden **Stellungnahme des Insolvenzverwalters vom 21.6.2017** zum Vorlageantrag bzw. Vorlagebericht der Behörde an das BFG wies dieser darauf hin, dass 2019 mit Nachforderungen von insgesamt mindestens € 12.500,00 für das Veranlagungsjahr 2017 zu rechnen wäre.

Andererseits würden aber jene Erträge aus der Veräußerung der Immobilie in Wien im August 2017, die Grundlage der Berechnung der Immo ESt gewesen wären, beim Bf nicht zu der vom Gesetz für den Veräußerungsfall zu Grunde gelegten Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen. Der Bf hätte zwar eine sehr große Spanne zwischen Anschaffungspreis 2006 (112.000,00 €) und Veräußerungspreis 2017

(168.000,00 €), was zu einer entsprechend hohen Immo ESt geführt hätte, jedoch wäre die Anschaffung der Immobilie durch ein hypothekarisches CHF Darlehen (120.000,00 €) finanziert worden. Durch den bekannten Kursverlust des Euro in Relation zum CHF hätte die Konvertierung des Darlehens durch die Bank im Zuge der Anmeldung der Forderung in der Insolvenz des Bf zu einem sehr hohen Konvertierungsverlust von 57.000,00 € geführt (konvertierter Wert des Darlehens 177.000,00 €).

Dieser Schriftsatz wurde dem Finanzamt am 20.8.2018 zur Kenntnis gebracht und dieses zu einer Stellungnahme aufgefordert.

In der am 26.9.2018 dem BFG vorgelegten **Stellungnahme ist das Finanzamt der Auffassung**, dass die Voraussetzungen für die Gewährung einer Nachsicht gem. § 236 BAO nicht vorlägen, da unter anderem bisher noch kein fundiertes Sanierungskonzept vorliegen würde bzw. die Vorlage eines Sanierungsplanes in der Beschwerde ausgeschlossen worden wäre.

Mit Schriftsatz vom 2.10.2018 wurde der **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.**

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und aus dem Vorbringen des Bf bzw. des Masseverwalters (Schriftsatz vom September 2018) ergibt.

Im Zuge des Insolvenzverfahrens (Beschluss des Handelsgerichtes Wien auf Eröffnung mit Datum) kam es zur Veräußerung einer Liegenschaft des Bf (Kaufvertrag vom 18.07.2017, EZ, Meistbot € 168.000,00). Der Veräußerungserlös wurde durch Beschluss des HG Wien vom Datum, GZ dahingehend verteilt, dass € 8.304,00 auf Vorzugsposten gem. § 49 IO und € 154.674,87 auf eine bürgerlich besicherte Forderung entfielen. In die Insolvenzmasse floss eine Hyperocha von € 5.021,13.

Der Insolvenzverwalter entrichtete im November 2017 die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 17.482,00.

Der Insolvenzforderungsstand im Jänner 2018 betrug danach € 70.470,67, wobei sich diese Summe aus Forderungen der SVA in Höhe von € 28.937,06, Forderungen der Republik Österreich in Höhe von € 40.860,71 sowie einer Forderung des Kreditunternehmens in Höhe von € 672,90 zusammensetzte.

Das Massekonto wies im Jänner 2018 einen Kontostand von € 100,00 (Beschwerde vom 03.01.2018, Schriftsatz vom 27.02.2018), im Februar 2018 von € 24.108,18 (Schriftsatz des Masseverwalters vom 27.02.2018) und im September 2018 von € 14.011,49 auf (Schriftsatz vom 20.09.2018) auf.

Die im September 2018 anstehenden Massedeforderungen betrugen € 20.358,00 bzw. 22.001,00. Eine für das Jahr 2017 resultierende Abgabennachforderung in Höhe von € 5.732,00 wurde am 15.10.2018 fällig.

Die Annahme eines Sanierungsplanes wurde seitens des Bf bis zum Entscheidungszeitpunkt nicht beantragt bzw. ein solcher nicht vorgelegt (Telefonat mit Masseverwalter vom 01.10.2018).

Vermögen war zum gegenwärtigen Entscheidungszeitpunkt keines vorhanden.

Mit Schriftsatz vom 02.10.2018 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

### **III. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### **IV. Rechtsausführungen**

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit ist dabei eine tatbestandsmäßige Voraussetzung.

- Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine weitere Ermessensentscheidung kein Raum.
- Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne dieser Bestimmung, so hat sie in einem weiteren Schritt im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO zu entscheiden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0234).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Persönliche Unbilligkeiten sind 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 deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein. Allerdings bedeutet "persönliche Unbilligkeit" nicht nur Gefährdung der Existenzgrundlagen oder des Nahrungsstandes bzw. besondere finanzielle Schwierigkeiten und Notlagen. Es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschulden

mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden ist, die außergewöhnlich sind, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwer wiegend sind oder die Leistungskraft in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigen, damit geradezu die Lebensfähigkeit der Person des Abgabepflichtigen gefährden (VwGH 30.3.2000, 99/16/0099 unter Hinweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar, 2430 und 2431).

Damit wurde höchstgerichtlich klargestellt, dass unter "Einhebung" der gesamte Vorgang der Einziehung der Abgabe zu verstehen ist, der der zwangsweisen Einbringung vorangeht. Die zwangsweise Einbringung selbst zählt nicht mehr zum Bereich der Einhebung im Sinne des 6. Abschnittes der BAO und ist in der AbgEO geregelt (siehe auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2212). Um eine Nachsicht zu rechtfertigen muss also schon die Entrichtung der Abgabe unbillig sein. Drohende Einbringungsmaßnahmen sind dafür nicht erforderlich.

Bei Prüfung eines Nachsichtsansuchens und dabei insbesondere des Aspektes der Unbilligkeit sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Diese Prüfung hat im Zeitpunkt der Entscheidung zu erfolgen. Ist diese Entscheidung im Rechtsmittelverfahren durch das BFG zu treffen, so müssen die Voraussetzungen im Zeitpunkt dieser Rechtsmittelentscheidung gegeben sein (in diesem Sinne VwGH vom 8.9.1992, 88/14/0103 und VwGH vom 22.9.1992, 92/14/0083 sowie *Stoll*, BAO-Kommentar, 2448).

## **V. Erwägungen**

Da der Entscheidung des BFG über das Ansuchen auf Gewährung einer Nachsicht die Verhältnisse im Zeitpunkt dieser Entscheidung zu Grunde zu legen sind, ist es notwendig, das Vorliegen einer Unbilligkeit auf Basis der geltend gemachten Gründe vor diesem neuen Hintergrund zu prüfen. Es ist die Sachlage im Entscheidungszeitpunkt maßgebend, künftigen Ereignisse kann nicht Rechnung getragen werden.

Für die Bewilligung einer Nachsicht ist eine Prüfung auf 2 Stufen vorzunehmen. Zunächst ist zu beurteilen, ob eine Unbilligkeit vorliegt. Und nur dann, wenn die 1. Stufe positiv abgeschlossen ist und somit alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben sind, so liegt die konkrete Bewilligung der Nachsicht schließlich im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0259).

Es ist Sache eines Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die eine Nachsicht gestützt werden kann, weswegen die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen hat (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Der Masseverwalter als Vertreter des Bf im Insolvenzverfahren bringt im Schriftsatz vom 20.9.2018 vor, dass aufgrund der Höhe der zu erwartenden Masseforderungen auf Basis der vorhandenen Einnahmen Masseunzulänglichkeit und in weiterer Folge die Einstellung des Betriebes des Unternehmens des Bf drohen würde. Die anstehenden

Masseforderungen würden zum derzeitigen Stand voraussichtlich € 20.358,00 bzw. € 22.001,00 betragen, wobei für 2017 eine mit 15.10.2018 fällige Abgabennachforderung in Höhe von € 5.732,00 hinzukäme.

Der Insolvenzforderungsstand im September 2018 betrüge in etwa € 70.000.-, wobei sich diese Summe aus der Forderung der SVA und der Forderung der Republik sowie der Forderung eines Kreditunternehmens zusammensetzte.

Der Kontostand des Massekontos wäre € 14.011,49. Selbst bei Zufließen weiterer Rechnungseinnahmen in den nächsten Wochen wären nicht genügend Mittel vorhanden, um das Unternehmen fortzuführen.

Wie bereits ausgeführt ist zunächst zu prüfen, inwieweit Unbilligkeitsgründe gemäß § 236 BAO (in sachlicher bzw. persönlicher Natur) vorliegen:

In Bezug auf eine mögliche sachliche Unbilligkeit brachte der Bf (bzw. Masseverwalter) in der Beschwerde 08.01.2018 vor, dass durch die Veräußerung der Liegenschaft im Insolvenzverfahren weder ein echter Gewinn noch eine Verminderung der Verbindlichkeiten und somit die vom Gesetzgeber beabsichtigte Besteuerung der Realisierung von Wertsteigerungen bei der Veräußerung nicht eingetreten wäre. Ein Gewinn wäre schon deshalb nicht erzielt worden, weil die Immobilie mit einem Fremdwährungskredit angeschafft worden sei, dessen Rückzahlungsverpflichtung infolge des Wechselkurses stärker angestiegen sei als der Immobilienwert.

In diesem Zusammenhang wird auf die diesbezügliche Ausführung in der Beschwerdevorentscheidung vom 21.03.2018 verwiesen und ergänzend ausgeführt: Eine sachliche Unbilligkeit liegt laut Rechtsprechung dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, 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 offensichtliche 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 27.6.2013, 2013/15/0173).

Es entspricht jedoch auch der ständigen Rechtsprechung, dass eine abgabenrechtliche Wirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen

dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO grundsätzlich entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden (VwGH 26.5.2014, 2013/17/0498).

Die gesetzlichen Regelungen des Einkommensteuergesetzes zur Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen stellen generelle Normen eines mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes dar und ist die abgabenrechtliche Wirkung, die Entrichtung der Immobilienertragsteuer, eine Folge, die alle Abgabepflichtigen, die privat Grundstücke veräußern, gleichermaßen erfasst. Auch kann im gegenständlichen Fall nicht von einem ungewöhnlichen Entstehen der Abgabenschuld gesprochen werden, da eine Veräußerung von einer mit einer Hypothek belasteten Liegenschaften im Zuge eines Verfahrens nach der Insolvenzordnung keinen außergewöhnlichen Geschehensablauf darstellt, der eine vom Steuerpflichtigen nicht zu erwartende Abgabenschuld auslöst. Eine sachliche Unbilligkeit ist, der Rechtsprechung folgend, nicht gegeben.

Auch der Argumentation des Bf, „...es sei durch die Veräußerung zu keiner steuerbaren Leistungssteigerung bzw. zu keinem steuerbaren Gewinn gekommen, aufgrund des Umstandes, dass die Rückzahlungsverpflichtungen aus dem Fremdwährungskredit zur Anschaffung der Liegenschaften stärker angestiegen seien, als der Wert der Liegenschaft, und hätte daher das so das vom Gesetzgeber gewollte Ziel der Besteuerung des Zuwachses wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nicht vorgelegen..“, kann nicht gefolgt werden. Das vom Gesetzgeber gewollte Ziel der Immobilienertragssteuer, die Besteuerung des Zuwachses wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, wurde im gegenständlichen Fall durchaus erreicht. Die eingetretene Wertsteigerung der Liegenschaft wurde gesetzeskonform der Besteuerung unterworfen, dass hierbei jedoch die Fremdwährungsverluste bei der Einkünfteermittlung nicht berücksichtigt werden konnten entspricht der Rechtsprechung des VfGH (VfGH 29.11.14, G 137/14) und stellt abermals keinen atypischen Geschehensablauf dar.

Auch das Vorbringen dahingehend, dass dem Beschwerdeführer nach Befriedigung des Hypothekargläubigers und der Masseverwalterkosten vom Erlös nur die Hyperocha in Höhe von EUR 5.000,00 geblieben und es folglich zu keiner Mehrung der Leistungsfähigkeit gekommen wäre, muss ins Leere gehen. Der Erlös aus dem Immobilienverkauf ging entgegen der Beschwerdedarstellung zu 100% an den Beschwerdeführer (bzw. an den für den Bf agierenden Masseverwalter), weshalb er auch die Immobilienertragssteuer in entsprechender Höhe zu entrichten hatte. Diese Mehrung zu besteuern entspricht auch dem intendierten Ziel der Immobilienertragssteuer. Daran ändert sich auch nichts, dass erst in einem weiteren Schritt, aufgrund der Sonderbestimmungen der Insolvenzordnungen aus dem vom Beschwerdeführer erzielten



Erlösen zuerst die mit Veräußerung entstandenen Sondermassekosten, sowie die hypothekarisch besicherten Forderungen befriedigt werden mussten und ihm bzw. der Masse lediglich die Hyperocha geblieben ist.

Was das Vorliegen persönlicher Unbilligkeitsgründen beim Bf betrifft, bringt der Masseverwalter für den Bf vor, dass Masseunzulänglichkeit gegeben wäre, wenn dem Nachsichtsansuchen nicht stattgegeben werden würde.

Dazu ist auszuführen:

Eine persönliche Unbilligkeit könnte sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bf ergeben. Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, wirtschaftliche Notlagen, die die Existenz des Bf zu gefährden drohen, könnten die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung indizieren.

Eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung soll aber dann nicht gegeben sein, wenn zum Zeitpunkt der Entscheidung die finanzielle Situation des Bf so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht keinen Sanierungseffekt hätte (BAO Handbuch, *Althuber/Tanzer/Unger*, § 236 BAO, S. 694). Eine solche Unbilligkeit ist demnach nicht anzunehmen, wenn sich an der Existenzgefährdung des Bf nichts ändern würde, gleichgültig ob die fragliche Abgabenschuldigkeit eingehoben wird oder nicht (bzw. vorliegend - bereits entrichtete Abgabe wieder gutgeschrieben wird oder nicht). Vielmehr müsste die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einhebung der gegenständlichen Abgabe gefährdet sein (siehe dazu weiter unten).

Die Nachsicht müsste daher dazu dienen, die Verhältnisse des Unternehmens des Bf in absehbarer Zeit zu normalisieren. Somit ist eine Nachsicht dann nicht mehr zu gewähren, wenn sie die Existenz des Betriebes nicht mehr zu retten vermag.

Der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Bf verweist in der Beschwerde vom 03.01.2018 als auch im Schriftsatz vom 27.02.2018 bereits darauf hin, dass die Annahme eines Sanierungsplanes nicht beantragt werden würde, weil die erforderliche Quote von 20% der ausstehenden Insolvenzschnlden von ca. € 70.000 in 2 Jahren (zuzüglich Kosten) nicht zu leisten sein wird.

Im Telefonat vom 01.10.2018 mit dem Masseverwalter bestätigte dieser gegenüber dem BFG, dass kein Abschluss eines Sanierungsplanes seitens des Bf beantragt bzw. bisher kein zulässiger Sanierungsplan vorgelegt wurde. Der Bf konnte damit nicht aufzeigen, worin der Wegfall der vom Nachsichtsansuchen umfassten Abgabenschuld (ImmoESt, Gutschrift) zu einem Sanierungseffekt des Unternehmens führen könnte.

Ist aber - wie im vorliegenden Fall - das Zustandekommen eines Sanierungsplanes nicht mehr zu erwarten, ist eine Sanierung des Unternehmens nicht mehr möglich. Das Insolvenzverfahren wird wegen Masseunzulänglichkeit aufzuheben sein. Die Insolvenzmasse wird verwertet, indem daraus zunächst die Masseforderungen bezahlt werden. Die verbleibende Insolvenzmasse wird in der Folge anteilmäßig an die Insolvenzgläubiger (im Wesentlichen die Republik Österreich und die SVA) zu verteilen sein. Das bedeutet aber, dass die Nachsicht der bereits entrichteten Immobilienertragsteuer in der Folge nur die Befriedigungsquote der anderen

Insolvenzgläubiger (vor allem SVA) erhöhen würde, dem Bf dadurch nicht mehr verbleiben.

Das BFG ist nicht in der Lage, aus den vorgebrachten Gründen das Vorliegen einer sachliche oder persönliche Unbilligkeit für den Bf abzuleiten. Die Tatbestandsmerkmale des § 236 BAO sind nicht gegeben.

Ergänzend ist noch darzulegen:

Die Immobilienertragsteuer wurde bereits im November 2017 aus Massemitteln vollständig entrichtet. Da - wie bereits oben ausgeführt - die Vermögens-und Einkommensverhältnisse des Bf zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend sind, ist daher grundsätzlich bei bereits entrichteten Abgaben eine Einhebung nicht mehr möglich, die in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zu den beim Abgabepflichtigen entstandenen Nachteilen stehen bzw. dessen Existenz gefährden. So auch der VwGH in seiner Entscheidung vom 8.1.1991, 90/15/0015:... „Es kann nicht von einer persönlichen Unbilligkeit infolge Fehlens ausreichender Mittel im maßgebenden Zeitpunkt gesprochen werden, wenn im Zeitpunkt der Entscheidung die Abgabenverbindlichkeit bereits vollständig entrichtet wurde“....

So konnte der Bf (Masseverwalter) auch nicht ausreichend darlegen, wie die mit November 2017 bereits entrichtet Immobilienertragsteuer ihn nunmehr zum jetzigen Entscheidungszeitpunkt in seiner Existenz gefährden vermag.

Wie oben ausgeführt kann im vorliegenden Beschwerdefall weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit erkannt werden.

Dem Bundesfinanzgericht steht nach Prüfung des vorliegenden Sachverhaltes mangels Vorliegens einer Unbilligkeit der Weg für eine Ermessensentscheidung nicht offen.

Die Beschwerde war daher 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.

Auf die im Erkenntnis angeführte Judikatur wird verwiesen.

Salzburg-Aigen, am 13. November 2018

