

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 25.3.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.2.2014, Steuernummer XY, betreffend 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

Mit Schreiben vom 31.12.2013 führte die Beschwerdeführerin (Bf.) aus:

Als sie mit ihrem Lebensgefährten P-1 zu dem Entschluss gekommen sei, dass es Sinn mache, das bestehende Wohnrecht von der Wohnung Top 6 im 3. Stock auf die kleinere Wohnung Top 2 im Erdgeschoss zu tauschen, habe sie nicht geahnt, welche Lawine sie damit auslöse. Es sei für sie unverständlich gewesen, dass derart hohe Kosten anfielen, wenn sie ein Wohnrecht von einer höherwertigen Wohnung in eine niederwertigere Wohnung umtausche. Wegen der Höhe dieser Kosten habe sie letztlich von diesem Vorhaben Abstand genommen.

Somit wohne sie weiterhin in Top 6, wofür sie seit 1997 das Wohnrecht besitze. Es seien allerdings bis heute Zahlungsaufforderungen und Besuche vom Exekutor bei ihr eingelangt, um die offene Schuld gegenüber dem Finanzamt einzufordern, obwohl ihr der Rechtsanwalt immer beteuert habe, dass er dies abwenden werde, denn es habe ja keine Veränderung hinsichtlich des Wohnrechtes stattgefunden.

Wie sie jetzt feststellen müsse, scheine der letzte Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes endgültig zu sein. Sie fühle sich wie eine Verbrecherin, die jetzt € 5.000,00 bezahlen müsse. Sie wisse aber gar nicht wofür.

Daher ersuche sie um Nachsicht, damit ihr diese Steuerschuld erlassen werde. Sie wisse keinen anderen Rat und hoffe sehr auf Verständnis für ihre Situation.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 27.2.2014 wies das Finanzamt dieses Ansuchen ab und führte begründend aus, dass gemäß § 236 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe könne eine sachliche oder persönliche sein.

Sachliche Unbilligkeit liege im vorliegenden Fall nicht vor, da lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen sei, die alle von dem Gesetz erfassten Abgabepflichtigen (in vergleichbarer Situation) in gleicher Weise treffe.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit sei in gegenständlicher Angelegenheit nicht einmal behauptet worden.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 25.3.2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde brachte die Bf. vor, in dieser Sache persönlich ihre Beschwerde einzureichen, weil sie mit dem Anwalt ihres verstorbenen Lebensgefährten nur negative Erfahrungen gemacht habe. Leider habe sich auch vom Finanzamt bisher noch niemand die genaue Sachlage ihres Falles persönlich und im Detail angesehen. Das mache ihrer Erfahrung nach dann nur der gerichtlicher Vollstrecke, dieser aber sei wiederum nicht am ursprünglichen Verlauf des Falles interessiert, sondern nur, wie das Geld eingetrieben werden könne. Habe denn beim Finanzamt niemand Interesse daran, vorhandene Missverständnisse aufzuklären?! Wäre es nicht möglich, dass sie einmal persönlich ihre Situation der Behörde darlegen könne??

Es liege sehr wohl sachliche Unbilligkeit vor, denn erstens hätten ihr inzwischen verstorbener Lebensgefährte und sie ein bestehendes und verbüchertes Wohnrecht (von einer hochwertigeren in eine niederwertigere Wohnung) tauschen wollen und sie habe die dabei anfallenden Kosten weder vom Rechtsanwalt noch vom Finanzamt vorzeitig erfahren. Als sie zweitens von den für sie unverständlich hohen Kosten erfahren hätten, hätten sie diesen Tausch des Wohnrechts einvernehmlich zurückgezogen und sie wohne unverändert in der Wohnung, für die sie bereits seit 1997 das Wohnrecht besitze. Drittens sei nachweislich der Tausch des Wohnrechtes vorgesehen gewesen und nicht noch ein zusätzliches neues Wohnrecht in der kleineren Ferienwohnung. So stehe es ganz eindeutig im handschriftlichen Testament meines verstorbenen Lebensgefährten, das bereits vor dem verhängnisvollen Vertrag vom Rechtsanwalt geschrieben worden sei. Nach diesem Testament sei auch der gesamte Nachlass von Herrn P-1 abgewickelt worden und warum dieser Punkt nicht mehr gelten sollte, verstehe sie nicht. Auf diese Punkte sei bisher die Behörde nicht eingegangen!

Die Bf. versuche derzeit herauszufinden, ob es EU-konform sei, dass für ein nie stattgefundenes Rechtsgeschäft Gebühren eingehoben werden könnten, noch dazu, wenn

dieses Rechtsgeschäft genau deshalb zurückgezogen worden sei, weil den Beteiligten die damit entstehenden Gebühren/Steuern zu hoch und für ihre Lebensumstände nicht tragbar gewesen seien.

Die Forderung nach dieser Schenkungssteuer werde seither penetrant versucht einzufordern, wobei sie leider vom Rechtsanwalt ihres verstorbenen Ehemannes sehr ungeschickt betreut und vertreten worden sei. Er habe mit für sie unverständlichen Argumenten versucht, die Schenkungssteuer abzuwenden.

Sehr enttäuscht sei sie auch, dass ihr Schreiben an den Finanzminister vom 31.12.2013 diesen anscheinend gar nicht erreicht habe. Es sei von ihm gar nicht der Mühe wert befunden, eines Blickes zu würdigen, sondern das Anliegen sei gleich an die „zuständige Behörde“ weitergeleitet worden, die ja schon seit Jahren über den Gerichtsvollstrecker versuche, ihr dieses Geld abzuknöpfen. Die Bf. frage sich, ab welcher Höhe werde ein Fall zur „Chefsache“, müsse es sich dabei um einen Betrag von 100.000,00 Euro oder einer Million oder gar noch mehr handeln, damit der Finanzminister sich um eine Sache kümmere? Von einer Volksnähe der österreichischen Politiker sei für sie nichts, aber schon gar nichts, zu erkennen. Andere Straftäter erfahren mitunter Begnadigungen, aber sie mit ihrem Fall scheine zu wenig spektakulär zu sein. Keinen kümmere es, dass sie sich verfolgt fühle und in der ständigen Angst lebe, dass morgen wieder der Gerichtsvollzieher an ihrer Wohnungstüre stehe und wer weiß was von ihr fordern werde.

Abgesehen von ihren Bemühungen, bei der EU in Erfahrung zu bringen, ob dieses Vorgehen ihr gegenüber EU-konform sei, werde sie auch versuchen, über eine österreichweite Zeitschrift die Öffentlichkeit über die derartig haarsträubende Vorgehensweise des Finanzamtes zu informieren.

Sie verbleibe mit einer ehrlich gesprochen sehr geringen Hoffnung, vom Finanzamt eine entgegenkommende Antwort (zumindest das Angebot eines persönlichen Termins) zu bekommen.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.4.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde ebenfalls als unbegründet ab und führte aus, dass gemäß § 236 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe könne eine sachliche oder persönliche sein.

Gründe für eine persönliche Unbilligkeit seien weder im Nachsichtsansuchen noch im Beschwerdeverfahren vorgebracht worden. Es sei daher davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für eine persönlich bedingte Unbilligkeit nicht vorlägen.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall auf Grund eines außergewöhnlichen Geschehensablaufes und in einer vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Weise bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht

beabsichtigtes Ergebnis eingetreten und die dadurch ausgelöste Abgabenschuld auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt wäre.

Das sei dann nicht der Fall, wenn die Steuervorschreibung eine Auswirkung genereller Normen darstelle.

Im Fall der Bf. Fall liege eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, die alle Abgabepflichtigen (in vergleichbarer Situation) in gleicher Weise treffe.

Weiters seien Fragen der Rechtmäßigkeit einer Abgabenforderung ausschließlich im Festsetzungsverfahren zu klären. In einem Nachsichtsverfahren sei für solche Fragen kein Raum. Daher seien sämtliche Einwendungen, die sich auf die Richtigkeit der Gebührenbescheide bezögen, für das Nachsichtsverfahren unbeachtlich. Das Nachsichtsverfahren diene ferner nicht dazu, das Abgabenfestsetzungsverfahren neu aufzurollen.

Ihrer Beschwerde habe somit kein Erfolg beschieden sein können.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 7.5.2014 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht unter Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Es wird festgestellt, dass mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20.3.2018 Altakten wie der vorliegende neu verteilt wurden und daher eine frühere Erledigung durch die nunmehr zuständige Gerichtsabteilung nicht möglich war.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen festgestellt:

Die Bf. besitzt das Wohnungsrecht an der Wohnung Top 6 in Anschrift, die sie derzeit sowie bis zu dessen Ableben mit ihrem am D-1 verstorbenen ehemaligen Lebensgefährten P-1, dem damaligen Eigentümer der Wohnung, bewohnt(e).

Mit Vereinbarung vom 19.12.2007 räumte P-1 der Bf. auch an der Wohnung Top 2 an der genannten Adresse das Wohnrecht schenkungsweise ein, woraufhin ihr das Finanzamt mit Bescheid vom 21.1.2008 Schenkungssteuer in Höhe von € 6.489,60 vorschrieb, die mit Berufungsvorentscheidung vom 29.2.2008 auf € 4.853,34 reduziert und in dieser Höhe rechtskräftig wurde.

Am 9.12.2008 wurde die Schenkung (Einräumung des Wohnrechtes auf Top 2) seitens des Geschenkgebers mit Einverständnis der Bf. widerrufen und die Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 lit. a ErbStG beantragt.

Im Instanzenzug wurde dieser Antrag abgewiesen (UFS 5.6.2009, RV/0050-I/09), da § 33 lit. a ErbStG in der damals geltenden Fassung so auszulegen war, dass aufgrund des Gesetzeswortlautes („herausgegeben werden musste“) eine Erstattung der Steuer im Falle einer einvernehmlichen Rückgängigmachung der Schenkung nicht in Betracht kommt und auch deshalb keine Erstattung erfolgen kann, weil der rechtlich erhebliche Herausgabebeanspruch erst am 9.12.2008, daher nach dem Stichtag 26.6.2008 (Kundmachung BGBI I 2008/85) verwirklicht wurde.

Die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde als unbegründet abgewiesen (VwGH 24.5.2012, 2009/16/0177).

*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 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 27.6.2013, 2013/15/0173).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt 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 26.6.2007, 2006/13/0103).

Da von der Bf. keine persönliche Unbilligkeit behauptet wurde, war lediglich zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

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 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche 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 auf 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 29.1.2004, 2002/15/0002).

Warum der Gesetzgeber das Ergebnis der Unanwendbarkeit des § 33 lit. a ErbStG nicht beabsichtigt hätte, wurde von der Bf. nicht einmal ansatzweise dargelegt.

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0050). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Stoll, BAO, 2421).

Aus dem Vorbringen der Bf. hinsichtlich ihres vermeintlich bestehenden Erstattungsanspruches lässt sich nichts gewinnen, weil sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, dass die Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu dient, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010; VwGH 25.11.2015, Ra 2015/16/0109).

Erscheint schon die Vorschreibung unbillig, etwa zufolge unzutreffender Abgabenbescheide, kann gegen die Einhebung nicht mit einem Antrag nach § 236 BAO vorgegangen werden. Im auf die Einhebung und nicht auf die Festsetzung der Abgaben abstellenden Nachsichtsverfahren kann nicht geltend gemacht werden, der Abgabenbescheid wäre unzutreffend. Dies würde nämlich im Ergebnis auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft hinauslaufen (VwGH 6.7.2006, 2006/17/0042; VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Informativ wird dennoch festgestellt, dass die Vereinbarung vom 19.12.2007 zur Einräumung des Wohnungsrechtes auf Top 2 nicht erkennen ließ, dass lediglich ein Tausch des Wohnrechtes von Top 6 auf Top 2 beabsichtigt gewesen wäre. So wurde aufgrund dieses Vertrages gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG eine Schenkungssteuer von (zumindest) 14% (da die Bf. als Lebensgefährtin gemäß § 7 Abs. 1 ErbStG in die höchste Steuerklasse V fiel) des nach dem Bewertungsgesetz kapitalisierten Wohnrechts festgesetzt. Wäre hingegen der Tausch bereits vertraglich festgehalten worden, wäre aufgrund des beträchtlich geringeren Wohnrechtes für die Wohnung Top 2 keine Schenkungssteuer angefallen, sondern eine wesentlich geringere Gebühr für die Einräumung von Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG von 2% der allerdings etwas höheren Bemessungsgrundlage (kapitalisiertes Wohnrecht der aufgegebenen Wohnung Top 6 als Gegenleistung).

An der tatsächlichen erfolgten Versteuerung mit der höheren Schenkungssteuer trifft das Finanzamt jedoch kein Verschulden, da ein Tausch mangels vertraglicher Vereinbarung niemals Thema im abgabenbehördlichen Verfahren war.

Aus dem Einwand, dass im Testament ihres verstorbenen Lebensgefährten nachweislich der Tausch des Wohnungsrechtes vorgesehen gewesen sei, lässt sich nichts gewinnen, weil Grundlage des Schenkungssteuerbescheides vom 21.1.2008 bzw. der Berufungsvorentscheidung vom 29.2.2008 die Vereinbarung vom 19.12.2007 war und nicht das Testament des Geschenkgebers vom 2.4.2007 („*Das für Top 6 bestehende Wohnrecht für Frau Bf. soll, wenn sie es wünscht, auf Top 2 übertragen werden.*“), das jedoch erst mit dessen Ableben am D-1 und dann nur bei einer – offensichtlich laut Grundbuchsauszug und Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung nicht erfolgten – Annahme dieses Legates zum Tragen hätte kommen können.

Dem Einwand der Bf., warum sie für etwas zahlen solle, das sie nicht besitze, wird entgegengehalten, dass die vertragliche Ausgestaltung in der Hand der Bf. bzw. ihres rechtlichen Vertreters gelegen war und die Abgabenbehörde aufgrund der Vereinbarung vom 19.12.2007 und der daran anknüpfenden gesetzlichen Vorschriften zu keiner anderen Entscheidung kommen hätte können. Gleiches trifft auf das Schreiben des Rechtsanwaltes vom 9.12.2008 zu, worin der Widerruf der Einräumung des Wohnrechtes durch den damaligen Lebensgefährten und das Einverständnis der Bf. erklärt wird. Wie bereits ausgeführt, konnte auch diesfalls das Finanzamt (abgesehen von der ohnehin bestehenden Unanwendbarkeit des § 33 lit. a BAO zu diesem Zeitpunkt) mangels Zwangsläufigkeit („*herausgegeben werden musste*“) nicht zu Gunsten der Bf. entscheiden und die Schenkungssteuer erstatten.

Dass ihr die Höhe der Schenkungssteuer weder vom Rechtsanwalt noch vom Finanzamt im Vorhinein mitgeteilt worden sei, begründet ebenfalls noch keine Unbilligkeit der Einhebung, da die Abgabenbehörde dazu nicht verpflichtet ist und falsche Beratungstätigkeiten eines Dritten (hier: der rechtliche Vertreter) zum allgemeinen Risiko des Steuerpflichtigen gehören, die nicht im Wege einer Unbilligkeit nach § 236 BAO zu Lasten des Abgabengläubigers fallen können (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073).

Da eine sachliche Unbilligkeit somit nicht vorliegt und eine persönliche Unbilligkeit nicht behauptet wurde, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 27. April 2018