



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau Bw., X., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 3. September 2013 betreffend Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß [§ 237 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit einem Kaufvertrag vom 9. Juli 2007 wurden von Herrn GS. Liegenschaftsanteile mit der Grundstücksadresse Y., erworben.

Die Hälfte der erworbenen Liegenschaftsanteile wurde von Herrn GS. mit dem Übergabsvertrag vom 10. August 2007 unentgeltlich an Frau Bw., der Berufungswerberin, übertragen. Laut Übergabsvertrag waren Herr GS. in Z. und die Berufungswerberin in W. wohnhaft. Laut Zentralem Melderegister sind beide ab dem 1. August 2007 in Y. (Adresse der erworbenen Liegenschaftsanteile) hauptgemeldet.

Die Bezirkshauptmannschaft Z. hat mit Bescheid vom 12. März 2008 die Ausstellung der Bestätigung der Anzeige eines erklärungspflichtigen Rechtserwerbes versagt, da von der Berufungswerberin der erforderliche Staatsbürgerschaftsnachweis sowie die persönliche Erklärung nach § 11 Abs. 1 Tiroler GVG 1996 nicht vorgelegt wurden.

Mit Bescheid vom 10. November 2008 wurde der Berufungswerberin für den unentgeltlichen Erwerb der Liegenschaftsanteile vom Finanzamt Innsbruck die Schenkungssteuer in der Höhe von € 5.002,39 vorgeschrieben.

In der Eingabe vom 26. November 2008 wurde die Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides beantragt, da der Übergabsvertrag vom 10. August 2008 mit der Vereinbarung vom 24. November 2008 aufgehoben wurde. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt Innsbruck mit Bescheid vom 10. Dezember 2008 abgewiesen. Die gegen diesen Bescheid am 13. Jänner 2009 eingebrachte Berufung wurde vom Finanzamt Innsbruck mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2009 als unbegründet abgewiesen. Laut dem mit der Berufung eingebrachten Aussetzungsantrag liegen die Voraussetzungen für eine Aussetzung vor, da die Berufung erfolgversprechend und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld aufgrund des Einkommens der Berufungswerberin keinesfalls gefährdet ist. Der Vorlageantrag vom 17. Februar 2009 wurde mit Berufungsentscheidung vom 15. Juni 2009 als unbegründet abgewiesen. Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 10. März 2009 wurde damit begründet, dass die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet ist, da die finanzielle Situation der Antragstellerin geregelt ist und kein Verhalten gesetzt wurde/wird, das eine Einhebung gefährden würde.

In dem Schriftsatz vom 8. Juli 2009 wurde von der Berufungswerberin dem Finanzamt bekannt gegeben, dass sie von der Schenkung keinen Gebrauch machen wird. Sie wohnt seit fast zwei Jahren in U. und hat keine Arbeitsstelle gefunden. Für ihre zehnjährige Tochter bekommt sie von der Bezirkshauptmannschaft Alimente im Mindestbetrag von € 264,-- und ihr Sparbuch ist zur Gänze aufgebraucht. Es ist von ihr noch ein Kredit zurückzuzahlen. Eigentumswohnung oder Vergleichbares, das sie verkaufen könnte, besitzt sie nicht. Von ihren Eltern kann sie keine Hilfe bekommen, da diese bereits verstorben sind.

Im Vermögensverzeichnis vom 13. Jänner 2011 wurde von der Berufungswerberin angegeben, dass sie bei der Firma A. 80 Stunden im Monat teilzeitbeschäftigt ist und monatlich € 661-- netto bezieht. Für die unterhaltpflichtige Tochter bekommt sie monatlich € 330,-- an Alimenten. An Konto- und Sparguthaben sind € 7,24 bzw. ca. € 1.000,-- vorhanden. Sie besitzt Bargeld in der Höhe von € 100,-- und ein Fahrzeug der Marke Skoda Fabia, Baujahr 2002. An Herrn GS. muss sie monatlich an Miete € 300,-- und für Strom € 50,-- bezahlen.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde das Ansuchen um Nachsicht mit Bescheid vom 6. Oktober 2011 mit der Begründung abgewiesen, dass dem Ansuchen der Erfolg versagt bleiben musste, da eine Unbilligkeit vom anderen Gesamtschuldner nicht einmal behauptet wurde. Die gegen diesen Bescheid am

28. Oktober 2011 eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2013 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass ein Gesamtschuldverhältnis vorliegt, bei einem solchen eine Nachsicht nur in Betracht kommt, wenn bei allen Gesamtschuldnern die Voraussetzungen für eine Nachsicht vorliegen. Beim Gesamtschuldner liegen die Voraussetzungen für eine Nachsicht nicht vor. Selbst wenn bei der Berufungswerberin die Voraussetzungen für eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung vorlägen, könnte der Berufung nicht stattgegeben werden, da diese Voraussetzungen beim Gesamtschuldner nicht vorliegen. Es wäre Sache der Berufungswerberin gewesen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann. Ob die Voraussetzungen für eine persönliche Unbilligkeit bei der Berufungswerberin vorliegen, wurde wegen des Vorliegens eines Gesamtschuldverhältnisses gar nicht geprüft.

Von der Berufungswerberin wurde beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein Schriftsatz vom 18. Juni 2013 überreicht. In diesem wurde ersucht, den Schenkungssteuerbetrag beim zweiten Gesamtschuldner, Herrn GS., einzuhaben. Dieser ist wohlsituiert, hat ein gesichertes Arbeitseinkommen von netto über € 2.200,-- plus Provisionszahlungen, hat keinerlei Unterhaltszahlungen zu leisten und hat von seiner Exgattin € 10.000,-- als Wohnungsabköpfung erhalten. Die Berufungswerberin musste ausziehen und für sie und ihre Tochter in V. eine neue Unterkunft suchen. Sie ist arbeitslos, hatte nach einem Unfall mehrere Operationen und könnte nur mehr zu höchstens 50 % beschäftigt sein, da sie körperlich nicht zu einer höheren Leistung im Stande ist. Auf die jährlichen Gutschriften aus der Arbeitnehmerveranlagung ist sie angewiesen.

Am 19. August 2013 beantragte die Berufungswerberin, dass sie gemäß [§ 237 BAO](#) aus der Gesamtschuld entlassen werde. In diesem Ansuchen wird wiederholt, dass Herr GS. wohlsituiert ist und sie auf die Gutschriften aus der Arbeitnehmerveranlagung angewiesen ist. Das Nachsichtsansuchen wurde mit Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2013 mit der Begründung abgelehnt, dass weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vorliegen würde. Die persönliche Unbilligkeit wurde zwar für die Berufungswerberin anerkannt, jedoch beim anderen Gesamtschuldner abgelehnt. Für eine Stattgabe des Nachsichtsansuchens bedürfe es aber persönlicher Unbilligkeit von beiden Seiten. Die Berufungswerberin ist Alleinerzieherin, musste aus der gemeinsamen Wohnung ausziehen und in V. eine neue Unterkunft für sich und ihre Tochter suchen. Sie hat keine Ersparnisse, ihre Existenz und die ihrer Tochter, die sich in Schulausbildung befindet, sind mit der Einhebung ernsthaft gefährdet. Sie ist derzeit arbeitslos, hatte noch dazu einen Unfall, der mehrere Operationen zur Folge hatte. Selbst wenn sie nach der Rekonvaleszenz wieder eine Arbeit finden sollte,

könnte sie nur mehr zu 50 % beschäftigt sein, da sie körperlich nicht zu einer höheren Belastung imstande ist.

Dieses Ansuchen wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 3. September 2013 mit der Begründung abgewiesen, dass die Abgabenschuld größtenteils durch Überrechnung von Guthaben des Wohnsitzfinanzamtes getilgt wurde. Zur bisherigen Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten musste nicht auf die Einkünfte der Berufungswerberin gegriffen werden, weswegen die Lebensführung in keiner Weise beeinträchtigt wurde. Eine persönliche Unbilligkeit liege nicht vor. Eine Entlassung aus der Gesamtschuld ist nur für noch nicht entrichtete Abgaben möglich.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde das Vorbringen in der Berufung wiederholt und weiter ausgeführt, dass es sich bei den Guthaben beim Wohnsitzfinanzamt um die zu viel entrichtete Lohnsteuer bzw. um die Negativsteuer handelt, welche zur Lebensführung fehlen. Eine Entlassung aus der Gesamtschuld nur für noch nicht entrichtete Abgaben ist nicht unumstritten. Obwohl die Schenkung aufgehoben wurde und sie nicht bereichert wurde, wurde bisher nur sie zur Abgabenentrichtung herangezogen, der andere Gesamtschuldner jedoch noch nicht.

Vom Finanzamt wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Derzeit beträgt der Rückstand auf dem Abgabenkonto noch € 1.812,65.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand dieses Verfahrens ist die Berufung gegen den Bescheid vom 3. September 2013, mit welchem das Ansuchen um Entlassung aus der Gesamtschuld nach [§ 237 BAO](#) abgewiesen wurde.

Auf Antrag eines Gesamtschuldners kann dieser gemäß [§ 237 Abs. 1 BAO](#) aus der Gesamtschuld ganz oder zum Teil entlassen werden, wenn die Einhebung der Abgabenschuld bei diesem nach Lage des Falles unbillig wäre. Durch diese Verfügung wird der Abgabenanspruch gegen alle übrigen Gesamtschuldner nicht berührt. Eine Entlassung aus der Gesamtschuld wirkt daher nur gegenüber dem Entlassenen.

Die Voraussetzungen für die Entlassung eines einzelnen Gesamtschuldners aus dem Gesamtschuldverhältnis sind grundsätzlich die gleichen wie für die Nachsicht, nämlich die Unbilligkeit der Einziehung der Abgabe, für welche ein Gesamtschuldner einzustehen hat. Während für die Nachsicht ([§ 236 BAO](#)) das Vorliegen der maßgeblichen Voraussetzungen bei

allen Mitschuldern gefordert wird, genügt es für eine Maßnahme nach [§ 237 BAO](#), wenn die Billigkeitsgründe lediglich in der Person des antragstellenden Gesamtschuldners gelegen sind (vgl. VwGH 20.12.2006, 2006/13/0139).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in [§ 237 BAO](#) ("kann ... entlassen werden") vorgesehene Ermessensentscheidung (vgl. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077). Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so bleibt für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabenpflichtigen ergeben. Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein.

Eine sachliche Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Eine Unbilligkeit, die für die davon betroffenen Personen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten [§ 236 BAO](#) und auch des [§ 237 BAO](#) entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles ist dann nicht gegeben, wenn lediglich die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen ist, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabenpflichtigen in gleicher Weise trifft. Die Einhebung der gegenständlichen Abgabe ist lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die alle Abgabenpflichtigen in gleicher Weise trifft. Werden Schenkungen einvernehmlich aufgelöst, kommt es auch bei anderen Abgabenpflichtigen nicht zu einer Erstattung der Schenkungssteuer. Sachliche Unbilligkeit liegt somit nicht vor.

Eine persönliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn (gerade) die Einhebung der Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners, in besonderer Weise beeinträchtigen würde. Derartige Umstände liegen nach der Rechtsprechung etwa dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Antragstellers gefährdete oder die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die

Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (vgl. Ritz BAO⁴, § 236 Tz 10).

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei einer Entlassung aus der Gesamtschuld der Gesamtschuldner einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Entlassung aus der Gesamtschuld gestützt werden kann. Dieser hat daher, wenn er sich beispielsweise auf die Existenzgefährdung beruft, darzulegen, aus welchen Gründen die von ihm behauptete Existenzgefährdung durch eine Entlassung aus der Gesamtschuld abzuwenden wäre.

In dem mit der Berufung vom 13. Jänner 2009 eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung führte die Berufungswerberin aus, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld aufgrund des Einkommens der Berufungswerberin keinesfalls gefährdet ist. Auch der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 10. März 2009 wurde von der Berufungswerberin damit begründet, dass die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet ist, da die finanzielle Situation der Antragstellerin geregelt ist und kein Verhalten gesetzt wurde/wird, das eine Einhebung gefährden würde.

Dagegen wurde von der Berufungswerberin im Schriftsatz vom 8. Juli 2009 bekannt gegeben, dass sie seit fast zwei Jahren in U. wohnt und keine Arbeit gefunden hat. Ihr Sparbuch ist zur Gänze aufgebraucht und es ist von ihr noch ein Kredit zurückzuzahlen. Eine Eigentumswohnung oder Vergleichbares, das sie verkaufen könnte, besitzt sie nicht. Für ihre zehnjährige Tochter bekommt sie von der Bezirkshauptmannschaft Alimente im Mindestbetrag von € 264,--.

Hier fällt auf, dass zunächst die Einbringlichkeit der Abgabenschuld aufgrund des Einkommens und der geregelten finanziellen Situation der Berufungswerberin keinesfalls gefährdet ist und kurze Zeit später von der Berufungswerberin vorgebracht wurde, dass sie mehr oder weniger vermögenslos wäre. Nach dem Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld wäre die Existenz der Berufungswerberin und ihrer Tochter durch die Einhebung ernsthaft gefährdet. Es wird von der Berufungswerberin in diesem Verfahren immer wieder behauptet, dass ihre Existenz durch die Einhebung der Abgabenschuldigkeit gefährdet wäre, es wird von ihr jedoch nicht erklärt, warum ihre Existenz gerade durch die Einhebung dieser Abgabenschuldigkeit gefährdet wäre. So werden von ihr in dem Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld keine Angaben über mögliche noch offene Schulden gemacht.

Es wäre Sache der Berufungswerberin gewesen, darzulegen, dass die wirtschaftliche Existenz gerade in der Einhebung der Abgabenschuldigkeit gefährdet ist bzw. dass mit einer Entlassung aus der Gesamtschuld die Existenzgefährdung abgewendet werden kann. Von der

Berufungswerberin wurde nicht nachgewiesen, dass die Einbringung der Abgabenschuld in keinem wirtschaftlich vertretbarem Verhältnis zu den Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung ergeben würden. Bei der Entlassung aus der Gesamtschuld liegt das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast so wie auch bei der Nachsicht beim Antragsteller, also hier bei der Berufungswerberin.

Außerdem wäre es Pflicht der Berufungswerberin gewesen, zu dem Zeitpunkt, als die finanzielle Situation der Berufungswerberin noch geregelt war, für die Bezahlung der Schenkungssteuer, deren Höhe ihr zu diesem Zeitpunkt schon bekannt war, vorzusorgen. Die Höhe der Abgabenschuld war ihr zu diesem Zeitpunkt deshalb bekannt, da den Anträgen auf Aussetzung der Einhebung die Vorschreibung der Abgabenschuldigkeit vorausgehen muss. Bereits daraus ergibt sich, dass die Einhebung nach der Lage des Falles nicht unzumutbar ist.

Persönliche Unbilligkeiten sind anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe, also die Einziehung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen. Die bisherigen Entrichtungen wurden durch Verrechnung von Guthaben beim Finanzamt entrichtet und ist die Entrichtung des noch offenen Betrages auch durch Verrechnung von Guthaben möglich, welche beim Finanzamt in Zukunft entstehen. Durch eine derartige Entrichtung wird das Einkommen des Abgabenschuldners nicht beeinträchtigt, auch wenn diese Guthaben durch eine zu viel entrichtete Lohnsteuer oder die „Negativsteuer“ entsteht.

Da im vorliegenden Fall aus den dargelegten Erwägungen keine Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles vorliegt, war das Begehren schon aus diesem Grunde abzuweisen. Es bedarf daher keiner Ermessensentscheidung.

In der Lehre (vgl. Reeger – Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung 787 f) wird die Auffassung vertreten, eine Entlassung aus der Gesamtschuld hinsichtlich bereits vom Antragsteller entrichteter Abgaben sei im Gegensatz zu [§ 236 Abs. 2 BAO](#) im Gesetz nicht vorgesehen und somit selbst dann unzulässig, wenn die gegen diesen Gesamtschuldner geführte Vollstreckung tatsächlich unbillig gewesen wäre. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach ausgesprochen, dass mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung die Möglichkeit fehlt, einen Gesamtschuldner, der in dieser Eigenschaft eine Abgabe bereits entrichtet hat, gemäß [§ 237 BAO](#) aus der Gesamtschuld zu entlassen (vgl. VwGH 24.1.1990, 86/13/0130 und 4.7.1990, 89/15/0013).

Zu dem Vorbringen, dass bei der Nachsicht die persönliche Unbilligkeit der Berufungswerberin anerkannt wurde, ist festzustellen, dass in diesem Verfahren gar nicht geprüft wurde, ob bei der Berufungswerberin die Voraussetzungen für eine Unbilligkeit der Einhebung vorlagen.

Dieses war in diesem Verfahren auch nicht notwendig, da bei einer Nachsicht die Voraussetzungen für eine Unbilligkeit der Einhebung bei sämtlichen Gesamtschuldnern vorliegen müssen. Da hier die Voraussetzungen für eine Unbilligkeit der Einhebung bei dem Gesamtschuldner auf keinen Fall vorlagen, war schon aus diesen Gründen das Nachsichtsansuchen abzuweisen. Eine Überprüfung, ob die Voraussetzungen für eine Unbilligkeit der Einhebung auch bei der Berufungswerberin gegeben waren, konnte aus diesen Gründen unterbleiben.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2013