



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Frau N.N., Wien, vertreten durch Moore Stephens Uniconsult GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 71, vom 29. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Juni 2010 über die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Schreiben vom 5. Jänner 2010 beantragte Frau N.N. (in weiterer Folge: Bw.) gemäß [§ 236 BAO](#) die Nachsicht der Einkommensteuer 2006 und der Anspruchszinsen 2006 in Höhe von damals € 249.496,59 und die Stundung bis zur Erledigung des Nachsichtsansuchens mit der Begründung, dass die hohe Abgabenschuld der Bw. aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 und der Festsetzung von Anspruchszinsen laut Bescheid vom 25. November 2009 resultiere.

Die volle Zahlung des fälligen Betrages wäre für die Bw. mit einer erheblichen Härte verbunden. Es sei auch zu erwarten, dass aufgrund einer beantragten Nachsicht der Abgabenrückstand erheblich gemindert werde.

Gleichzeitig werde darauf verwiesen, dass die Bw. ihren steuerlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen sei und eine Gefährdung des Abgabenrückstandes aufgrund des Aufschubes nicht eintrete.

Eine Begründung des Antrages auf Nachsicht sei derzeit aufgrund fehlender Informationen nicht möglich und werde nachgereicht.

In der Nachreichung der Begründung wird Folgendes ausgeführt:

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.

Nach dieser Gesetzesbestimmung habe die Abgabenbehörde im Falle eines Ansuchens um Nachsicht zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliege, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff „Einhebung nach der Lage des Falles unbillig“ entspreche. Verneine sie diese Frage, dann sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr. Wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes bejahe, habe sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stehe, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliege. Eine aus dem Gesetz selbst folgende Unbilligkeit sei der Beseitigung im Wege der Nachsicht grundsätzlich entzogen. Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung könne aber gegeben sein, wenn bei Anwendung des Gesetzes im Einzelfall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (siehe VwGH 13.12.1985, [84/13/0007](#) mit weiteren Nachweisen).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die die Bw. 2006 erzielt habe, und aufgrund derer sich die Abgabennachforderung ergebe, gründen auf einem ererbten Anteil an einer Personengesellschaft (an der KG, StNr. 01). Dieser Anteil sei der Bw. im Jahr 2006 (Anmerkung: laut Akt ist das Sterbedatum mit März 2000 angegeben) von ihrem Vater vererbt worden und sei zu diesem Zeitpunkt mit einem erheblichen negativen Kapitalkonto des Erblassers belastet gewesen.

Der Anteil sei sodann von der Bw. veräußert worden. An dieser Stelle müsse auch darauf hingewiesen werden, dass entgegen dem Hinweis im Ergänzungsersuchen vom 20. Jänner 2010 der Veräußerungs- und Aufgabegewinn von € 510.590,50 laut FinanzOnline-Abfrage „Beteiligungen an Personengesellschaften/-gemeinschaften im Veranlagungsjahr 2006“ sehr wohl bei der Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 2006 Berücksichtigung gefunden habe.

Auch wenn eine genaue Aufschlüsselung der Zusammensetzung des Veräußerungsgewinnes und der sonstigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von unserer Seite nicht möglich sei, liege die faktische Situation vor, dass diese festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. niemals zugeflossen seien.

Die Bw. betreibe ein ernsthaftes und zielstrebiges Studium. In den Jahren 2005 bis 2009 sei sie aufgrund verschiedener Dienstverträge tätig gewesen. Die Einkünfte, die sie daraus zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes erzielt habe, haben jährlich immer weniger als € 10.000,00 betragen.

In Anbetracht der Tatsache, dass die Bw. als Studentin lediglich geringe Einkünfte erziele, würde die Entrichtung der Abgabennachforderung in Höhe von € 229.618,34 zuzüglich Anspruchszinsen in Höhe von € 20.580,00 zu einer anomalen Belastung führen, die die wirtschaftliche Existenz der Bw. nicht nur ernstlich gefährden, sondern unweigerlich auf Dauer ruinieren würde. Das monatlich verfügbare Einkommen der Bw. sei in den letzten Jahren immer deutlich unter dem Existenzminimum gelegen (nach [§ 291a EO](#) iVm § 293 Abs. 1 lit. a). Die Einkommenssituation werde sich voraussichtlich auch im Jahr 2010 nicht verändern. Die derart zweifellos bestehende wirtschaftliche Notlage indiziere eine Unbilligkeit (siehe auch VwGH 27.8.1998, [96/13/0086](#)).

Neben dieser persönlichen Unbilligkeit liege eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, da es nicht im Sinne des Gesetzgebers gewesen sein könne, einen ererbten, mit einem negativen Kapitalkonto belasteten Anteil einer Personengesellschaft bei den Kindern des Erblassers, die mit dem Zustandekommen des negativen Kapitalkontos nichts zu tun gehabt haben und daher auch von den damit im Zusammenhang stehenden Steuerersparnissen nicht profitieren haben können, zu besteuern.

Bezüglich einer Nachsicht der mit der Einkommensteuer 2006 zusammenhängenden Anspruchszinsen werde auf den Erlass des BMF vom 18. September 2001 verwiesen (Aktenzeichen: 05 2001/2-IV/5/01, „Anspruchszinsen gemäß [§ 205 BAO](#)“), wonach bei Vorlage einer Unbilligkeit der Einhebung (im Sinne des [§ 236 BAO](#)) der

Einkommensteuerschuldigkeit auch von einer Unbilligkeit hinsichtlich der diesbezüglichen Nachforderungszinsen auszugehen sei.

Auf Nachfrage des Finanzamtes vom 17. Februar 2010 zur Höhe des Verkaufserlöses des Apothekenanteiles wurden entsprechende Unterlagen und ein Vermögensverzeichnis übermittelt.

In einem Ergänzungsschreiben vom 25. Juni 2010 verweist die Bw. darauf, dass für die Beurteilung des Nachsichtsansuchens die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen maßgebend seien (VwGH 18.9.1991, [91/13/0023](#)). Die Einkommensverhältnisse 2006 und 2007 (als der Veräußerungserlös der Bw. zugeflossen sei) dürfen somit keinesfalls auf die Entscheidung über die Nachsicht Einfluss nehmen. Einzig die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum heutigen Tag dürfen ausschlaggebend sein – diese sei von der Bw. bereits hinreichend dargelegt worden – aus den Unterlagen gehe hervor, dass sich die Bw. in einer wirtschaftlichen Notlage befinde – die Begleichung des Abgabenrückstandes würde von der wirtschaftlichen Notlage in eine Existenzgefährdung münden.

Es werde beantragt, die Stundungszinsen 2010 von € 3.410,12 in das Nachsichtsansuchen mit einzubeziehen.

Unter den vorgelegten Unterlagen befindet sich auch ein Bescheid des Sozialzentrums für den 16., 17. und 18. Bezirk Wien MA 40 vom 16. Dezember 2009, mit dem die Bw. zur Sicherung des Lebensunterhaltes von 12. November 2009 bis 28. Februar 2010 Geldleistungen (nach Monaten: € 559,33, € 426,00, € 426,00 und € 426,00) zuerkannt wurden.

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Juni 2010 wurde das Nachsichtsansuchen abgewiesen und als Begründung Folgendes ausgeführt:

Mit Änderungsbescheid vom 25. November 2009 sei Einkommensteuer für das Jahr 2006 in Höhe von € 229.618,34 und Anspruchszinsen für das Jahr 2006 in Höhe von € 20.580,00 nachgefordert worden. Davon sei die Abgabennachsicht in Höhe von € 228.916,59 für die Einkommensteuer 2006 und für die Anspruchszinsen 2006 in Höhe von € 20.580,00 beantragt worden.

Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit könne persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Eine persönliche Unbilligkeit liege insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder 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.

Eine sachliche Unbilligkeit liege bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Rechtsauslegung des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien oder im Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe.

Hinsichtlich der Entscheidung über die sachliche Unbilligkeit werde festgestellt, dass die Abgabenschuld auf Grund einer wesentlich später abgegebenen Erklärung nachgemeldet worden sei. Vorerst habe das Einkommen der Bw. im Wege der Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) mangels Abgabe der Einkommensteuererklärung ermittelt werden müssen (Bescheid vom 11. September 2008). Bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen sei stets auch das bisherige steuerliche Verhalten zu berücksichtigen. Auf Grund der Selbstanzeige und nachgemeldetem Einkommen sei die vom Nachsichtsbegehren umfasste Abgabenschuld entstanden. Es handle sich um kein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis.

Hinsichtlich der Entscheidung über die persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung werde Folgendes begründet:

Auf Grund des Optionsvertrages vom 31. Jänner 2006, Punkt 7.3, sollte ein Drittel der angeführten Beträge an die Bw. ausgezahlt worden sein. Das wären
1 Monat € 10.000,00; 6 Monate € 6.666,67; 12 Monate € 8.333,33; gesamt € 150.000,00.

Darüber hinaus habe die Bw. durch Einantwortungsurkunde vom 30. September 2002 die halbe Liegenschaft in A., Straße 16 erhalten. Diese habe sie später veräußert. Warum die Bw. über diesen Vermögenszuwachs laut der Beilagen in ihrem Nachsichtsansuchen nicht verfügen habe können, könne aus dem Nachsichtsbegehren nicht ersehen werden. Auf Grund des Ergänzungsansuchens des Finanzamtes sei von der Bw. mitgeteilt worden, dass der Zahlungsfluss aus dem Verkauf an die Mutter und den Bruder gegangen sei und eine detaillierte Aufstellung nachgereicht werde. Diese sei nicht nachgebracht worden. Dem Vorbringen vom 25. Juni 2010, dass sich die Ermittlungen nur auf die Vermögenslage zum Zeitpunkt der Nachsichtserledigung beziehen dürfen, könne nicht zugestimmt werden. Dass

die Bw. derzeit über keine finanziellen Mittel verfüge, sei kein ausreichender Grund für die Bewilligung des Nachsichtsansuchens.

Aus vorgenannten Gründen erscheine die Einhebung der nachgeforderten Einkommensteuer samt Anspruchszinsen nicht als unbillig im Sinne des [§ 236 BAO](#).

In der Berufung vom 29. Juli 2010 verweist die Bw. auf folgende Begründung:

Bei Prüfung des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit, konkret bei der Frage, ob durch das Entstehen der Abgabenschuld bei der Bw. ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei, stelle die Behörde auf das Entstehen der Abgabenschuld infolge der Selbstanzeige der Bw. ab. Korrekterweise jedoch müsse die Behörde dabei die Frage beantworten, ob der Gesetzgeber einen ererbten, mit einem negativen Kapitalkonto belasteten Anteil einer Personengesellschaft bei den Kindern des Erblassers, die mit dem Zustandekommen des negativen Kapitalkontos rein gar nichts zu tun gehabt haben und daher auch von den damit im Zusammenhang stehenden Steuerersparnissen nicht profitieren haben können, einer Besteuerung unterziehen wollte. Diese Frage sei im Nachsichtsansuchen bereits verneint worden. Es werde an dieser Stelle festgestellt, dass die Behörde sich mit der im Nachsichtsansuchen dargelegten Argumentation hinsichtlich der sachlichen Unbilligkeit in keinster Weise auseinandergesetzt habe.

Hinsichtlich der Entscheidung über die persönliche Unbilligkeit habe die Behörde darauf abgestellt, dass zum Zeitpunkt der Veräußerung der Apotheke bzw. der Liegenschaft in A., Straße 16, ein Vermögenszuwachs stattgefunden habe. Wie bereits dargelegt sei dieser Vermögenszuwachs großteils zur Deckung diverser Verbindlichkeiten aufgewendet worden, die noch aus der betrieblichen Tätigkeit des Vaters stammen. Die tatsächlich geflossenen Zahlungen würden sich aus der der Behörde bereits zur Verfügung gestellten Beilage ergeben. Der dritte Teil dieses Zahlungsflusses sei der Bw. nicht direkt zugeflossen, sondern sei von ihrer Mutter dergestalt verwaltet worden, dass der Bw. bei Bedarf ein bestimmter Geldbetrag zur Verfügung gestellt worden sei. Tatsache sei, dass zum heutigen Tag dieser Vermögenszuwachs nicht mehr existent sei. Die Behörde vermeine, dass dem Vorbringen, dass sich die Ermittlungen nur auf die Vermögenslage zum Zeitpunkt der Nachsichtserledigung beziehen dürfe, „nicht zugestimmt werden kann“, entscheide damit aber wider der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 18.9.1991, [91/13/0023](#) mwN).

Die Erhebung einzelner, für die Berufung relevanter Sachverhaltselemente sei vor allem aufgrund des weit in der Vergangenheit liegenden Sachverhalts und der Tatsache, dass der steuerliche Vertreter die Vertretung der Bw. erst vor kurzem übernommen habe, mit viel Aufwand verbunden und äußerst zeitintensiv sei. Daher sei es dem steuerlichen Vertreter

noch nicht möglich gewesen, den gesamten entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln. Es werde daher bereits jetzt angekündigt, eine Ergänzung der Berufung bis Ende September 2010 nachzureichen.

In dieser Ergänzung der Berufung vom 9. Dezember 2010 werde die Einbeziehung der ersten Säumniszuschläge für E 2006 und ZI 2006 von € 4.578,33 bzw. € 411,60 in das Nachsichtsansuchen mit folgender Begründung beantragt:

Die beigeestellte Aufstellung der Zahlungsflüsse zeige der Behörde genau, wann und wieviel an Zahlungen betreffend der Veräußerungen und des Grundstücks geflossen seien.

Ebenfalls daraus ersichtlich sei der für die Bw. in den letzten vier Jahren seit Beginn der Zahlungen (2006 – 2010) daraus monatlich durchschnittlich verfügbare Betrag. Allerdings werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der ermittelte dritte Teil (1/3-Anteil N.N.) und die Berechnung des monatlich verfügbaren Betrages nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, sondern lediglich den Durchschnittswert darstelle (wie unten ausgeführt sei der Großteil zur Tilgung von Schulden verwendet worden). Das Bankkonto, auf dem die Zahlungsflüsse erfasst worden seien, sei von der Mutter der Bw. verwaltet worden. Der Bw. sei nicht etwa regelmäßig ihr monatlicher Anteil überwiesen worden, vielmehr habe ihr ihre Mutter bei Bedarf einen benötigten Geldbetrag zur Verfügung gestellt. Der ermittelte 1/3-Anteil sei lediglich ein rechnerischer Wert ohne tatsächliche Relevanz. Denn tatsächlich seien die insgesamt geflossenen Zahlungen für Verkäufe zum heutigen Tag aus Gründen, die ausschließlich außerhalb der Einflussosphäre der Bw. liegen, nicht mehr existent, da ein Großteil zur Abdeckung von Schulden herangezogen worden sei.

Die derzeitige finanzielle Situation habe sich seit dem Nachsichtsantrag, in dem die aktuelle finanzielle Situation der Bw. dargelegt worden sei, nicht verändert. Die Entrichtung der Abgabennachforderung würde die wirtschaftliche Existenz der jungen Bw. nicht nur nachhaltig beeinflussen, sondern regelrecht ruinieren. Es werde noch einmal darauf hingewiesen, dass die Behörde bei ihrer Entscheidung die Nachsicht betreffend verpflichtet sei, die aktuelle Einkommenssituation der Bw. zur Ermessensübung heranzuziehen.

Es werde außerdem zu bedenken gegeben, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die zu der in Frage stehenden Abgabennachforderung geführt haben, aus der Beteiligung stammen und somit auf Grundlage eines Feststellungsbescheids festgesetzt worden seien. Die Einkommensteuer 2006 sei vom Finanzamt gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt worden. Allerdings sei dieser erste Feststellungsbescheid aufgrund einer von der damaligen steuerlichen Vertretung der OG eingereichten, unrichtigen Feststellungserklärung erlassen worden. Für die

Bw. sei nicht erkennbar gewesen, dass der zugrunde liegende Feststellungsbescheid sachlich unrichtig gewesen sei und für sie eine Steuerpflicht bestanden hätte. An dieser Stelle werde auch darauf hingewiesen, dass ein eventuelles Verschulden des Vertreters der OG selbstverständlich nicht der Bw. angelastet werden könne.

Nachdem es nach (Feststellungs-)Erklärungs-Berichtigung durch den Steuerberater der OG zur neuerlichen Feststellungsbescheiderlassung (am 24. November 2009 zur StNr. 02, FA Linz) gekommen sei, sei tags darauf am 25. November 2009 der Einkommensteuerbescheid 2006 für die Bw. von der Behörde erlassen worden (Änderung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#)), in dem nun der Veräußerungsgewinn erfasst worden sei.

Die Behörde werde noch einmal darauf hingewiesen, dass die unglücklichen Umstände, die zu der hohen Abgabennachforderung (negatives Kapitalkonto) geführt haben, gänzlich außerhalb der Sphäre der Bw. stattgefunden haben. Zum Zeitpunkt des Erbantritts sei die Bw. minderjährig und nicht in der Lage gewesen, die (steuerlichen) Konsequenzen des Erwerbs einer Komplementärstellung einer OG zu erfassen. Sämtliche Handlungen beim Erbantritt habe die Bw. aufgrund ihrer Minderjährigkeit nicht aus eigenem Willen getätigt, sondern sei von ihren gesetzlichen Vertretern in die Stellung des Komplementärs versetzt worden. Sie sei sich zum Zeitpunkt des Erbantritts nicht bewusst gewesen, dass mit dem Erbantritt auch (steuerliche) Konsequenzen verbunden seien (und sei darüber auch von ihren Rechtsberatern nicht aufgeklärt worden).

Weiters werde die Behörde noch einmal darauf hingewiesen, dass sich die Einkommens- und Lebenssituation der Bw. seit Einbringen des Nachsichtsansuchen an die erste Instanz nicht verändert habe – sie betreibe immer noch ein ernsthaftes und zielstrebiges Studium und bestreite ihren Lebensunterhalt mit Gelegenheits- und Aushilfsjobs.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 236 Abs. 1 BAO](#) können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten 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 im [§ 236 BAO](#) vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger 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 Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit 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 Ergebnis eintritt. Jedenfalls müsste es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 26.2.2003, [98/13/0091](#)).

Die Bw. hat nach dem Ableben ihres Vaters eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben und damit auch die allfälligen Schulden des Erblassers übernommen. Schon im Nachsichtsansuchen wurde ausgeführt, dass der ererbte Anteil mit einem erheblichen negativen Kapitalkonto des Erblassers belastet war. Dass die mit dem ererbten Anteil an der KG verbundene Abgabenlast erst bei Verkauf der Beteiligung schlagend wird, war der Bw. insoweit bekannt, als im Optionsvertrag vom 31. Jänner 2006 das negative Kapitalkonto laut Punkt 1.2. zum 28. Februar 2005 minus € 896.000,00 und zum 31. Dezember 2005 mit minus € 946.000,00 dargestellt wurde und für die Bw. keine diesbezügliche Nachschussverpflichtung bestand. Dass der aus dieser Veräußerung erzielte Gewinn zu versteuern ist, ist kein vom Gesetzgeber unbeabsichtigtes Ergebnis, das zu einer anormalen Belastungswirkung führt, sondern liegt innerhalb der steuerlichen (und auch bürgerlich-rechtlichen) Ordnungsstruktur.

Soweit die Bw. ausführt, dass die unglücklichen Umstände, die zu der hohen Abgabennachforderung (negatives Kapitalkonto) geführt haben, gänzlich außerhalb der Sphäre der Bw. stattgefunden haben, die Bw. nicht von den korrespondierenden Steuerersparnissen profitieren konnte, sie zum Zeitpunkt des Erbantritts minderjährig gewesen ist und nicht in der Lage gewesen wäre, die (steuerlichen) Konsequenzen des Erwerbs einer Komplementärstellung einer OG zu erfassen, sie sämtliche Handlungen beim Erbantritt aufgrund ihrer Minderjährigkeit nicht aus eigenem Willen getätigt hätte, sondern von ihren gesetzlichen Vertretern in die Stellung des Komplementärs versetzt worden wäre, sie sich zum Zeitpunkt des Erbantritts nicht bewusst gewesen wäre, dass mit dem Erbantritt auch (steuerliche) Konsequenzen verbunden sein würden (und sei darüber auch von ihren Rechtsberatern nicht aufgeklärt worden ist), ist festzustellen, dass falsche Beratungstätigkeiten eines Dritten zum allgemeinen Risiko des Steuerpflichtigen gehören und nicht im Weg einer Unbilligkeit nach [§ 236 BAO](#) zu Lasten des Abgabengläubigers fallen können (VwGH 17.10.2001, [98/13/0073](#)).

Es wäre an der Bw. gelegen bzw. an deren gesetzlicher Vertreterin, durch die Abgabe einer bedingten Erbserklärung die Inanspruchnahme der Bw. als Erbin mit dem Wert des übernommenen Nachlasses zu beschränken. Es wurde jedoch eine unbedingte Erbserklärung abgegeben. Derjenige, der eine unbedingte Erbserklärung abgibt, verzichtet auf den vom Gesetzgeber eingeräumten Schutz. Welche Überlegungen die Bw. bzw. deren gesetzliche

Vertreterin letztendlich zur Abgabe der unbedingten Erbserklärung bewogen haben, ist für das gegenständliche Verfahren bedeutungslos; es zählt lediglich, dass eine solche abgegeben worden ist. Eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben führt nicht zur Unbilligkeit, nur weil eventuelle wirtschaftliche Hoffnungen fehlgeschlagen seien. Der Unbilligkeitstatbestand stellt auf die Einhebung ab und ist nicht geeignet, Folgen zu beseitigen, die bei Inanspruchnahme einer durch ein anderes Gesetz ohnedies eingeräumten Begünstigung nicht eingetreten wären. Selbst der Umstand, dass die Bw. möglicherweise auf Grund von Fehleinschätzungen des tatsächlichen Wertes der zum Nachlass gehörenden Anteile an der Apotheke und der Liegenschaft und der Unkenntnis der genauen Höhe der daraus resultierenden abgabenrechtlichen Nachforderung letztendlich zu der (in Rede stehenden) Abgabenschuld geführt hat, vermag keine Unbilligkeit zu begründen (vgl. VwGH 8.9.1992, [91/14/0119](#)). Wenn selbst der Umstand, dass ein Erbe eine unbedingte Erbserklärung abgibt, weil er nicht damit rechnet, infolge einer Betriebsprüfung komme es noch zu Abgabennachforderungen für vom Erblasser verwirklichte Abgabentatbestände, laut Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 4.10.1983, [83/14/0096](#)) keinen Nachsichtsgrund bildet, trifft das auch für den vorliegenden Fall zu.

Würde man die Umstände des Erbabtrittes hier neuerlich als Unbilligkeit werten, käme dies der Einräumung der Möglichkeit einer weiteren bedingten Erbserklärung (durch Begrenzung der Abgabenschulden durch die Höhe der aus dem Erbteil erzielten tatsächlichen Erlöse abzüglich Veräußerungserlöse aus negativen Kapitalkonten oder stillen Reserven) gleich, die vom Gesetzgeber so nicht gewollt ist.

Somit sind aus dem Akt keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu entnehmen, sodass zu prüfen bleibt, ob eine persönliche Unbilligkeit vorliegt.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur unter Veräußerung von Vermögen möglich wäre und zusätzlich diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme.

Der Bw. ist insoweit zuzustimmen, als für die Beurteilung des Nachsichtsansuchens die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen maßgebend sind.

Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend („auch“) mit verursacht sein (VwGH 9.7.1997, [95/13/0243](#)). Ist jedoch die Abgabenschuld tatsächlich beim Abgabenschuldner nicht einbringlich, ist im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des [§ 236 BAO](#) gegeben (VwGH 17.11.2010, [2007/13/0135](#); UFS 16.2.2004, RV/0623-L/02 u. a.).

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass die Bw. von der Gemeinde Wien mit Bescheid des Sozialzentrums für den 16., 17. und 18. Bezirk Wien MA 40 vom 16. Dezember 2009 Notstandshilfe bezogen hat, sie keiner geregelter Arbeit nachgeht, sie vielmehr nach wie vor „nachhaltig“ ein Studium verfolgt und zuletzt von 16. Mai 2001 bis 27. Mai 2011 Arbeitslosengeld bezogen hat. Ein aktueller Arbeitgeber für die Bw. ist laut Sozialversicherungsabfrage derzeit nicht zu ersehen.

Laut eigener Darstellung ist das monatlich verfügbare Einkommen der Bw. in den letzten Jahren immer deutlich unter dem Existenzminimum gelegen (wobei sich die Einkommenssituation voraussichtlich kurzfristig nicht verändern wird) und auch das ererbte Vermögen ist – aus welchen Gründen immer – nicht mehr vorhanden.

Kommt es wegen der Vermögenslosigkeit der Bw. zu keinen Auswirkungen der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage, liegt keine persönliche Unbilligkeit der Einhebung vor (UFS 16.2.2004, RV/0623-L/02 u. a.).

Da die Einkommens- und Vermögenslage der Bw. (das monatliche Gesamteinkommen der Bw. übersteigt unbestritten nicht den geltenden unpfändbaren Freibetrag) zusammengefasst so schlecht ist, dass die Abgabenschuld bei der Bw. derzeit uneinbringlich ist, liegt im Sinne der oben zitierten VwGH-Judikatur auch keine persönliche Unbilligkeit (im Sinne einer Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) vor.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die vorgesehene Ermessensentscheidung gemäß [§ 236 BAO](#) ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles. Da – wie oben ausgeführt – weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gegeben ist, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 20.5.2010, [2009/15/0008](#)).

Die Berufung war daher – ohne die Möglichkeit für eine allfällige Ermessensentscheidung zu eröffnen – schon aus Rechtsgründen abzuweisen.

Sollten sich die Verhältnisse hinsichtlich Einkommen und Vermögen ändern, wären die Erfolgsaussichten eines neuerlichen Antrages auf Nachsicht jedenfalls neu zu bewerten.

Wien, am 15. Juli 2011