

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 20.02.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 08.02.2018, betreffend Nachsicht gem. § 236 BAO zu StNr. XY 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

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war in seiner Pension als Baggerfahrer vorgeblich geringfügig beschäftigt; tatsächlich arbeitete er voll. Die Arbeitgeberin des Bf wiederum zahlte Löhne an diesen aus, die nicht in den Lohnkonten erfasst und somit auch nicht lohnversteuert wurden. Dafür wurde der Bf gem. § 83 Abs. 2 EStG unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen. (Nachforderung 2009 9.049,07 €; 2010 9.468,00 € 2011 9.181,00 € sowie 2012 3.776,00 €). Eine gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2012 und 2014 eingebrachte Beschwerde wurde mit Schreiben vom 24.08.2017 zurückgezogen.

Mit **Schreiben vom 23.11.2017** beantragte die ausgewiesene Vertretung einen Betrag von 29.931,70 € gem. **§ 236 BAO nachzusehen** bzw diesen gem. § 235 bAO zu löschen. Begründend führte diese bezüglich des Vorliegens einer *persönlichen Unbilligkeit* dazu aus: Der Nachsichtswerber befinde sich im 77. Lebensjahr und beziehe eine Rente in Höhe von 1.800,00 netto. Auf Grund seines Gesundheitszustandes habe dieser einen erhöhten Bedarf an Medikamenten und sei in ständiger ärztlicher Behandlung. Seine wirtschaftlichen Verhältnisse machten es unmöglich, den derzeitigen Abgabenrückstand zu bezahlen. Unter Berücksichtigung des unpfändbaren Betrages und der erhöhten Aufwendungen auf Grund des Gesundheitszustandes käme auch eine Ratenzahlung nicht in Betracht. So hätte dieser bereits finanzielle Unterstützung von seinen Kindern in Anspruch nehmen müssen. Um einen Privatkonkurs zu vermeiden, werde eine Abschreibung bzw. teilweise Abschreibung beantragt. Da kein Vermögen vorhanden sei, müsste ein Sanierungsverfahren eingeleitet werden, wobei die Abgabenbehörde

der einzige Gläubiger wäre. Mit Unterstützung der Kinder könnte eine Quote von 10% geleistet werden, in 2 Raten. Für die *sachliche Unbilligkeit* spreche, dass die Behörde die im Zuge einer Prüfung festgesetzte Lohnsteuer direkt vorgeschrieben habe und nicht dem Arbeitgeber. Diese Vorgangsweise sei ungewöhnlich, da der Dienstnehmer in der Regel davon ausgehen dürfe, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer einzubehalten und diese an das Finanzamt abzuführen habe.

Mit Bescheid vom 01.12.2017 wies das Finanzamt den Antrag auf Löschung der Abgabenschuldigkeiten gem. § 235 BAO zurück, zumal die Abschreibung nur von Amts wegen und nicht auf Antrag möglich sei.

Mit Schreiben vom 01.12.2017 forderte das Finanzamt den Bf. zur Vorlage von Unterlagen auf; Vermögensverzeichnis, Aufstellung div. Konten, Aufstellung von Krankheitskosten, Pensionsnachweise, Abgabe der Arbeitnehmerveranlagungen 2015 bis 2017.

Das Finanzamt wies das Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 08.02.2018

ab. In der Bescheidbegründung wies es zunächst darauf hin, dass die angeforderten Unterlagen zur Beurteilung des Vorliegens einer Unbilligkeit nicht übermittelt worden seien. Was die sachliche Unbilligkeit betreffe, so seien die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2012 und 2014 zurückgenommen worden und man habe sich, was die sachliche Richtigkeit der Bescheide betrifft, einverstanden erklärt. Dementsprechend könne man jetzt nicht mit einer sachlichen Unbilligkeit argumentieren.

In der **Beschwerde vom 20.02.2018** wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die angeforderten Unterlagen sehr wohl dem Finanzamt übergeben worden seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 04.05.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und räumte zunächst den Eingang der angeforderten Unterlagen ein. Dem Vermögensverzeichnis sei ein Bargeldsbestand von 123,70 € zu entnehmen, dem vorgelegten Kontoauszug ein Saldo von 1.920,77 €. Eine Kontoregisterabfrage habe allerdings ergeben, dass ein Einlagekonto eröffnet, dieses im Vermögensverzeichnis nicht angeführt worden sei. Trotz Belehrung und unter Androhung einer strafrechtlichen Verfolgung gem. § 292 a Strafgesetzbuch auf dem Vermögensverzeichnis sei dieses Konto verschwiegen worden. Zudem seien Rechnungen (überwiegend Zahnarztrechnungen) in Zusammenhang mit Krankheitskosten vorgelegt worden, welche unverhältnismäßig hoch erschienen: 2017 535,30 €, 2016 330,50 €, 2015 237,50 €, 2014 324,00 €, jeweils ohne Abzug von Kostenersätzen. Nach Durchsicht der vorgelegten Unterlagen könne das Finanzamt keine persönliche Unbilligkeit erkennen. Bezüglich des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit wies es auf die Begründung im Erstbescheid hin.

Im **Vorlageantrag vom 05.06.2018** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Im Zuge des **Erörterungstermines am 31.01.2019** wurde von der steuerlichen Vertretung ergänzend vorgebracht: Seit der Exekution werde der Bf. von seinem Sohn unterstützt. Ohne diese Unterstützung könne er seinen Lebensstandard nicht beibehalten; insbesondere im Hinblick auf seinen Gesundheitszustand und sein fortgeschrittenes

Alter. Weiters müsste der Bf eine Schuldnerberatungsstelle aufsuchen, sollte seinem Begehren auf Nachsicht nicht in einem Ausmaß von rd 40 bis 50% entsprochen werden. Bei dem geringen Stundenlohn von ca. 11 € sei dem Bf auch nicht das Ausmaß der Steuerhinterziehung derart bewusst gewesen. Zudem habe die Behörde nach den gesetzlichen Bestimmungen das Ermessen zu üben. Der Vertreter der belangten Behörde brachte ergänzend vor, dass noch ein Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung anhängig sei. Die Bescheide über die Nachforderung seien Anfang Februar 2017 ergangen. Ein PKW (BMW mit Listenpreis 2013 ohne Extras 75.000) sei am 20.02.2017 an den Sohn übergeben worden. Es könne durchaus verlangt werden, dass im Hinblick auf die Überlassung des PKW die Abgabenschuld bedient werde. Dem anhängigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens werde Rechnung getragen. Dadurch ergebe sich eine weitere Reduktion des Abgabenrückstandes in Höhe von rd. 7.000,00 €.

In einer ergänzenden Stellungnahme hielt die steuerliche Vertretung fest, dass es sich bei dem PKW um ein Leasingfahrzeug gehandelt habe. Die Auflösung des Leasingvertrages sei nicht erfolgt, um sich der Exekution zu entziehen, vielmehr habe der Bf. sich die Leasingraten nicht mehr leisten können. Deshalb habe sein Sohn das Fahrzeug aus dem Leasingvertrag übernommen. Aus der Leasingabrechnung habe sich eine Zahlungsverpflichtung von 8.442,35 € ergeben. Der Verkehrswert sei über dem Restwert gelegen, weshalb der Sohn dieses Fahrzeug aus dem Leasingvertrag herausgekauft habe. Der Restwert sei im Februar 2017 bei rund 27.000,00 € gelegen. Der Bf. hätte nach Abzug einen Gewinn von rd. 18.558 erzielen können. Dem Bf. sei bewusst, dass der "Differenzbetrag", den er hätte erwirtschaften können, für den Abgabenrückstand zu verwenden gewesen wäre. Es hätten jedoch die notwendigen Mittel zur Vorfinanzierung des PKW gefehlt.

Mit Schreiben vom 13.02.2019 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Beweiswürdigung

Der oben geschilderte Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist hingegen, ob die rechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Nachsicht vorliegen.

Rechtslage

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. Gemäß Abs. 2 findet Abs. 1 auch auf bereits entrichtete Abgaben sinngemäß Anwendung.

Erwägungen

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes.

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 persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, 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 durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. 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 muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die ausgewiesene Vertretung hat im Nachsichtsansuchen auf den Umstand hingewiesen, dass die Vorschreibung direkt gegenüber dem Bf. und nicht gegenüber dem ehemaligen Dienstgeber erfolgt sei. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Nachsichtsverfahren nicht zu erörtern ist, da dieses Verfahren nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 6. Auflage § 236 Tz 14). Abgesehen davon wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2012 und 2014 zurückgenommen. Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit wird daher jedenfalls zu verneinen sein.

Den Eingaben der ausgewiesenen Vertretung ist weiters zu entnehmen, dass vom Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben ausgegangen wird. In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass in einem Nachsichtsverfahren der Antragsteller einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels von sich aus, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedarf, das Vorliegen jener Umstände darzutun hat, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Es trifft ihn insoweit eine erhöhte Mitwirkungspflicht (weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 6. Auflage, § 236 Tz 4).

Es trifft zu, dass das Pensionseinkommen des Berufungswerbers zur Hereinbringung der gegenständlichen Abgabenschuld in dem vom Gesetz vorgegebenen Umfang gepfändet wurde, sodass ihm nur mehr die unpfändbaren Teile der Pensionsbezüge verbleiben (Rückstand zum 30.01.2019 28.732,03 €, monatlich gelangen im Rahmen der Pensionspfändung 417,13 € zur Überweisung). Vom solcherart sich ergebenden "Existenzminimum" wird angenommen, dass der Verpflichtete damit seinen notwendigen Lebensunterhalt bestreiten kann (vgl. Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, § 53 Tz 59). Die Tatsache der zwangsweisen Hereinbringung der Abgabenschuld vermag daher für sich allein noch keine persönliche Unbilligkeit zu begründen (UFS 1.3.2004, RV/0554-I/02).

Zu den angesprochenen gesundheitlichen Problemen muss darauf hingewiesen werden, dass das persönliche Schicksal des Nachsichtswerbers (Krankheit damit einhergehender erhöhter Medikamentenbedarf) nur angesichts der angespannten wirtschaftlichen Lage einen Zusammenhang mit der Einbringung der Abgaben und der daraus entstehenden Belastungen haben kann. In eben diesem Zusammenhang wird auf die Bestimmung des § 59 Abgabenexekutionsordnung hingewiesen, wonach das Finanzamt auf Antrag des Abgabenschuldners den unpfändbaren Freibetrag erhöhen kann, wenn dies mit Rücksicht auf besondere Bedürfnisse des Abgabenschuldners aus persönlichen Gründen geboten ist.

Die Nachforderungen sind dadurch zustande gekommen, dass Löhne ausbezahlt wurden, ohne dass sie darauf entfallende Lohnsteuer entrichtet wurde. Dadurch ist es jahrelang zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten gekommen, deren Nutznießer letztendlich der Bf war. Auch wäre zum damaligen Zeitpunkt die Abfuhr der nunmehr ausständigen Abgaben durch den Bf bzw. den damaligen Dienstgeber möglich gewesen.

Da die gegenwärtige wirtschaftliche Situation nach Aktenlage ihre Ursachen nicht im fortgeschrittenen Alter und in den Erkrankungen hat, sondern in der nicht getroffenen Vorsorge für die Abgabentrückzahlung, in Zeiten als dies noch möglich gewesen wäre vorzusorgen, vermögen auch die ins Treffen geführten persönlichen Umstände der Beschwerde nicht zum gewünschten Erfolg zu verhelfen.

Insgesamt gesehen konnte daher **nicht von einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben ausgegangen werden.**

Aber auch selbst dann, wenn man diesen Rechtsstandpunkt nicht teilt und vom Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung ausgehen **würde**, käme im gegenständlichen Fall eine Nachsicht im Zuge der in diesem Fall zu treffenden Ermessensentscheidung keinesfalls in Betracht. Das Finanzamt wies in der Beschwerdevorlage zutreffend darauf hin, dass bei einer solchen Ermessensübung vor allem das **bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen** zu berücksichtigen ist. Bei einer **Abgabenhinterziehung**, welche im beschwerdevorliegenden Fall vorliegt, kommt eine Abgabennachsicht im Allgemeinen nicht in Betracht (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 6. Auflage, § 236 Tz 16). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich

der Bf. über das Ausmaß der Hinterziehung bei einem derart geringen Stundenlohn nicht bewusst gewesen sein soll. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit ist auch die **Gleichbehandlung von Abgabepflichtigen**, somit keine Benachteiligung ehrlicher Steuerschuldner durch Bevorzugung unehrlicher, zu berücksichtigen (Ritz, BAO 6. Auflage, § 236 Tz 17 mit Hinweis auf VwGH 4.4.1989, 88/14/0245). Auch im Rahmen einer Ermessensentscheidung im Sinne des § 236 BAO wäre daher im gegenständlichen Fall die Gewährung einer Nachsicht ausgeschlossen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bf gezwungen sieht, sich an eine Schuldnerberatungsstelle zu wenden. Aber auch der Umstand, dass sich der Bf offenbar bis zum Ergehen der Nachforderungsbescheide die Leasingraten leisten konnte, spricht im Rahmen einer Ermessensübung gegen die Gewährung einer Nachsicht. Dazu kommt, dass der "Differenzbetrag" zur Begleichung der Abgabenschuld zweifelsfrei verwendet hätte werden müssen, wie dies die steuerliche Vertretung selbst einräumt.

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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären war und das vorliegende Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des VwGH abweicht.

Linz, am 19. Februar 2019