

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des X, vertreten durch V, vom 21.11.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 18.10.2018, Abgabekontonummer Nr., über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) führt als Einzelunternehmer einen landwirtschaftlichen Betrieb und ein Lohndruschunternehmen.

Mit der Eingabe vom 12.04.2018 beantragte der Bf. die Nachsicht einer Abgabenschuld in der Höhe von 41.433 Euro gemäß § 236 BAO:

"Wir stellen den Antrag auf Nachsicht bzw teilweiser Nachsicht wegen persönlicher und sachlicher Unbilligkeit.

Die persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers, da die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen und seines Unternehmens gefährdet. Die sofortige Entrichtung der Abgabenschuld würde für unseren Mandanten eine erhebliche Härte darstellen und die Existenz des Unternehmens gefährden, da vor dem Hintergrund der momentanen schwierigen finanziellen Lage der Sanierungseffekt bzw. das der Finanzverwaltung berichtete Sanierungsvorhaben nicht gewährleistet würde. Durch die Nachsicht würde die Existenzgefährdung verändert bzw beseitigt.

Zur Zeit könnte die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, da im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis und zwar die Existenzgefährdung des Unternehmens eintritt. Im Vordergrund steht

die wirtschaftliche Erholung und Gesundung des Betriebes und die damit verbundene Erhaltung der Steuerquelle.

Es ist darauf hinzuweisen, dass das bisherige steuerliche Verhalten unseres Mandanten keine Verletzungen von Zahlungspflichten gegenüber der Abgabenbehörde zeigt.

Wir ersuchen um antragsgemäße Erledigung. Für allfällige Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung."

Das Finanzamt wies das Ansuchen um Nachsicht mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 18.10.2018 ab.

Der Rückstand betreffe die Einkommensteuernachforderung aus dem Kalenderjahr 2011.

Die im Ansuchen erwähnte Existenzgefährdung führe nicht zu einer sachlichen, sondern gegebenenfalls zu einer persönlichen Unbilligkeit. Eine solche liege aber nicht vor, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners auch durch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht saniert werden könne.

Im vorliegenden Fall würde eine Abgabennachsicht nur der Bank zu Gute kommen und sich ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung auswirken.

Es fehle somit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO; das Ansuchen sei aus Rechtsgründen abzuweisen.

Mit der Eingabe vom 21.11.2018 erhob der Bf. gegen den Abweisungsbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde:

"Wir verweisen auf unseren Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO vom 12. April 2018, welcher die Grundlage des gegenständlichen Bescheides darstellt.

Darin führten wir aus, [wörtliche Wiederholung des Antrages]

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Unbilligkeit gemäß § 236 BAO insbesondere in Verbindung mit der Anwendung der Verlustverrechnungsgrenze iHv 75%.

Die sachliche Unbilligkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus andern als aus "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Dies ist dann der Fall, wenn "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. Seit dem Veranlagungsjahr 2014 ist die strittige Verlustverrechnungs- und Vortragsgrenze nicht mehr vorgesehen. Verluste sind bei der Veranlagung der Einkommensteuer somit in vollem Ausmaß mit den vorliegenden Gewinnen zu verrechnen. Insoweit liegt hier ein unproportionaler Vermögenseingriff vor, der auf die Besteuerung von Sanierungsergebnissen, die wirtschaftlich nie erzielt wurden, zurückzuführen

ist. Offensichtlich wurde die Änderung der Steuergesetzgebung hinsichtlich der Verlustanrechnungsgrenze aus diesem Grund vorgenommen.

Die Abgabenverwaltung geht zu Unrecht davon aus, dass eine Abgabennachsicht nur der Bank zu Gute kommen und sich ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung auswirken würde. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Nachsicht insbesondere zur früheren Erholung und Gesundung des Betriebes beitragen würde und somit der Erhaltung der Steuerquelle dient. Ohne die Nachsicht ist die planmäßige Fortführung der Restrukturierung des Betriebes massiv gefährdet, weil die im Zuge der Sanierung vereinbarten Tilgungspläne abermals nicht eingehalten werden können. Wodurch es zu einer Nichterhaltung der Steuerquelle kommen würde.

Zudem ist vorzubringen, dass die Gewährung der beantragten Nachsicht maßgebend zur Sanierung beitragen würde. Die Existenzgefährdung bzw das Erfordernis der unnötigen Vermögensverschleuderung würde damit weitgehend eingeschränkt sein. Allein durch die abgabenrechtliche Nachsicht wäre die finanzielle Situation des Abgabenschuldners weitgehend sanierbar. "

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 29.04.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Der Bf. habe mit seiner alten Bank einen außergerichtlichen Vergleich abgeschlossen, der eine einmalige Abschlagszahlung, einen teilweisen Schuldenerlass sowie eine teilweise Umschuldung auf eine neue Bank beinhaltete. Die Umschuldungsmaßnahme, verbunden mit dem Bankenwechsel, könne zur finanziellen Entspannung des verschuldeten Betriebes beigetragen haben, stelle für sich alleine aber noch keinen steuerlich begünstigten Sanierungsgewinn dar. Der Schuldnachlass sei allein deshalb zu Stande gekommen, weil die alte Bank im Versteigerungsverfahren gegen den Erhalt von 918.000 Euro bereit gewesen wäre, der Einstellung des Verfahrens zuzustimmen. Das Bestreben der alten Bank habe offensichtlich darin gelegen, zumindest einen Teil der aushaftenden Kredite einzutreiben. Eine Sanierungsabsicht sei darin nicht erkennbar.

Der Bf. sei auch nach der Umschuldung weiterhin hoch verschuldet, sodass von einer Sanierung keine Rede sein könne.

Angesichts der Entscheidung des Gesetzgebers, im Rahmen des § 36 EStG ausschließlich Gewinne aus Schuldenerlässen in einem gerichtlichen Insolvenzverfahren zu berücksichtigen, liege kein für die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit erforderlicher Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen vor.

Der Umstand, dass trotz vorhandener Verlustvorträge im Jahr 2011 ein steuerpflichtiges Einkommen verblieben ist, sei eine Folge der in § 2 Abs. 2b Z 1 EStG normierten Beschränkung der Verrechnung von Verlusten und könne keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der daraus resultierenden Einkommensteuer begründen.

Eine persönliche Unbilligkeit liege ebenfalls nicht vor. Die angespannte finanzielle Situation des Bf. könnte durch eine teilweise Nachsicht bestenfalls entspannt, aber keinesfalls saniert werden. Die Abgabenbehörde sei zur Gewährung einer Nachsicht nicht verhalten, wenn keine realistische Hoffnung auf Sanierung bestehe. Eine Nachsicht sei nicht zweckmäßig, wenn durch die Maßnahme nur ein geringer Teil der aushaftenden Schulden nachgelassen würde oder die Nachsicht anderen Gläubigern zu Gute käme.

Bei einem Nachsichtsansuchen liege das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihn treffe eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Ausführungen, ohne abgabenrechtliche Nachsicht könnten die im Zuge der Sanierung vereinbarten Tilgungspläne abermals nicht eingehalten werden, seien ebenso ungeeignet wie das Vorbringen, mit der abgabenrechtlichen Haftung wäre die finanzielle Situation weitgehend sanierbar.

Der Bf. habe gegenüber dem Finanzamt auch keinen Zahlungswillen, etwa durch ein Angebot der Ratenzahlung, gezeigt.

Nach zweimonatiger Verlängerung der Beschwerdefrist wiederholte der Vertreter des Bf. i m Vorlageantrag vom 25.06.2019 wörtlich die Ausführungen im Antrag vom 12.04.2018 und in der Beschwerde vom 21.11.2018.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 vorgesehene Ermessensentscheidung.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Der Bf. beantragte die Nachsicht eines Betrages von 41.433 Euro sowohl wegen persönlicher als auch wegen sachlicher Unbilligkeit der Einhebung.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 29.04.2019, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0288, mwN) vom Finanzamt ausgeführt wurde, trifft den Antragsteller im Nachsichtsverfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat "einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann" (VwGH 25.11.2015, 2013/16/0114).

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (VwGH 19.06.2013, 2010/16/0219).

Der erhöhten Mitwirkungspflicht ist der vertretene Bf. im gesamten Verfahren nicht nachgekommen:

Weder wurden von ihm seine aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse im Zuge der Antragstellung im Jahr 2018 dargelegt noch wurden die im Zuge der Sanierung im Jahr 2011 vereinbarten Sanierungspläne bzw. deren aktueller Stand vorgelegt.

Es wurde auch nicht dargelegt, welche Einkünfte der Bf. bezieht und in welcher Höhe der "Tilgungsplan" monatlich erfüllt wurde bzw. wird.

Ebensowenig steht fest, ob die Bank die einzige Gläubigerin des Bf. ist und in welcher Höhe die Verbindlichkeiten derzeit aushaften.

Den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wurde nicht entgegen getreten, sondern nach antragsgemäß verlängerter Rechtsmittelfrist im Vorlageantrag die Beschwerde wortgleich wiederholt.

Auf die Feststellung der Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid, eine Nachsicht komme lediglich der Bank zu Gute und wirke sich daher ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung aus, weshalb eine solche nicht gewährt werden könne, wurde ohne nähere Erklärungen in der Beschwerde repliziert, davon gehe die Abgabenverwaltung zu Unrecht aus.

Für das Vorbringen, ohne die beantragte Nachsicht könnten die Tilgungspläne nicht eingehalten werden, wurden keinerlei Nachweise erbracht. Es steht aber bereits auf Grund dieses Vorbringens fest, dass sich eine Nachsicht tatsächlich nur zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger auswirkt.

Da der Bf. seine Vermögensverhältnisse nicht offen gelegt hat, kann nicht beurteilt werden, ob die Einkommensteuer in der Höhe von 41.433 Euro tatsächlich nur durch die Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden kann bzw. welche (unbelasteten) Vermögenswerte der Bf. besitzt, die zur Tilgung der Abgabenschuld herangezogen werden könnten.

Mangels Darstellung der wirtschaftlichen Situation des Bf. kann auch das Vorbringen, die Nachsicht würde der Erhaltung einer Steuerquelle dienen, nicht nachvollzogen werden.

Der Bf. bringt selbst vor, die Gewährung der beantragten Nachsicht würde "maßgebend" zur Sanierung beitragen; " die finanzielle Situation des Abgabenschuldners sei damit

weitgehend sanierbar", die Existenzgefährdung würde "vor dem Hintergrund der momentanen schwierigen finanziellen Lage verändert bzw. beseitigt". Mit diesem Vorbringen wird ausschließlich dargelegt, dass die Nachsicht eines Betrages von 41.433 Euro die finanzielle Lage des Bf. verbessern würde, nicht aber, dass die Existenzgefährdung des Bf. beseitigt wäre.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (vgl. VwGH 26.02.2003, 98/13/0091).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn die bestehende Steuerschuld ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (siehe *Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 5. Auflage, § 236 Tz 13 und die dort zitierte Judikatur).

Zur geltend gemachten sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 2011 wird vorgebracht, dass seit dem Jahr 2014 die strittige Verlustverrechnungs- und Vortragsgrenze nicht mehr vorgesehen ist. Es liege insoweit ein unproportionaler Vermögenseingriff vor, der auf die Besteuerung von Sanierungsergebnissen, die wirtschaftlich nie erzielt wurden, zurückzuführen sei.

Diesem Vorbringen liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Zum Stichtag 01.11.2011 betrugen die Bankverbindlichkeiten des Bf. 1.264.885,40 Euro. Im Jahr 2011 schloss der Bf. mit der Bank einen außergerichtlichen Vergleich, in dem sich der Bf. zu einer Abschlagszahlung in der Höhe von 918.000 Euro verpflichtete. Die Abschlagszahlung wurde dem Bf. von einer anderen Bank als Kredit eingeräumt. Der Bf. vertrat die Rechtsansicht, die Bank habe in Sanierungsabsicht gehandelt, weshalb beantragt wurde, die Verlustverrechnungsgrenze des § 2 Abs. 2b EStG 1988 nicht auf den Sanierungsgewinn in der Höhe von 346.885,40 Euro anzuwenden und zur Gänze mit bestehenden Verlustvorträgen zu verrechnen.

Das Finanzamt stellte fest, dass kein gerichtliches Ausgleichsverfahren durchgeführt worden sei, die Umschuldungsmaßnahme keinen steuerlich begünstigten Sanierungsgewinn darstelle und der Verlustvortrag daher zu kürzen sei (Verlustverrechnungsgrenze 75%). Mit dem Erkenntnis vom 28.07.2017, RV/2100521/2013, bestätigte das BFG die Rechtsmeinung des Finanzamtes. Auf die Ausführungen im Erkenntnis wird verwiesen.

Eine steuerliche Auswirkung, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt, kann nicht durch Nachsicht behoben werden (VwGH 04.08.2005, 2001/17/0158).

Im vorliegenden Fall wurde unbestritten kein gerichtliches Ausgleichsverfahren durchgeführt, das jedoch Voraussetzung für die Nichtanwendung der Verlustverrechnungsgrenze im § 2 Abs. 2b EStG 1988 gewesen wäre. Die Anwendung der

Verlustverrechnungsgrenze beim Bf. ist als allgemeiner Ausfluss der Gesetzeslage im Jahr 2011 zu sehen. Eine besondere Konstellation, die zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtem Ergebnis führt, liegt nicht vor.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausführte, treten aus einer Gesetzesänderung resultierende unterschiedliche Abgabenbelastungen, je nachdem ob der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt vor oder nach der Gesetzesänderung verwirklicht wurde, für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen ein und führen daher nicht zu einer Unbilligkeit des Einzelfalles. Ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis im Einzelfall liegt nicht vor, weil es zu keinem atypischen Vermögenseingriff, verglichen mit ähnlichen Fällen, kam (siehe VwGH 30.01.2006, 2005/17/0245).

Umstände, auf die die Nachsicht gestützt werden kann, hat der Bf. weder im Hinblick auf eine persönliche noch auf eine sachliche Unbilligkeit dargelegt, weshalb die Beschwerde aus Rechtsgründen abzuweisen ist.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG 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.

Da die gegenständliche Entscheidung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt und keine ungelösten Rechtsfragen vorliegen, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 7. Jänner 2020