

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 25.10.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 26.09.2018, betreffend Nachsicht gem. § 236 BAO zu StNr. XY 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

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war für seinen ehemaligen Dienstgeber als Hilfskraft tätig und führte dabei Arbeiten als Schwertransportbegleiter, Arbeiten am Brecher und Betankungen auf einzelnen Baustellen durch. Im Zuge einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurden Schwarzgeldzahlungen an den Bf festgestellt.

Mit **Schreiben vom 20.11.2017** stellte die steuerliche Vertretung einen Antrag auf **Nachsicht gem. § 236 BAO** und Löschung gem. § 235 BAO. Bezüglich der **persönlichen Unbilligkeit** hielt sie fest, dass sich der Bf im 76. Lebensjahr befinde und eine Rente von 1.600,00 € beziehe. Auf Grund seines in den letzten Jahren verschlechterten Gesundheitszustandes (65% Behinderung-Gelenksleiden) habe dieser einen erhöhten Bedarf an Hilfsmitteln und Medikamenten. Die wirtschaftlichen Verhältnisse machten es unmöglich den derzeitigen **Abgabenrückstand in Höhe von 24.450,21 €** zu bezahlen. Unter Berücksichtigung des unpfändbaren Betrages und der erhöhten Aufwendungen auf Grund des Gesundheitszustandes könne der Rückstand auch nicht in Raten bezahlt werden. Zur Vermeidung eines Privatkonkurses (einziger Gläubiger sei die Abgabenbehörde) werde die Abschreibung bzw. teilweise Abschreibung beantragt. Der Bf verfüge nur über ein KFZ Baujahr 2009 mit einem Wert von rd. 3.000,00-4.000,00 €. Mit Unterstützung von dritter Seite könnte dieser eine **Quote von 10%** in 2 Raten leisten. Die gänzliche Einhebung würde für ihn eine zusätzliche finanzielle Belastung bedeuten, die auf Grund des Alters, seines Gesundheitszustandes und seiner wirtschaftlichen Verhältnisse eine normale Lebensführung beinahe unmöglich machten. Für die **sachliche Unbilligkeit** spreche, dass die im Zuge der Prüfung festgesetzte Lohnsteuer diesem

und nicht dem Arbeitgeber vorgeschrieben worden sei. Diese vorgangsweise sei ungewöhnlich, da der Dienstnehmer davon ausgehen dürfe, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer einbehält und an das Finanzamt abführt.

Mit **Schreiben vom 15.06.2018** forderte die belangte Behörde den Bf zur Vorlage von Unterlagen auf, die zur Bearbeitung des Antrages erforderlich seien (u.a. genaue Darstellung der wirtschaftlichen Situation, Liste der anderen Gläubiger, Kopien der Zustimmungserklärung). Beigelegt war dem Schreiben ein Vermögensverzeichnis gem. § 31a AbgEO.

Im **Antwortschreiben vom 13.07.2018** führte die steuerliche Vertretung aus: Außer dem KFZ verfüge der Bf über kein Vermögen. Die monatliche Rente betrage 1.659,71€. Neben dem Finanzamt bestünden noch gegenüber der Bank Verbindlichkeiten in Höhe von 3.786,30 €. Sonst gebe es keine Gläubiger. Die Steuererklärungen seien bis 2017 eingereicht und bereits veranlagt. Die angebotene Quote könnte von privater Seite finanziert werden. Der Bf befinde sich im 77. Lebensjahr und habe dieser auf Grund seines sich verschlechternden Gesundheitszustandes einen erhöhten Bedarf an Hilfsmitteln und Medikamenten. Auf das Fahrzeug sei er angewiesen. Im Falle einer privatrechtlichen Insolvenz würden erhebliche Kosten entstehen, die zu einer weiteren Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation führten.

Mit **Bescheid vom 26.09.2018 wies das Finanzamt den Antrag um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von 22.005,19 ab**. In der gesondert dazu ergangenen Begründung hielt es dazu fest: Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass der Nachsichtswerber zwar nicht über ausreichendes Vermögen verfüge, um die Abgabenverbindlichkeiten sofort zu entrichten. Dennoch sei nach Ansicht des Finanzamtes die Abstattung in monatlichen Raten durchaus möglich. Was den erhöhten Bedarf an Hilfsmitteln und Medikamenten betreffe, so sei dieser nicht näher konkretisiert bzw. betragsmäßig dargestellt worden. Zudem seien die wirtschaftlichen Verhältnisse nicht umfassend dargelegt worden. Grundvoraussetzung der Annahme eines außergerichtlichen Ausgleichs sei die Teilnahme der anderen Gläubiger am außergerichtlichen Ausgleich. Nach Lage der Akten bestünden weitere Verbindlichkeiten gegenüber der Bank, wobei diese nach Lage der Akten bedient würden. Auch die Voraussetzungen des § 235 BAO seien nicht erfüllt (Uneinbringlichkeit). Was die sachliche Unbilligkeit betreffe, so sei auf die Bestimmung des § 83 Abs. 3 EStG 1988 zu verweisen. Zudem diene ein Nachsichtsverfahren nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Bei einer vorzunehmenden Ermessensübung wäre auch das steuerliche Verhalten zu berücksichtigen. **Die Verschreibung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2014 sei eine Folge jahrelanger Schwarzgeldzahlungen**. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit sei auch die Gleichbehandlung von Abgabepflichtigen, somit keine Benachteiligung von ehrlichen Steuerschuldnern durch Bevorzugung unehrlicher, zu berücksichtigen.

In der **Beschwerde vom 25.10.2018** wurde noch einmal hervorgehoben, dass die Einhebung die Existenzgrundlage des Bf gefährde und die Zahlung mit finanziellen

Schwierigkeiten und einer eventuellen Notlage verbunden wäre. Auf Grund des Alters und des Gesundheitszustandes könne die Abgabenschuld nicht bezahlt werden und würde die Zahlung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit so weit gefährden, dass ein Insolvenzverfahren nicht ausgeschlossen werden könne. Die Abgabenbehörde sei über die Vermögensverhältnisse, den Gesundheitszustand und das Einkommen ausreichend informiert worden, weshalb die Annahme des Nichtvorliegens einer persönlichen Unbilligkeit durch das Finanzamt unrichtig sei. Zur Abgabenfestsetzung sei es deshalb gekommen, weil der Dienstgeber die Lohnsteuer nicht ordnungsgemäß abgeführt habe. Nach der allgemeinen Rechtsauslegung werde bei Betriebsprüfungen bzw. GPLA-Prüfungen die Lohnsteuer dem Arbeitgeber vorgeschrieben. Beim gegenständlichen Prüfverfahren sei die Lohnsteuer in überwiegenden Fällen den Dienstnehmern vorgeschrieben worden, ganz ohne sachliche Begründung.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17.12.2018** als unbegründet ab. So würden im Vergleich zum Antrag in der Beschwerde kein neues Anbringen gestellt oder Ausführungen gemacht.

Im **Vorlageantrag vom 09.01.2019** wurde noch einmal betont, dass der Abgabenbehörde mit ausreichender Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit offengelegt worden sei, dass die Einbringung der Abgabenschuld im Verhältnis zum Vermögen und Einkommen die Existenz des Bf und seiner Familie (Ehefrau) gefährden würde. Der Gesundheitszustand verstärke die Unverhältnismäßigkeit der Abgabenschuld zur persönlichen Leistungsfähigkeit. Letztendlich wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Gewährung der beantragten Nachsicht begehrt. Wobei das Begehren selbst in eventu wiederum auf 80% der Abgaben eingeschränkt wurde.

Mit Schreiben vom **24.01.2020** forderte das Verwaltungsgericht den Bf u.a. zur Bekanntgabe der Kosten der monatlichen Lebensführung sowie der monatliche Ausgaben für Hilfsmittel und Medikamente auf. Weiters sollte die behauptete Existenzgefährdung näher dargelegt werden sowie die Höhe der Bankverbindlichkeiten.

Im **Antwortschreiben vom 18.02.2020** hielt die ausgewiesene Vertretung fest; die monatlichen Kosten der Lebensführung könnten nicht genau beziffert werden, da diese jahreszeitlich bedingt wären (Heizkosten, Strom...). Über die Ausgaben für Medikamente und Heilmittel könnten ebenso keine Angaben gemacht werden, zumal die Beleg nicht aufbewahrt worden seien. Die Lebensgefährtin benötige laufend Zuwendungen, zumal deren Rente lediglich 800,00 € betrage. Es bestünden keine Bankverbindlichkeiten. Vermögenswerte seien keine vorhanden. Dem Bf sei nicht bewusst gewesen, dass keine Lohnsteuer abgeführt werde. Hingegen sei bekannt gewesen, dass aufgrund der Zusammenrechnung von Pension und Lohn eine Steuernachzahlung zu erwarten sei. In Anbetracht des Alters und des Gesundheitszustandes bliebe der Antrag auf teilweise Nachsicht aufrecht, wobei mit Hilfe der Unterstützung der Familie eine Abschlagszahlung in Höhe von 50% aufgebracht werden könnte. Das Finanzamt trat dem Angebot jedoch nicht näher.

Mit Schreiben vom 10.03.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich dieser aus den dem BFG vorgelegten Aktenteilen sowie dem Antwortschreiben. Strittig ist hingegen, inwieweit die Voraussetzung des § 236 BAO erfüllt sind.

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 Vermögensschaften 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). In diesem Zusammenhang hat das Finanzamt zu recht auf § 83 EStG 1988 hingewiesen. So ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. 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).

Wenngleich das Pensionseinkommen des Bf zur Hereinbringung der gegenständlichen Abgabenschuld in dem vom Gesetz vorgegebenen Umfang gepfändet wird, und ihm nur mehr die unpfändbaren Teile der Pensionsbezüge verbleiben, so ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass vom solcherart sich ergebenden "Existenzminimum" angenommen wird, dass der Verpflichtete damit seinen notwendigen Lebensunterhalt bestreiten kann (vgl. Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, § 53 Tz 59). In diesem Zusammenhang sind auch die Zuwendungen an die Lebensgefährtin zu sehen. 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. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass der Bf nicht einmal den erhöhten Bedarf, mangels vorhandener Belege, nachweisen konnte.

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. So räumt der Bf ein, die Nachforderungen seien zu erwarten 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 Abgabentrückstellung, 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 im bekämpften Bescheid zutreffend darauf hin, dass bei einer solchen Ermessensübung vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sei. Bei einer Verkürzung von Abgaben, welche im beschwerdevorliegenden Fall mitunter vorliegen könnte, kommt eine Abgabennachsicht im Allgemeinen nicht in Betracht (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 6. Auflage, § 236 Tz 16). So ist laut Mitteilung des Finanzamtes eine finanzstrafrechtliche Vormerknummer bereits vergeben, allerdings ein Verfahren bis dato noch nicht eingeleitet worden. Jedenfalls **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). Zum 03.07.2018 bestanden Bankverbindlichkeiten im Ausmaß von 3.786,30 €. Wobei die Tatsache ebenso Berücksichtigung zu finden hat, dass diese während des laufenden Nachsichtsverfahrens offensichtlich beglichen wurden. In der Eingabe vom 18.0.2018 wurde eingeräumt, dass bekannt gewesen sei, dass eine Steuernachzahlung zu erwarten sei. Die mangelnde Vorsorge für die vollständige Abgabentrückstellung hätte ebenso Berücksichtigung zu finden. Auch im Rahmen einer Ermessensentscheidung im Sinne des § 236 BAO wäre daher im gegenständlichen Fall die Gewährung einer Nachsicht ausgeschlossen.

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, zumal es keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen galt und von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen wurde.

Linz, am 16. März 2020