

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende [...] und die weiteren Senatsmitglieder Richter [...], [...] und [...], über die Beschwerde des [...], vertreten durch [...], vom 23 November 2018, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch [...], vom 6. November 2018, betreffend die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 9. Oktober 2018 suchte der Beschwerdeführer (Bf) [...] durch seine ausgewiesene Vertreterin um Nachsicht (in eventu eines Teilbetrages) der ausstehenden Abgabenschulden auf dem Abgabenkonto zu StNr.: [...], in Höhe von € 76.874,82, im Wesentlichen Einkommensteuer aus dem Jahr 2008, an.

Zum Sachverhalt wurde ausgeführt, dass sich der Bf, welcher die ***2*** betrieb, finanziellen Schwierigkeiten ausgesetzt sehe. Es trat Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens ein und anstatt eines gerichtlichen Ausgleichs verzichteten die Gläubiger auf ihre Forderungen. Der Anspruchsverzicht wurde vom FA dementsprechend gänzlich gewinnwirksam berücksichtigt. Im Einkommensteuerbescheid 2008 wurde die Anwendung eines begünstigten Sanierungsgewinnes iSd § 36 Abs. 2 EStG wegen Gläubigerverzichts vieler Gläubiger ausgeschlossen.

Der Bf war zu dieser Zeit bereits wegen einer langdauernden und schwerwiegenden depressiven Episode in ambulanter und stationärer Behandlung. In den folgenden Jahren habe sich sowohl die finanzielle Lage als auch die gesundheitliche Situation zunehmend verschlechtert.

Auf die allgemeinen Ausführungen zum § 236 BAO, sachliche und persönliche Unbilligkeit, wird verwiesen.

Zur sachlichen Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass aufgrund des Verzichtes vieler Gläubiger auf Forderungen dies steuerlich gewinnwirksam geworden sei. Hätte hingegen ein gerichtliches Ausgleichsverfahren stattgefunden, wäre ein begünstigter Sanierungsgewinn iSd § 36 Abs. 2 EStG anwendbar gewesen. Die Nichtgewährung entfalte eine anormale Belastungswirkung, die den Mandanten besonders hart treffe und verglichen zur Sanierungsvariante einen atypischen Vermögenseingriff darstelle.

Zur persönlichen Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass sich der Bf einer unüberschaubaren Anzahl von Forderungen und Exekutionsforderungen gegenübersehe. Es sei anzunehmen, dass die zusätzliche Steuerlast eine existenzgefährdende Zusatzbelastung sowohl für ihn, als auch für seine Familie bedeute.

Weiters sollte in die persönliche Betrachtung die umfassende Krankengeschichte des Bf Berücksichtigung finden. Auf die weiteren Ausführungen insbesondere einer stationären Aufnahme in der Psychiatrie werde verwiesen.

Daneben wurden auch schwere körperliche Gebrechen angeführt, auf die ebenfalls verwiesen werde.

Die fachärztlichen Bestätigungen hinsichtlich der Krankengeschichte des Bf wurden beigelegt.

Eine Darstellung der Einkommens - und Vermögensverhältnisse erfolgte nicht.

Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid des Finanzamtes (FA) Salzburg-Stadt vom 6. November 2018 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde auf die allgemeinen Ausführungen der Voraussetzungen für eine Nachsicht gemäß § 236 BAO verwiesen.

Zur sachlichen Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass vom Gesetzgeber bewusst nur eine Restschuldbefreiung aufgrund der Bestimmungen der Insolvenzordnung begünstigt werde. Vom BF sei bewusst (Erg. nicht) diese Möglichkeit genommen worden, sondern sei der Weg eines außergerichtlichen Vergleichs gewählt worden.

Es sei nicht Sinn des § 236 BAO im Besteuerungsverfahren rechtlich nicht zustehende Begünstigungen nachzuholen.

Eine sachliche Unbilligkeit werde nicht erkannt.

Zur persönlichen Unbilligkeit in der Einhebung wurde ausgeführt, dass diese in ihrer krassesten Ausprägung in einer durch die Abgabentrachtung verursachten Existenzgefährdung verwirklicht werde.

Hingewiesen werde auch darauf, dass die Behauptungs - und Beweislast beim Nachsichtswerber liege.

Zu den Einkünften aus der Pensionsversicherung wurde ausgeführt, dass von der Bezugsauszahlenden Stelle zwingend ein sogenannter unpfändbarer Freibetrag (§ 291a ff EO), welcher sich an die Einkommenshöhe und der familiären Situation (Unterhaltsverpflichtungen) orientierte, auszuzahlen sei. Dieser Betrag sollte ausreichen, dass der Verpflichtete seinen notwendigen Lebensunterhalt bestreiten könne.

Die Kosten einer Erkrankung könnten bei Vorliegen der Voraussetzungen auf Antrag zwar als außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG) berücksichtigt werden, stellen für sich alleine aber keinen Nachsichtsgrund dar.

Festgehalten wurde, dass im Nachsichtsansuchen von einer unüberschaubaren Anzahl von Forderungen und Exekutionsforderungen gesprochen werde, denen er ausgesetzt sei. Eine drohende Existenzgefährdung rechtfertigte aber nur dann eine Nachsicht nach § 236 BAO, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der betreffenden Abgabe gefährdet sei, sodass mit einer Abgabennachsicht die Existenzgefährdung abgewendet werden könnte. Dies sei jedoch aufgrund der neben den nachsichtgegenständlichen Abgaben noch aushaftenden sonstigen Verbindlichkeiten zu verneinen.

Dagegen richtet sich die durch die Vertreterin des Bf mit Anbringen vom 23. November 2018 eingebrachte Beschwerde.

Darin wurde der Antrag, die gegenständliche Steuerschuld in Höhe von € 76.874,82 nachzusehen, aufrechterhalten.

Zum Sachverhalt wurde ausgeführt, dass der Bf eine Konzertagentur betrieb, und er sich nunmehr finanziellen, physischen und psychischen Schwierigkeiten ausgesetzt sehe.

Mit Bescheid vom 13.08.2010 wurde ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 in Höhe von € 73.165,82 (richtig € 78.165,82; Nachforderung ca. € 68.000,--) festgesetzt. Ein begünstigter Sanierungsgewinn sei nicht gewährt worden. Bereits damals habe sich der Bf in ärztlicher Behandlung befunden und blieb der Bescheid daher unbekämpft. Der mit Abstand überwiegende Teil der Steuerschuld des Bf gründe sich in diesem festgesetzten Betrag.

Es handele sich dabei um die Besteuerung von Buchwerten die aus fiktiven Gewinnen durch den Anspruchsverzicht von Gläubigern herrühren. Durch deren vollumfassende Besteuerung habe das Ziel der Sanierung nicht erreicht werden können.

Mit Ansuchen vom 9.10.2018 versuchte der Bf, welcher zu diesem Zeitpunkt auf das Existenzminimum gepfändet war, die Steuerschuld mit Antrag auf Nachsicht zu bekämpfen, um hier hinsichtlich der Besteuerung eine Gleichstellung mit einem gerichtlichen Schuldenerlass zu erreichen. Diese wurde mit Bescheid vom 6.11.2018 vom FA abgewiesen.

Der Bf habe im Antrag vom 16.10.2018 (richtig 9.10.2018) ungenaue Angaben über das Vorliegen und der Höhe der anderen Forderungen gemacht.

Konkret liege wie im Anhang ersichtlich, neben der exorbitant hohen gegenständlichen Steuerschuld, bloß eine Forderung der GKK in überschaubarer Höhe vor. Der diesbezügliche Gesamtrückstand betrage mit 13.11.2018 lediglich € 1.357,59.

Hingewiesen werde auch darauf, dass es im gegenständlichen Zeitraum zu keinen ungewöhnlichen Entnahmen gekommen sei. Vielmehr seien die Privateinlagen höher als die Privatentnahmen gewesen.

An der besorgniserregenden gesundheitlichen Situation habe sich nichts geändert. Der Bf leide immer noch an Morbus Parkinson und befinde sich seit Freitag dem 23.11.2018 wiederum in einer Rehabilitationsklinik zur Behandlung.

Auf die allgemeinen Ausführungen zur sachlichen Unbilligkeit wird verwiesen.

Auf die Ausführungen zu § 206 Abs. 1 lit. b BAO, wobei vom Bf selbst eingeräumt werde, dass ihm kein Antragsrecht zustehe, wobei das FA eine amtswegige Nichtfestsetzung und Berücksichtigung dieses Paragraphen unterlassen habe, werde verwiesen.

Eine Nachsicht der Steuerschuld wäre aber deswegen zu gewähren gewesen, weil die Abgabe vom vollen Gewinn festgesetzt wurde und überdies noch persönliche Unbilligkeit vorliege. Die außergewöhnliche Belastung resultiere aus der Krankheit des Bf, welche ohnedies vom FA zugestanden werde.

Dazu wurde auf eine Entscheidung des UFS vom 22.1.2013, RV/1341L/12, wonach eine Krankheit ausreichend sein könne, um eine Nachsicht gem. § 236 BAO zu begründen, verwiesen. Im Lichte dieser Entscheidung sei auch die Gewinnfestsetzung im Einkommensteuerbescheid 2008 ebenfalls zu überprüfen.

Weiters stelle der Bf den Betrag des ausgewiesenen Sanierungsgewinnes in Bezug zur Einkommensteuer ohne Sanierungsgewinn, woraus sich eine Differenz von € 35.871,98 ergebe. Da der Verzicht der Gläubiger ungefähr 80 % der Gesamtverbindlichkeiten betragen habe, werde dieser Prozentsatz auf den Differenzbetrag angewendet sodass sich ein Betrag von € 28.697,58 ergebe. Anlehnend an das Judikat wäre im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zumindest eine Teilnachsicht in dieser Höhe angemessen gewesen.

Hingewiesen wurde auch, dass eine allgemeine Sanierungsmaßnahme nicht voraussetze, dass alle Gläubiger Schuldennachlässe gewähren. Auch im teilweisen Nachlass wäre im Lichte der

Rechtsprechung und Judikatur eine Sanierungsmaßnahme zu sehen (Hofstätter/Reichel, EStG § 36 Tz 6).

Der Einwand der Behörde, dass es sich im Antrag um Nachsicht um ein Nachholen einer im Besteuerungsverfahren rechtlich nicht zustehenden Begünstigung handle, sei daher in zweierlei Hinsicht verfehlt. Zusammengefasst sei die Einkommensteuer im Lichte der Entscheidung des UFS unverhältnismäßig hoch festgesetzt worden und zum anderen habe der Bf in Ermangelung anderer Rechtsmittel auf den Antrag auf Nachsicht zurückgreifen müssen, da eine amtswegige Nachsicht im Sinne des Paragraphen § 206 BAO unterblieben sei.

Festzuhalten sei, dass auch auf sachlicher Seite unbillige Aspekte gegeben seien, da sich der Bf objektiv einer zu hohen Einkommensteuerfestsetzung gegenübersehe. Der Umstand, dass der Bf erst spät tätig geworden sei, liege ausschließlich in seiner gesundheitlichen Situation begründet. Weiters stelle der Bf dar, dass bei einer Pfändung auf das Existenzminimum es an die zehn Jahre bräuchte, um die Schuld zu begleichen. Im Vergleich dazu betrüge die Frist für eine Restschuldbefreiung im Abschöpfungsverfahren gerade einmal fünf Jahre, ohne überhaupt Schulden beglichen zu haben.

Mit Hinweis auf ein VwGH Erkenntnis GZ 2013/13/0097, sei eine anormale Belastungswirkung in einer Gesamtschau der Umstände zu würdigen. Die bloße Verneinung der Nachsicht aufgrund mangelnder sachlicher Unbilligkeit sei verfehlt.

Zur persönlichen Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass diese vorliege, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde (VwGH 22. September 2000, 95/15/0900).

Der Bf lebe in aufrechter Ehe mit seiner Frau. Seine angeschlagene gesundheitliche Situation im Zusammenwirken mit der monetären Belastung verwirkliche die Existenzgefährdung für den Bf und seine Familie. Die monetäre Belastung bestehe primär aus der gegenständlichen Steuerschuld.

Hingewiesen werde auf eine Entscheidung des BFG vom 27.2.2014, RV/2100121/2013, in der konkretisiert werde, dass die existenzgefährdende Situation durch die gegenständliche Forderung bloß entscheidend mitverursacht worden sein müsse. Demnach sei es für den Antrag auf Nachsicht nicht schädlich, wenn weitere, geringfügigere Forderungen existierten.

Auf die Ausführungen betreffend die Erkrankungen des Bf, die sowohl physischer als auch psychischer Natur seien - die schon im Ansuchen um Nachsicht angeführt wurden - wird verwiesen.

Das Zusammentreffen von sowohl psychischer, physischer als auch finanzieller Komponenten bewirke einen negativen Synergieeffekt, der die Unbilligkeit der Einhebung in seiner Situation begründe. Die Behörde habe es in ihrer Prüfung unterlassen die geltend gemachten Faktoren, aus denen sich die Unbilligkeit ergebe, in Zusammenhang zu bringen.

Dazu wurde auf eine Entscheidung des VwGH zur Geschäftszahl 2013/13/0097 verwiesen, woraus sich mit Hinweis die auf §§ 1-3 der Verordnung, BGBl II Nr. 435/2005, ergebe, wie die persönliche als auch sachliche Unbilligkeit zu beurteilen sei. Die Beurteilung der Unbilligkeit erfordere in diesen Fällen eine Gesamtschau der Faktoren.

Auf die Ausführungen betreffend eine Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO wird verwiesen.

Bei der Ermessensübung sei unter anderem das bisherige steuerliche Verhalten des Bf zu berücksichtigen. Es seien in diesem Zusammenhang keine Umstände aktenkundig, die gegen die Gewährung einer Nachsicht sprechen würden.

Der allfällige Einwand, dass sich die Nachsicht nur zugunsten anderer Gläubiger auswirke, sei unzureichend. Diesem Argument allein würde jeder Antrag auf Nachsicht scheitern, wenn von mehreren Gläubigern nur der Hauptgläubiger oder nur einige Gläubiger Forderungsverzicht gewähren, weil in diesen Fällen noch immer Gläubiger verbleiben würden, zu deren Gunsten sich eine Nachsicht des Abgabengläubigers auswirken würde (Ritz, BAO, § 236 Tz 17).

Es werde daher um antragsgemäße Erledigung ersucht.

Fachärztliche Bestätigungen hinsichtlich der Krankengeschichte des Bf sowie die Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt bezüglich der Höhe der Pension und des verpfändeten Betrages und ein Schriftsatz der GKK bezüglich deren Forderungen wurden beigelegt.

Aus dem Schreiben der GKK gehe hervor, dass der Bf mit einer Zahlung in Höhe von € 100,00 in Verzug sei. Der Gesamtrückstand betrage € 1.357,59.

Aus der Mitteilung der Pensionsversicherungsanstalt vom August 2018 gehe für den September 2018 hervor, dass der Bf eine Pension in Höhe von brutto € 2.550,52 erhalte. Zuzüglich einer Höherversicherung (€ 11,08), abzüglich Krankenversicherung, Lohnsteuer und der Pfändung durch das FA (€ 736,84) werde dem Bf ein Betrag in Höhe von € 1.218,30 angewiesen.

Über Aufforderung des FA wurden vom Bf im Wege seiner Vertreterin die wirtschaftlichen Verhältnisse zum 19.2.2019 wie folgt dargelegt:

Der Bf lebe von seiner Pension und der Unterstützung von seiner Frau. Schulden bestünden beim Raiffeisenverband ***3***, Kontorahmen € 2.000,00, beim FA ***4*** iHv € 710,00, bei der Gebietskrankenkasse ***3*** in Höhe von Euro 1.557,00, monatliche Rückzahlung € 30,00--, so wie durch ein Privatdarlehen von seiner Gattin in Höhe von € 25.000,00.

Die Kosten für Miete und Betriebskosten, Strom usw. würden monatlich € 942,00 betragen. Der Bf besitze darüber hinaus kein Vermögen, es bestünden keine Unterhaltsverpflichtungen. Vorgelegt wurde auch eine Pensionsabrechnung der Pensionsversicherungsanstalt vom Jänner 2019, mit lediglich geringen Änderungen (Höherbeträgen).

Aus einer Bestätigung der Deutschen Rentenversicherung vom 1.7.2017 gehe hervor, dass die monatliche Rente € 112,01 betrage.

Diese Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung des FA vom 27.2.2019 als unbegründet abgewiesen.

Nach Anführung des Beschwerdevorbringens des Bf wurde folgender Sachverhalt festgestellt: Bei dem Bf handle es sich um einen 75-jährigen Pensionisten, bei dem im Jahr 2014 eine unheilbare Erkrankung an Morbus Parkinson diagnostiziert wurde. Auf weitere Erkrankungen wurde verwiesen. Bezüglich seiner Tätigkeit sei im Jahr 2008 ein außergerichtlicher Schuldenausgleich erfolgt. Dies hätte zur Folge gehabt, dass im Einkommensteuerbescheid 2008 die Begünstigung des § 36 Abs. 2 EStG betreffend Sanierungsgewinn nicht gewährt und folglich die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit € 73.165,82 (Erg. richtig wohl € 78.165,82; Nachforderung ca. € 68.000,--) festgesetzt worden sei.

Der Abgabenrückstand des Bf betrage aktuell € 72.247,02. Auf die Aufgliederung dieses Betrages wird verwiesen.

Der Bf lebe von seiner Pension, sowie von der Unterstützung seiner Ehefrau. Die Alterspension betrage € 2.601,53, nach Abzügen (samt Pfändung des FA € 739,64) würden dem Bf € 1.247,10 verbleiben.

Der Bf erhalte aus einer Deutschen Rentenversicherung eine monatliche Rente iHv. € 112,01, sodass dem Bf ein monatlicher Betrag iHv. € 1.359,11 zur Verfügung steht (Erg. netto monatl. € 1.986,--).

Dem stünden monatliche Lebensunterhaltskosten iHv. € 942,00 gegenüber.

Die Schulden würden ca. € 29.000,00 betragen.

Der Bf besitze kein Vermögen und würden ihn keine Sorgepflichten treffen.

Bezüglich der Erkrankungen des Bf wurde auf die vorgelegten ärztlichen Bestätigungen, Entlassungsbriefe usw. verwiesen.

Auf die weiteren Feststellungen zum Sachverhalt betreffend wirtschaftlicher Verhältnisse, Einkommensteuer 2008 sowie Einkommenssituation der Ehefrau, wird verwiesen.

In der rechtlichen Beurteilung wurden zunächst die allgemeinen Voraussetzungen für eine Nachsicht gemäß § 236 BAO dargestellt.

Zur sachlichen Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass diese dann vorliege, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt und es hierdurch zu einer anormalen Belastungswirkung, sowie, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Diese anormale Belastungswirkung, verbunden mit einem atypischen Vermögenseingriff, muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben und muss die Rechtsanwendung einen offenbaren Widerspruch zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen darstellen. Der Geschehensablauf hat somit eine nicht zu erwartende Abgabenschuld auszulösen, deren Höhe

unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (mit Verweis auf Ritz und entsprechender Judikatur). Die allgemeine Auswirkung einer generellen Norm stelle jedoch keine sachliche Unbilligkeit dar.

Wie sich mit Hinweis auf die UFS Entscheidung zu RV/1341L/12 ergebe, könnten im Rahmen des § 36 EStG ausschließlich Gewinne, die aus Schuldnachlässen im Zusammenhang mit einem gerichtlichen Insolvenzverfahren entstanden sind, berücksichtigt werden. Diese Entscheidung gehe von einer persönlichen Unbilligkeit aufgrund einer Gefährdung der Existenz eines selbstständigen schwer erkrankten Beschwerdeführers aus. Die Sanierung seiner Ordination verbunden mit dem Erhalt seiner wirtschaftlichen Existenz habe daher nur durch Nachsicht erfolgen können.

Eine Vergleichbarkeit mit dem Bf, der als Pensionist eine Alterspension beziehe, bestehe, was das Vorliegen einer sachlichen, sowie einer persönlichen Unbilligkeit betrifft, nicht.

Zur persönlichen Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass diese in ihrer deutlichsten Form in einer Existenzgefährdung liege, die gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend mitverursacht sein müsse (VwGH, 95/13/0243).

Eine Verschleuderung von Vermögensgegenständen komme mangels Vermögens nicht infrage.

Zum Gesundheitszustand wurde ausgeführt, dass dieser für sich alleine noch keine Unbilligkeit begründe (VwGH, 2010/16/0219, sowie zitierte UFS Entscheidungen).

Alter und Gesundheitszustand könnten laut Verwaltungsgerichtshof nur insoweit mit der Einbringung von Abgaben in Zusammenhang gebracht werden, als ihm durch diese Umstände die Entrichtung von Steuerschulden erschwert werde (VwGH, 89/14/0285).

Der Bf beziehe eine Alterspension und habe weder der Gesundheitszustand noch das Alter eine Auswirkung auf deren Höhe. Der Bf habe Umstände, die die Entrichtung aufgrund seiner Krankheit erschweren würden nicht dargestellt, bzw. damit in Zusammenhang stehende Kosten nicht konkretisiert. Eine persönliche Unbilligkeit aufgrund des Gesundheitszustandes liege demnach nicht vor.

Zur Existenzgefährdung durch finanzielle Belastung des Bf wurde ausgeführt, dass die Existenz durch die Vorschriften des § 53 AbgEO iVm § 291a EO geschützt seien. Die Alterspension des Bf falle aufgrund dieser Bestimmungen unter beschränkt pfändbare Forderungen. Dem Bf verbleibe ein monatliches Existenzminimum iHv € 1247,10. Eine Existenzgefährdung liege somit nicht vor.

Auf die gute Einkommenssituation der Ehegattin des Bf wurde verwiesen.

In Bezug auf eine Gesamtschau verwies das FA auf eine Entscheidung des VwGH zur Zl. 2015/13/0044 und darauf, dass es sich bei den vorgebrachten Umständen um keine Besonderheiten handle, die für sich betrachtet oder im gemeinsamen Zusammenwirken eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO begründen würden.

Bezüglich Abschöpfungsverfahren wurde darauf hingewiesen, dass dabei der Bf ebenso für die Dauer dieses Verfahrens auf das Existenzminimum gepfändet werden würde. Eine Änderung der Lage würde für den BF somit nicht eintreten.

Da keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vorliege, sei keine Ermessensentscheidung vorzunehmen und die Beschwerde abzuweisen.

Daraufhin erhob der Bf durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 11. April 2019 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, mit dem eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt wurde.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Möglichkeit einer Nachsichtsgewährung im Sinne des § 236 BAO wegen persönliche Unbilligkeit - im Lichte der von der Behörde zugrunde gelegten Judikatur - verunmöglicht werde. Eine Nachsicht sei daher weder bei Überschreiten noch bei Unterschreiten des Existenzminimums praktisch möglich (mit Hinweis auf entsprechende Judikatur). Aus verfassungsrechtlichen Erwägungen dürfe eine Norm im Lichte des Legalitätsprinzips iSd Art. 18 BVG nicht so interpretiert werden, dass eine Anwendung von vorneherein ausgeschlossen sei.

Auf die weiteren Ausführungen zum Legalitätsprinzip wird verwiesen.

Die Auslegung, dass keine persönliche Unbilligkeit vorliege, sei nicht verfassungskonform. Ein Nachsichtswerber könne denkmöglich nur mehr oder weniger als das Existenzminimum zum Leben haben. Wären beide Varianten per se anspruchsvernichtend, hätte die Norm keinen Anwendungsbereich. Die Behörde irre daher auch aus verfassungsrechtlichen Erwägungen heraus in ihrer Begründung.

Auf die Entscheidung des VwGH, 2013/13/0097), im Zusammenhang mit einer Gesamtschau, wurde wiederum verwiesen.

Zur sachlichen Unbilligkeit wurde ergänzt, dass eine anormale Belastung im Zusammenhang mit der Nichtgewährung des Sanierungsgewinnes dargelegt werde. Die Einhebung der Abgabenschuld stehe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu den Nachteilen für den Bf. Die Nachteile wurden bereits in der Beschwerde hinreichend erörtert.

Es werde daher um stattgebende Erledigung ersucht.

In eventu möge eine Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen im Sinne des § 295 BAO vorgenommen werden. Im entsprechenden Fall werde begehrt, dass die verfahrensgegenständliche Abgabenschuld im Sinne des § 235 BAO gelöscht werde.

Aus vom FA im Februar 2020 vorgelegten Unterlagen sei zu ersehen, dass der Bf mit 16. September 2019 um Aussetzung der Exekution seiner Pension ab Oktober 2019 ersuchte. Gleichzeitig stellte er Ratenzahlungen ab Jänner 2020 in Höhe von monatlich € 200,-- in Aussicht.

Im Ansuchen um Ratenzahlungen führte der Bf aus, dass monatliche Fixkosten iHv € 1.087,00 anfallen würden. Die (übrigen) offenen Forderungen würden ca. € 5.000,-- (Finanzprokuratur, Steuerberatungskosten Bank-Kontorahmen) betragen. Auf das weitere Vorbringen betreffen Unterhaltsleistungen durch seine Ehegattin bzw. weitere notwendige Anschaffungen bzw. allfällige Scheidung, wird verwiesen.

Dem sei das FA nachgekommen und sei die Exekution vorläufig eingestellt worden. Mangels Zahlung der ersten Rate im Jänner 2020 sei das Zahlungserleichterungsansuchen abgewiesen.

Mit Anbringen vom 21. Februar 2020 habe der Bf neuerlich um Gewährung der beantragten Ratenzahlungen ersucht, wobei die verspätete Zahlung für Jänner nachgeholt worden sei. Da es nicht mehr möglich wäre mit seiner Frau zusammenzuleben, habe der Bf aus der gemeinsamen Wohnung ausziehen müssen.

Daraus ergebe sich eine geänderte finanzielle Situation mit monatlichen Fixkosten iHv € 1.623,--.

Die Änderung betreffe insbesondere monatliche Rückzahlungen an die Finanzprokuratur € 80,--, die Ratenzahlung an das FA € 200,--, für Kreditrückzahlung € 100,--, € 38,--für eine neue Brille sowie Rücklagen für einen Rollstuhl iHv € 200,--.

Die einmaligen Ausgaben hätten € 4.180,-- betragen (Kautions für neue Wohnung, Ausstattung und Haushaltsgeräte, und Immobiliengebühr).

Aus dem Akteninhalt werden folgende Feststellungen getroffen.

Mit Bescheid des FA vom 24.2.2020 wurden die beantragten Ratenzahlungen in monatlicher Höhe von € 200,--für einen Abgabenrückstand iHv € 67.162,29 bewilligt.

Aus dem zuletzt eingebrachten Anbringen vom 21.2.2020 (sowie dem Anbringen vom 16.9.2019; Ersuchen um Ratenzahlungen) ergeben sich Fixkosten ohne Schuldentilgungen (Miete, Strom, Gis, Haushaltsversicherung, Medikamente und Ausgaben für neue Brille) in Höhe von € 869,--. An Schulden gegenüber anderen Gläubigern bestehen ca. € 9.000,--.

Aus den vorgenannten Ansuchen gehen Ausgaben für Medikamente in Höhe von € 25,-- bzw. zuletzt mit € 28,-- hervor.

Die Pensionseinkünfte lt. Feststellungen des Finanzamtes betragen netto monatlich ca. € 2.000,-- (ohne 13.u. 14. Gehalt), zuzüglich einer Deutschen Pension iHv. € 112,--.

Das Existenzminimum für die Öst. Pension beträgt ca. € 1.250,--.

Aus den Anmerkungen im elektronischen Einbringungsakt ist zu ersehen, dass der Bf seit dem Jahr 2009 Pensionseinkünfte bezog und diese Einkünfte jedenfalls ab dem Jahr 2010 von anderen Gläubigern, danach ab September 2018 durch das FA (zumindest teilweise) gepfändet wurden.

Im Jahr 2014 wurde vermerkt, dass bei zwei anderen Gläubigern noch ca. € 20.000,-- aushafteten.

Aus dem Abgabenkonto des Bf zu StNr XY ist zu ersehen, dass aktuell ein Rückstand von € 67.615,83 aushaftet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß [§ 236 Abs. 1 BAO](#) können fällige Abgabenschulden 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 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase der maßgebliche Rechtsbegriff der Unbilligkeit näher zu untersuchen. Dabei ist der Zweck dieser Rechtsnorm zu beachten. Durch § 236 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder doch zu mildern.

Dabei ist von der aktuellen Sach - und Rechtslage zum Zeitpunkt der Entscheidung auszugehen.

Im gegenständlichen Fall wurde sowohl sachliche als auch das Vorliegen persönlicher Unbilligkeit eingewendet.

Zur sachlichen Unbilligkeit ist auf die Ausführungen des FA zu verweisen, wonach diese dann vorliegt, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt und es hierdurch zu einer anormalen Belastungswirkung, sowie, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt, sowie die weiteren Ausführungen.

Im gegenständlichen Fall war eine begünstigte Besteuerung im Sinne des § 36 EStG 1988 nicht möglich, da der Schuldennachlass nicht im Zuge eines Insolvenzverfahrens erfolgte. Es liegt demnach auch kein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor, der im Widerspruch zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen steht. Demnach wurde durch den Geschehensablauf auch keine nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst, deren Höhe unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (siehe dazu den vom FA zitierten Kommentar zur BAO „Ritz“ zu § 236; wie auch zB. VwGH, vom 21.1.2009, 2008/17/0138).

Der gegenständlichen Besteuerung liegt somit die klare und eindeutige Entscheidung des Gesetzgebers zugrunde, die nicht zur Anwendung des § 36 EStG führt.

Die Vorschreibung des gegenständlichen Sanierungsgewinnes stellt sich somit als allgemeine

Auswirkung einer generellen Norm dar, die alle Abgabepflichtigen, bei denselben Voraussetzung, in gleicher Weise trifft und deshalb zu keiner sachlichen Unbilligkeit in der Einhebung führt (VwGH vom 20.9.2004, 2004/16/0151).

Siehe dazu auch in der vom Bf selbst zitierte Entscheidung des UFS zu RV/1341-L/12, betreffend die Ausführungen zu § 36 EStG.

Zudem beträgt die auf den Sanierungsgewinn entfallende Einkommensteuer für 2008, lt. Angaben des Bf, ohnedies nur ca. € 35.800,--, sodass sich eine gänzliche Nachsicht sachlich ohnedies nicht mit der Nichtanwendung des § 36 EStG begründen lässt.

Die umfangreichen Ausführungen des Bf zur sachlichen Unbilligkeit gehen somit ins Leere. Wenn der Bf ausführt, dass er die Einkommensteuerfestsetzung objektiv als zu hoch ansieht, ist darauf zu verweisen, dass Einwendungen gegen die Abgabenvorschreibung oder deren Unrichtigkeit (hier Besteuerung eines Sanierungsgewinnes) im Nachsichtsverfahren nicht mit Erfolg vorgebracht werden können.

Ebenfalls ins Leere geht das Vorbringen betreffend der Nichtfestsetzung von Abgaben im Sinne des § 206 BAO (der Bf gibt selbst an, dass dafür kein Antragsrecht besteht), da dieser Lösung seitens des FA (im Jahr 2010) nicht nähergetreten wurde. Eine Nichtfestsetzung von Abgaben ist zudem nicht Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens wegen Nachsicht gem. § 236 BAO.

Auch eine Gesamtschau der Umstände (lt. VwGH, 2013/13/0097) führt zu keiner- wie bereits oben ausgeführt - Annahme einer partiellen sachlichen Unbilligkeit.

Sachliche Unbilligkeit ist daher nicht gegeben.

Zur persönlichen Unbilligkeit ist auszuführen, dass diese dann gegeben sein kann, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährden. Dies liegt auch schon dann vor, wenn 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.

Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 9.7.1997, 95/13/0243 sind persönliche Unbilligkeiten anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe, also die Einziehung, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen.

Zu den mehrfach geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen ist folgendes festzuhalten:

Wie sich aus dem Akteninhalt und den dazu ergangenen Feststellungen ergibt, bestehen monatlichen Fixkosten (ohne Schuldentilgungen und Vorsorge für Rollstuhl) in Höhe von € 869,--. Die vom Bf angegebenen monatlichen Fixkosten von € 1.623,-- beinhalten sowohl die aktuelle Rückzahlung an das FA, als auch Schuldentilgungen für neu entstanden Schulden, wie Beratungskosten, Finanzprokuratur, Kreditrückzahlung

(außer FA ***4***). Neu deshalb, da diese Schulden anlässlich der vom Bf bekannt gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse vom 20.2.2019, nicht angeführt waren.

Dem stehen Pensionseinkünfte in Höhe von netto ca.2.000,--, ohne 13. Und 14 Gehalt, gegenüber, sowie eine Deutsche Pension in Höhe von € 112,--, zusammen somit ca. € 2.100,--.

Der Bf besitzt kein Vermögen und bestehen keine Sorgepflichten.

Der Abgabenrückstand hat sich (um ca. € 9.000,--) auf ca. € 67.500,-- verringert.

Zur Verringerung des Abgabenrückstandes (durch Pfändungen, zuletzt durch freiwillige Ratenzahlungen) ist davon auszugehen, dass dies ohne Existenzgefährdung möglich war, sodass eine Unbilligkeit (für entrichtete Beträge) nicht anzunehmen ist.

Bezüglich einer Existenzgefährdung ist, wie schon vom FA ausgeführt wurde, davon auszugehen, dass dem Bf durch die exekutionsrechtlichen Vorschriften ein Existenzminimum von ca. € 1.250,-- verbleibt. Zuzüglich der Deutschen Pension verbleiben dem Bf somit ca. € 1.360 pro Monat. Abzüglich der aktuellen Fixkosten von ca. € 870,-- verbleiben dem Bf somit ca. € 490,-- für weitere Lebenshaltungskosten. Eine Existenzgefährdung liegt daher nicht vor.

Daran ändern auch die vom Bf angegebenen (ohnedies anerkannten) schweren Erkrankungen nichts, da Alter, Krankheit und schlechter Gesundheitszustand nur dann Berücksichtigung finden können, wenn dadurch die Entrichtung der Steuerschulden erschwert wird (siehe die vom FA zitierten Erk. des VwGH, 2010/16/0219 und 89/14/0285). Die angegebenen Krankheiten ändern an der Pension des Bf nichts, sodass ein negativer Einfluss nicht feststellbar ist. Dies auch deshalb, da die Ausgaben für Medikamente (Krankheitskosten) mit monatlich lediglich € 25,-- bzw. zuletzt mit € 28,-- angegeben wurden.

Eine persönliche Unbilligkeit aufgrund des Gesundheitszustandes des Bf ist vor dem angeführten Hintergrund der Rechtsprechung des VwGH (wie bereits vom FA ausgeführt wurde), somit nicht gegeben. Daran ändert auch die Trennung von seiner Ehefrau nichts.

Ins Leere dazu geht auch die vom Bf zitierte Entscheidung zu RV/1341-L/12, der ein ganz anderer, in keiner Weise vergleichbarer, Sachverhalt zugrunde liegt.

Damit führt, wie schon oben ausgeführt wurde, auch eine Gesamtschau der Umstände zu keiner Unbilligkeit, da eben weder Gründe für eine sachliche noch persönliche Unbilligkeit vorliegen.

Das vom Bf zitierte Erk. des VwGH (2013/13/0097), mit der eine Beschwerde eines Nachsichtswerbers ohnedies abgewiesen wurde, weist auf keine Umstände hin, die zu einer Annahme einer Unbilligkeit beim Bf führen könnte.

Auf den Einwand, dass eine Restschuldbefreiung von kürzerer Zeitdauer wäre als die Abstattung beim FA, ist nicht näher einzugehen, da der Bf bereits seit dem Jahr 2010, bis zum Jahr 2018, durch andere Gläubiger gepfändet worden war. Eine diesbezügliche Antragstellung obliegt dem Bf.

Mit Hinweis auf das bereits oben zitierte Erk. des VwGH, 95/13/0243, liegen zusammenfassend im gegenständlichen Fall keine Gründe vor, wodurch die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, (hier das Einkommen des Abgabenschuldners) in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt.

Demnach kommt auch eine teilweise Nachsicht nicht in Betracht.

Dem Einwand der Verfassungswidrigkeit kann nicht gefolgt werden. Im gegenständlichen Fall kann eine Verfassungswidrigkeit nicht erkannt werden, da der Entscheidung zahlreiche Erkenntnisse des VwGH (denen keine Verfassungswidrigkeit zu unterstellen ist) zugrunde liegen. Verfassungswidrigkeit ist nicht deshalb anzunehmen weil aufgrund des gegebenen und zu beurteilenden Sachverhaltes das Vorliegen einer Unbilligkeit verneint wird.

Dass eine Nachsicht durch § 236 BAO nicht in jedem Fall unmöglich ist, zeigt selbst die vom Bf zitierte Entscheidung des UFS.

Der Bf übersieht dabei auch, dass (hinzutretende) besondere Umstände zur Annahme einer Unbilligkeit führen können (wie vom FA zitiert in Ra 2017/13/0064 und dem zitierten Vorerkenntnis), ebenso wie bei entsprechend gegebenen Sachverhalt, wie bei Vermögensverschleuderung oder Krankheitskosten.

Die Annahme einer Unbilligkeit reduziert sich somit nicht alleine auf das Vorliegen einer Über- oder Unterschreitung eines Existenzminimums.

Auf die Anregung in „eventu“ (Hinweis auf § 295 und § 235 BAO) kann nicht eingegangen werden, da sie nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist und in die Zuständigkeit des Finanzamtes fällt.

Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH im gegenständlichen Fall eine Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben im Sinne des § 236 BAO nicht vorliegt.

Eine Ermessensentscheidung war daher nicht vorzunehmen.

Der Beschwerde kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sie - aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Annahme einer Unbilligkeit - nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg, am 10. Juli 2020

