

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende \*\*\*Ri\*\*\* und die weiteren Senatsmitglieder Ri2, \*\*\*SenLR1\*\*\* und \*\*\*SenLR2\*\*\*, im Beisein der Schriftführerin \*\*\*Sf\*\*\*, in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch WIRTSCHAFTSTREUHAND Steuerberatung GmbH, Ohlsdorferstraße 18, 4810 Gmunden, über die Beschwerde vom 17.6.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 23.4.2020 betreffend Abweisung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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:

Mit als **Nachsichts- und Stundungsgesuch** bezeichnetem Schreiben vom 10.4.2020 stellte die Beschwerdeführerin (Bf) durch ihre steuerliche Vertretung den Antrag, die nach der Betriebsprüfung vorgeschriebenen Abgabebeträge nachzusehen, da diese ihr Einkommen bei weitem übersteigen würden.

Über das Ergebnis der Außenprüfung sei wohl nicht zu diskutieren, die Feststellungen seien korrekt und auch das Ergebnis sei schlüssig und daher auch begründet. Die Abgabennachforderungen seien aber mit 14.465,91 € derart hoch, dass sie diese mit ihrem geringen Einkommen nicht bezahlen könne. Sie beziehe leider nur eine Mindestpension, die zum Teil sogar unter dem vom Staat garantierten Mindesteinkommen liege.

Jedem kaufmännisch denkenden Menschen müsse klar sein, dass der Rückstand mit dem geringen Einkommen nicht beglichen werden könne. Selbst der Prüfer habe das erkannt und

bereits im Prüfungsverfahren auf eine Nachsicht hingewiesen. Nunmehr suche die Bf hinsichtlich eines wesentlichen Teiles der Nachforderung um Nachsicht an.

Sie könne sich vorstellen, dem Finanzamt 24 Monate lang monatlich je 150,00 € zu überweisen, womit immerhin ein Betrag von 3.600,00 € der gesamten Nachforderung bedient werden könnte. Die Bf bitte, ihr den Rest nachzusehen, da sie Bezieherin einer Mindestpension sei und sonst kein verwertbares Vermögen besitze. Ihr geringes Vermögen lasse sich nicht einmal verschleudern. Sie müsse trotz des Verkaufs der Liegenschaft für übrig gebliebene Schulden eintreten, was einen monatlichen Geldabfluss von 265,00 € bedeute. Sie kämpfe daher um ihr Überleben.

Zur persönlichen und sachlichen Unbilligkeit sei auszuführen, dass eine persönliche Unbilligkeit wegen des erheblichen wirtschaftlichen Missverhältnisses zwischen der Einhebung der Abgabe und den sonst entstehenden Nachteilen eindeutig vorliege. Konkret sei erneut auf die geringe (Mindest-)Pension zu verweisen, andere Einkünfte gebe es nicht.

Bei der persönlichen Unbilligkeit liege eindeutig eine absolute Existenzbedrohung vor, die Abgabennachforderung könne nicht einmal, auch nicht teilweise, unter Verschleuderung von Vermögenswerten bedient werden, weil die geringen vorhandenen Vermögenswerte keinen Marktwert hätten. Zu verweisen sei hier auch auf die Judikatur (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103; VwGH 24.6.2010, 2008/15/0221; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0135; VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219).

Eine sachliche Unbilligkeit sei ebenfalls anzunehmen, denn teleologisch habe der Gesetzgeber eindeutig nicht gewollt, dass Abgabennachforderungen aufgrund einer Außenprüfung Abgabepflichtige in ihrer Existenz vernichten könnten.

Die Bf bringe mit ihrem Angebot, zumindest einen Teil der Abgabennachforderung, soweit es ihre Einkünfte erlaubten, bedienen zu wollen, zum Ausdruck, dass sie das Ergebnis der Außenprüfung zur Kenntnis nehme und auch akzeptiere. Hätte sie die entsprechenden Mittel, würde sie die Abgabennachforderung zur Gänze begleichen. Leider habe der Verkauf der Liegenschaft, an den das Mehrergebnis anknüpfe, keine finanziellen Vorteile gebracht, die nun zur Tilgung nötig wären. Die Bf bitte, auch diesen Umstand zu würdigen. Darin liege eindeutig eine sachliche Unbilligkeit begründet.

Mit **Bescheid vom 23.4.2020** wies das Finanzamt den Nachsichtsantrag ab.

Die Bf habe in ihrem Antrag weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit ausreichend begründet. Insbesondere werde auf ihren Ratenvorschlag verwiesen, der eine Tilgung ermögliche. Diesem Antrag und ihren wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend werde eine Ratenzahlung gewährt werden.

In einem **Schreiben vom 12.5.2020**, das die Bf im Betreff mit „Zurückweisung Bescheid über die Abweisung einer Nachsicht vom 23.4.20“ bezeichnete, wandte sie sich durch ihre steuerliche Vertretung gegen den ihrer Ansicht nach unbegründeten Bescheid. Sie habe in ihrem Antrag vom 10.4.2020 die sachliche und persönliche Unbilligkeit mehr als ausreichend dargestellt und begründet. Dies einfach vom Tisch zu wischen und ihren Antrag unbegründet abzulehnen sei nicht zu akzeptieren.

Die steuerliche Vertreterin verwies auf einen drei oder vier Monate zuvor bei einem anderen Finanzamt eingebrachten vergleichbaren Antrag, wobei ein Klient in die Pension gewechselt sei. In diesem Fall sei es zu einem sogar noch höheren Abgabemehrbetrag gekommen, und dort sei sogar der gesamte Mehrbetrag nachgelassen worden. Die Begründung sei nahezu gleich gewesen, weil auch die Sachlage dort sehr ähnlich dem Fall der Bf gewesen sei. Weshalb das Finanzamt im Fall der Bf der Meinung sei, der Antrag sei nicht ausreichend begründet, entziehe sich der Kenntnis der steuerlichen Vertretung.

Selbst der Prüfer sei der Ansicht gewesen, dass ein Nachsichtsantrag zu stellen sei, weil die Bf diesen Mehrbetrag nicht werde bedienen können. Dass die Bf ein Angebot dahingehend abgegeben habe, für einen leistbaren Teil in einem überschaubaren Zeitraum aufkommen zu wollen, zeige, dass sie willig sei, aber die wirtschaftlichen Verhältnisse leider anders seien.

Eine Ratenbewilligung sei grundsätzlich positiv zu sehen, nur würde die Bf mit der letzten Rate erneut vor dem Ruin stehen. Zwar seien weitere Raten in Aussicht gestellt worden, aber wer sage, dass diese dann auch gewährt würden. Das Problem werde dadurch nicht gelöst, sondern nur verschoben.

Mit **Bescheid vom 2.6.2020** wies das Finanzamt das Schreiben vom 12.5.2020, das es als neuerlichen Nachsichtsantrag wertete, ab.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO und durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes untermauerte Ausführungen zum Vorliegen einer persönlichen und sachlichen Unbilligkeit führte es zur Begründung weiter aus, dass eine sachliche Unbilligkeit im gegenständlichen Fall zu verneinen sei. Denkbar wäre hingegen eine persönliche Unbilligkeit im Sinne einer Existenzgefährdung. Hier treffe den Antragsteller aber eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 7.9.1990, 90/14/0089; VwGH 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091). Er habe einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne (Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 236).

Wie im Bescheid vom 23.4.2020 bereits dargestellt, sei der Nachsichtsantrag nicht ausreichend begründet. Es gebe ein Einkommen, ein Zahlungswille sei vorhanden und eine Existenzgefährdung nicht erkennbar.

Da die für eine Nachsicht vorauszusetzende Unbilligkeit der Einhebung nicht gegeben sei, sei der Antrag abzuweisen.

In der **Beschwerde** vom 17.6.2020 verwies die Bf durch ihre steuerliche Vertretung eingangs auf den bisherigen Schriftverkehr im Zusammenhang mit ihrem Antrag auf (teilweise) Nachsicht.

Der Begründung des angefochtenen Bescheides sei zu entnehmen, dass wohl eine persönliche Unbilligkeit vorliege; diese sei jedenfalls nicht verneint worden. Die sachliche Unbilligkeit sei ohne weitere Begründung verneint worden. Die Begründung enthalte lediglich den Hinweis, dass die Bf der erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei.

Der Sachbearbeiter zitiere § 236 BAO (Ritz, 5. Auflage 2014). Schauen Sie sich diesen Kommentar genauer an, Sie werden erstaunt sein, weil in diesem Paragraphen ein Erkenntnis zitiert werde, in welchem fast die gleiche Ausgangssituation vorliege. Auch hier liege persönliche und auch sachliche Unbilligkeit vor, letzteres sei mit der gleichen Begründung wie im Bescheid über die Abweisung vom 2.6.2020 verneint worden. Dort sei ebenfalls mit nicht ausreichender Begründung abgewiesen worden, und das Bundesfinanzgericht habe dem Beschwerdeführer recht gegeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Die Bf verstehe nicht, wo oder was zu wenig oder nicht ausreichend begründet worden sei. Diese Beurteilung durch das Finanzamt könne nur ins Leere gehen, da die Bf im Jahr 2019 in einer Außenprüfung hinlänglich durchleuchtet worden sei. Das Finanzamt kenne nachweislich sowohl ihre Einkommenssituation als auch ihre Vermögenslosigkeit.

Die Bf sei auch nie belehrt worden, welche konkreten Unterlagen geeignet wären, um eine sachliche Unbilligkeit ausreichend darzustellen bzw. der „erhöhten Mitwirkungspflicht“ nachkommen zu können.

Man gewinne den Eindruck, dass hier einfach eine allgemeine Floskel herangezogen werde, um das Ansuchen abzuwimmeln. Für die steuerliche Vertretung stelle sich das als schikanöse Behandlung dar, zumal sie ähnlich gelagerte Fälle habe bzw. schon gehabt habe, wo ein derartiges Ansuchen sehr wohl bewilligt worden sei. Die Abweisung könne daher nicht nachvollzogen werden.

Um noch einmal und unmissverständlich auf die persönliche und sachliche Unbilligkeit einzugehen, werde erneut mitgeteilt, dass die persönliche Unbilligkeit eindeutig in der absoluten Existenzgefährdung zu sehen sei. Wie solle eine Pensionistin – der Jahreslohnzettel 2019 werde diesem Schreiben beigelegt –, die ein Einkommen von 9.118,92 € (pro Monat daher 759,91 €!) habe, mit einer Abgabennachforderung von 14.465,91 € zurechtkommen?

Selbst die vom Finanzamt mit Schreiben vom 23.4.2020 gewährte Ratenvereinbarung dauere über Jahre. Wie solle die Bf am 12.4.2021 die Schlussrate von 12.815,91 € bedienen? Mit welchen Mitteln?

Das stelle schlicht und ergreifend eine Konkursverschleppung dar. Allein die Tatsache, dass das Einkommen aus der Pension (ein anderes Einkommen habe die Bf leider nicht, auch gebe es kein werthaltiges Vermögen, das sie verschleudern könnte) zu keinem würdevollen Leben reiche und sie neben der Miete und den Betriebskosten auch noch etwas zum Leben brauche, Versicherungen, Hausrat und dergleichen bezahlen müsse, dokumentiere eindrucksvoll die Unbilligkeit. Die Existenzgefährdung liege eindeutig vor, man brauche nur genau hinzusehen.

Und wenn schon die persönliche Unbilligkeit so eindrucksvoll vorliege wie in diesem Fall, so könne die Begründung keinesfalls lauten, dass eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliege.

Selbst der Prüfer habe bei der Vorbesprechung zur Außenprüfung gemeint, dass wohl die Voraussetzungen für eine Nachsicht vorliegen würden, weil er gesehen habe, wieviel die Bf monatlich verdiene und dass es kein werthaltiges Vermögen gebe. Das Finanzamt habe die Bf nie belehrt, welche konkreten Unterlagen zur Dokumentation der sachlichen Unbilligkeit vorzulegen wären.

Anzumerken sei, dass es mit der sachlichen Unbilligkeit wohl keine Bewandnis haben könne, wenn die persönliche Unbilligkeit derart gravierend vorliege. Die Behörde könne nicht ernsthaft die so gravierend vorliegende persönliche Unbilligkeit mit der nicht vorhandenen sachlichen Unbilligkeit widerlegen. Das klinge nicht nur absurd, sondern sei es auch.

Allein die absolute persönliche Unbilligkeit bedinge hier eine Nachsicht. Glaube das Finanzamt, hier jemals zu Geld zu kommen, wenn nicht einmal annähernd ein pfändbares Einkommen vorliege?

Sollte dem Antrag auf Nachsicht bzw. der Beschwerde nicht stattgegeben werden, bleibe der Bf nur die Möglichkeit, Privatkonkurs anzumelden. In diesem Fall könnte sie dem Finanzamt in den folgenden fünf Jahren höchstens einen Betrag von 2.893,18 € (= Quote 20 %) überweisen. Sie biete dem Finanzamt jetzt schon einen Betrag von 3.600,00 € an. Es sei nicht zu verstehen, was das Finanzamt wolle, weniger Einnahmen mit erheblichem Mehraufwand für alle? Die steuerliche Vertreterin müsse der Bf, die ohnehin in Existenznöten sei, ihre Arbeit auch verrechnen, und die Bf habe auch noch andere Schulden.

Im Falle der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht stelle die Bf den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Laut dem der Beschwerde beigelegten Jahreslohnzettel für 2019 bezog die Bf von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft eine steuerpflichtige Pension in Höhe von 9.118,92 (Bruttobezüge: 14.439,32 €).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 6.7.2020** wies das Finanzamt diese Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 BAO und der zur sachlichen Unbilligkeit ergangenen Rechtsprechung verwies das Finanzamt darauf, dass im vorliegenden Fall eine sachliche Unbilligkeit zu verneinen sei. Die Bf gebe in ihrem Antrag vom 10.04.2020 selbst an, dass der für das Nachsichtsansuchen ursächliche Abgaberrückstand nach einer Außenprüfung entstanden sei, über deren Ergebnis nicht zu diskutieren sei. Die Feststellungen seien korrekt und das Ergebnis sei schlüssig und daher auch begründet.

Somit bleibe zu prüfen, ob eine persönliche Unbilligkeit vorliege. Laut VwGH (z.B. VwGH 2.7.2002, 99/14/0284) liege eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn die Einhebung die Existenz der Abgabepflichtigen oder ihrer ihr gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschulden trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und diese einer Verschleuderung gleichkäme.

Die Bf bringe vor, dass die Begleichung der Abgabenschuld aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation eine persönliche Unbilligkeit darstelle. Sie beziehe eine geringe (Mindest-)Pension, andere Einkünfte gebe es nicht. Zudem könne sie die Abgabennachforderung auch nicht nur teilweise unter Verschleuderung von Vermögenswerten bedienen, weil die geringen vorhandenen Vermögenswerte keinen Marktwert hätten.

Zusätzliche Angaben bzw. Unterlagen zum Nachweis der persönlichen Unbilligkeit habe die Bf ihrem Antrag nicht beigelegt.

Im Nachsichtsverfahren liege das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliege es im Sinne seiner Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden könne (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Lege der Abgabepflichtige jene Umstände, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergebe, nicht von sich aus konkret und hinreichend dar, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedürfe, sei allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Aus den im Antrag vorgebrachten Gründen könne ohne weitere Aufforderung zur Darstellung einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels festgestellt werden, ob die Voraussetzungen zur Gewährung einer Nachsicht

vorlägen. Schon aus diesem Grund sei ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Dass die sofortige Entrichtung von Abgabenforderungen im Einzelfall für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden sein könne, treffe zu. Um derartigen Härten zu begegnen, sehe die Bundesabgabenordnung die Möglichkeit einer Antragstellung gemäß § 212 vor (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175). Könnten Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, bedürfe es keiner Abgabennachsicht (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060 mwN; in diesem Sinne auch VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Festgehalten werde, dass die Bf in ihrem Antrag vom 10.4.2020 gleichzeitig mit dem Nachsichtsansuchen eine Ratenzahlung angeboten habe, welche das Finanzamt bereits akzeptiert habe.

Zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zu einer „Belehrungspflicht“ der Abgabenbehörde gegenüber der Nachsichtswerberin sei darauf hinzuweisen, dass eine solche nur dann vorliege, wenn die Partei (§ 78) nicht durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten sei. Die Bf werde von ihrer steuerlichen Vertretung bereits seit 17.2.2004 vertreten.

Aufgrund der o.a. Ausführungen sei der Nachsichtsantrag abzuweisen.

Im fristgerechten **Vorlageantrag vom 27.7.2020** stellte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung abermals einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Für die Bf sei weder nachvollziehbar noch verständlich, warum das Finanzamt die persönliche Unbilligkeit verneine. Die Versagung der persönlichen Unbilligkeit, die zweifelsfrei und den Tatsachen entsprechend vorliege, sei in keinsten Weise begründet, weshalb die Beschwerdeentscheidung erneut nicht rechtswirksam sei.

Die Begründung in der Beschwerdeentscheidung stütze sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.9.1992, 91/13/0225, und laute einfach nur „legt der Abgabepflichtige jene Umstände, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, nicht von sich aus, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedarf, konkret und hinreichend dar, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren.“

Festzuhalten sei, dass die Bf alle jene Umstände offengelegt habe, aus denen eindeutig und auch zweifelsfrei die sachliche (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl „persönliche“) Unbilligkeit hervorgehe. Die steuerliche Vertretung wisse nicht, was noch offenzulegen sei, und das Finanzamt schreibe nur, die sachliche (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl „persönliche“) Unbilligkeit könne nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels festgestellt werden. Fraglich sei nach Darstellung der sehr detaillierten und begründeten Ausführungen im Vorfeld, welche Zweifel das sein sollten.

Warum teile das Finanzamt nicht mit, wenn es Zweifel habe und damit die sachliche (Anmerkung der RichterIn: gemeint wohl „persönliche“) Unbilligkeit verwehre? Das wäre aus verwaltungsökonomischen Gründen geboten. Die steuerliche Vertretung glaube vielmehr, dass das Erkenntnis vom 30.9.1992 zur Begründung herangezogen worden sei, um eine Abweisung irgendwie begründen zu können.

Und genau deswegen könne und dürfe eine solche Abweisung bzw. eine solcherart begründete Beschwerdeentscheidung keinesfalls rechtswirksam sein. Es müsse nicht erwähnt werden, wie sich die steuerliche Vertretung in einer solch simplen Angelegenheit behandelt fühle. Es mache weder Sinn noch Spaß, einer Mindestrentnerin ständig neue Honorarnoten zu übersenden, aber auch sie müsse ihre aufgewendete Zeit verrechnen, die sie dann möglicherweise wieder abschreiben müsse.

Festgehalten werde in der Beschwerdeentscheidung auch, dass eine Ratenzahlung bewilligt worden sei. Das stimme zwar, aber erstens sei diese nicht wie beantragt gewährt worden, und zweitens sei das Ende der Laufzeit desaströs und wirtschaftlich vernichtend für die Bf. Es stelle sich die Frage, wie sich das bei der Bf ausgeben solle. Weder durch die abweisende Beschwerdeentscheidung noch durch die „bewilligte“ Ratenvereinbarung würden Probleme gelöst, sondern neue konstruiert.

Mit **Schreiben vom 28.1.2021** erläuterte die RichterIn die Rechtslage zum Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit und verwies darauf, dass für die Beurteilung, ob eine persönliche Unbilligkeit vorliege, eine umfassende und detaillierte Kenntnis der gesamten Vermögens- und Einkommensverhältnisse erforderlich sei.

Als Anhaltspunkt zur Dokumentation ihrer aktuellen wirtschaftlichen Lage wurde der Bf ein Vermögensverzeichnis (Formular IO VV1) übermittelt.

Die Bf wurde ersucht, ihr derzeitiges monatliches Einkommen nachzuweisen und die „geringen vorhandenen Vermögenswerte“ laut Beschwerde zu konkretisieren bzw. bekanntzugeben, welchen Wert dieses Vermögen (z.B. Grundbesitz, Kraftfahrzeuge, Lebensversicherungen, Pensionsvorsorgen, Spareinlagen, Bausparverträge udgl.) repräsentiere.

Die Bf wurde weiters aufgefordert, konkret ihre „übrig gebliebenen Schulden“ laut Beschwerde zu beziffern und die Höhe allfälliger monatlicher Rückzahlungen zu nennen.

Ihr wurde die Judikatur des VwGH (z.B. VwGH 14.1.1991, 90/15/0060) zur Kenntnis gebracht, wonach eine Unbilligkeit der Einhebung nicht vorliege, wenn einer im Einzelfall bestehenden Härte aus der Abgabeneinhebung im Wege einer Zahlungserleichterung abgeholfen werden könne.

Dass im vorliegenden Fall eine Ratenzahlung (nur) für die Dauer eines Jahres gewährt worden und es dadurch zum Ausweis einer hohen Abschlusszahlung gekommen sei, sei damit zu

begründen, dass aus technischen Gründen eine längere als 12-monatige Ratenzahlung nicht möglich sei. Da das Finanzamt laut den Angaben die Bewilligung weiterer Ratenzahlungen in Aussicht gestellt habe, sei bei rechtzeitiger (nämlich vor Ablauf der gewährten Ratenzahlungen) Einbringung eines neuerlichen Ratengesuchs mit weiteren Ratenzahlungen in bisheriger Höhe zu rechnen, sofern es zu keiner Änderung ihrer Einkommens- und Vermögenssituation komme.

Mit **Schreiben vom 22.2.2021** teilte die steuerliche Vertreterin der Bf dazu Nachstehendes mit:

Zur sachlichen Unbilligkeit führe die Richterin aus, dass diese dann nicht vorliege, wenn sie „ganz allgemein“ eine Auswirkung genereller Normen sei. Zwar resultiere das Mehrergebnis aus einer Außenprüfung, aber von einer allgemeinen Norm könne im Rahmen einer Betriebsaufgabe mit Zusammenfall von Immobilienertragsteuer (auf den privaten Teil der Liegenschaft) und Aufgabegewinn im Zuge der Betriebseinstellung nicht gesprochen werden. Insbesondere deswegen nicht, weil die Bf nach einer schweren Operation (mit anschließender Reha) den Beruf als Gastronomin nicht mehr habe ausüben können und gezwungen gewesen sei, den Betrieb einzustellen.

Im Zuge der Einstellung sei es leider unumgänglich gewesen, die belastete Liegenschaft (im Erdgeschoß befinde sich das Gastlokal, im Obergeschoß die private Wohnung der Bf) zu veräußern, um Schulden abzubauen. Faktum sei, dass der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft gerade einmal die Verbindlichkeit bei der \*\*\*2\*\*\* habe abdecken können. Der kleine Rest (im Grunde seien nur noch Zinsen und Spesen offen gewesen), der übriggeblieben und nicht der Rede wert sei, sei der Bf nachgelassen worden.

Die steuerliche Vertretung würde, teleologisch gesehen, selbstverständlich zustimmen, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliege, wenn etwa Feststellungen zum laufenden Betrieb vorliegen würden. Bei der Bf gehe es aber im Wesentlichen darum, dass der Entnahmegewinn, gepaart mit der Immobilienertragsteuer, zur Nachbelastung geführt habe, die mit dem Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf nicht mehr habe abgedeckt werden können. Dies sei in diesem Fall sehr wohl eine atypische Sachlage, also weit weg von jeder generellen Norm. Die Begründung dieser atypischen Sachlage liege einerseits darin, dass die Bf die Liegenschaft geerbt und in den 1970-iger Jahren, bei Eröffnung des Betriebes, natürlich mit einem sehr geringen Wert, in die Bücher eingelegt habe. Somit seien in der Liegenschaft stille Reserven enthalten gewesen, die hätten aufgedeckt werden müssen.

Die steuerliche Vertretung könne sich nicht vorstellen, dass es Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, solche Auswirkungen im Zuge von – noch dazu krankheitsbedingten - Betriebseinstellungen zu erwirken. Daher liege eine persönliche Unbilligkeit (Anmerkung der Richterin: gemeint offenbar eine sachliche Unbilligkeit) mehr als eindeutig vor.

Das Finanzamt habe eine sachliche Unbilligkeit bereits anerkannt. Um die persönliche Unbilligkeit noch genauer zu dokumentieren, liege diesem Schreiben auch das IO VV1, das die Bf unterfertigt habe, bei. Zu erwähnen sei, dass die in diesem Verzeichnis angeführte Liegenschaft in \*\*\*3\*\*\* eine Wiese darstelle, die keine eigene Zufahrt aufweise. Es handle sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Grund, der so gut wie unveräußerlich sei. Die Lage sei zudem sehr schattig, weshalb der Ertrag gleich null sei. Die Bf müsse froh sein, wenn ein Bauer diese Wiese mähe. Dieser Grund sei somit so gut wie wertlos. Da es in \*\*\*3\*\*\* sehr viele Baulandreserven gebe und die Gemeinde in letzter Zeit sogar Bauland habe zurückwidmen wollen, sei davon auszugehen, dass auch hier in absehbarer Zeit kein Bauland entstehen werde. Wer baue schon auf einem Grund, auf dem es von Anfang November bis Ende Februar keine Sonne gebe?

Zum Kfz sei anzumerken, dass dieses im Jahr 2017 gebraucht erworben worden sei. Der Wert sei der steuerlichen Vertretung nicht nachgewiesen worden, aber laut Eurotax betrage dieser zwischen 10.000,00 € und 12.000,00 €. Damit seien die geringen vorhandenen Vermögenswerte begründet. Der monatliche Gehaltsnachweis sei dem Schreiben der SVS vom Jänner 2021 (Beilage A) zu entnehmen.

Die Bf habe keine Spareinlagen, ausgenommen einen Bausparvertrag (Beilage B). Zum Schuldenstand werde auf die Angaben im Formular IO VV1 verwiesen, weitere Schulden seien derzeit nicht bekannt. Wie oben erwähnt, sei der Kredit auf die veräußerte Liegenschaft getilgt worden und bestünden hier keine weiteren Verpflichtungen mehr. Die Bf könnte mit ihrem geringen Einkommen auch keinen weiteren Verpflichtungen mehr nachkommen.

Angesichts der Sachlage habe die steuerliche Vertretung der Bf zugesichert, nach Abschluss der Angelegenheit einen Nachlass zu gewähren und den Fall mit einer – wohl nicht großen – Abschlagszahlung zu bereinigen. Angesichts der nicht vorhandenen finanziellen Mittel bleibe der steuerlichen Vertretung nichts anderes übrig.

Wie aus Beilage A ersichtlich sei, betrage das monatliche Einkommen der Bf 1.040,20 €. Von diesem Betrag seien Miete und Betriebskosten der Wohnung (655,00 € monatlich), Telefon (14,00 € monatlich), die Einzahlung für den Bausparvertrag (40,00 € monatlich) und eben die Rate an das Finanzamt (150,00 € monatlich) zu bezahlen.

Unter Einrechnung der Wohnbeihilfe (166,50 € monatlich) und der monatlichen Zahlung an die Versicherung (Auto- und Haushaltsversicherung, 126,65 € monatlich) verblieben der Bf monatlich 221,71 € zum Leben, und das sei wohl nicht sehr viel. Es sei eindeutig lebensfremd, persönliche Unbilligkeit hier in Abrede zu stellen.

Die Bf könne sich vorstellen, von den gestellten Anträgen auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat Abstand zu nehmen, wenn die

Sachlage wie oben beschrieben anerkannt und dem ursprünglichen Antrag auf Nachsicht stattgegeben würde.

Die steuerliche Vertretung glaube, der Bf damit nicht nur das (Über-)Leben zu ermöglichen, sondern der Behörde einiges an Zeit und Kosten zu ersparen. Vor allem aber wäre es, gerade in Zeiten wie diesen, ein wichtiges Zeichen an sozial schwächere Personen.

An Verbindlichkeiten nannte die Bf ihre Schulden gegenüber dem Finanzamt, eine Verbindlichkeit gegenüber der steuerlichen Vertretung iHv 4.740,00 € sowie eine noch ausständige Rechtsanwalts Honorarnote im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf.

Die Alterspension der Bf beträgt laut Pensionsbescheid der SVS ab Jänner 2021 monatlich 870,78 €. Zuzüglich einer Ausgleichszulage und abzüglich des Krankenversicherungsbeitrages werden der Bf monatlich 1.040,02 € angewiesen.

Laut einem Kontoauszug der \*\*\*1\*\*\* für 2020 überwies die Bf monatlich 40,00 € für einen Bausparvertrag. Das Guthaben betrug per 31.12.2020 2.184,91 €.

Dem Finanzamt wurden die bisherigen Verfahrensergebnisse zur Wahrung des Parteienghört übermitteln.

In ihrer **Stellungnahme vom 7.6.2021** beantragte die Abgabenbehörde, insbesondere unter Hinweis auf die Zahlungswilligkeit und –fähigkeit der Bf, abermals die Abweisung der Beschwerde.

Am 14.7.2021 wurde die mündliche Verhandlung in Anwesenheit der Bf und deren steuerlichen Vertretung und in Anwesenheit des Vertreters der Amtspartei durchgeführt.

Eingangs verwiesen beide Parteien auf ihre bisherigen Eingaben.

Zu den aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Bf wurde ergänzend vorgebracht, dass die ihr noch verbliebene Liegenschaft als Grünland gewidmet und schwer veräußerbar sei, weil sie mit einem Fahrrecht belastet sei. Die Erwerber ihrer Liegenschaft hätten dieses rund 1900 m<sup>2</sup> große Grundstück, dessen Quadratmeterpreis rund 2,00 € betrage, nicht miterwerben wollen. Solange Verhandlungen über das Fahrrecht nicht abgeschlossen seien, scheine sie trotz Veräußerung ihrer Liegenschaft im September 2016 nach wie vor als Eigentümerin im Grundbuch auf und sei verpflichtet, für dieses Grundstück die Versicherung von jährlich 800,00 € zu bezahlen.

Der aktuelle Wert ihres Kfz betrage derzeit etwa 8.000,00 €.

Die Schulden laut Nachsichtsantrag, für deren Rückzahlung sie monatlich 265,00 € habe aufwenden müssen, gebe es nicht mehr.

## **Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Parteienvorbringen und den Finanzamtsdatenbanken.

## **Rechtslage:**

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

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II 435/2005, kann die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Nach § 2 dieser Verordnung liegt eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
2. 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.

Nach § 3 der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
  - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
  - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

Unbeschadet der in § 3 der angeführten Verordnung beispielsweise aufgezählten und hier nicht in Betracht kommenden Fälle liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes 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. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215). Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig".

Zur sachlichen Unbilligkeit gilt allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes ist, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeit zu begründen vermögen. Der Abgabenbehörde soll vielmehr die Möglichkeit eröffnet werden, durch besondere Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkungen der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, hätte er diese vorhergesehen, vermieden hätte, zu mildern.

Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, rechtfertigen demnach eine Billigkeitsmaßnahme nicht, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten (Stoll BAO, 2428f).

Unter Unbilligkeiten sind nur solche Härten zu verstehen, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Derartigen Mängeln wäre in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2421).

Eine persönliche Unbilligkeit liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der verfahrensgegenständlichen Abgaben gefährdet wäre. Zur Bewilligung einer Nachsicht aus "persönlichen" Gründen bedarf es nicht unbedingt einer Existenzgefährdung oder besonderer

finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgaben mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Liegenschaften möglich wäre, diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme und den Härten aus der Abgabeneinhebung auch nicht durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könnte.

Selbst die Notwendigkeit, Vermögenswerte (wie Bausparverträge, eine Lebensversicherung, "Ersparnis" oder auch Grundvermögen) zur Abgabentrückstellung heranzuziehen oder für die Entrückstellung einen Kredit aufnehmen zu müssen, lässt demnach für sich die Abgabentrückstellung noch nicht unbillig erscheinen. Nur wenn die Abstattung alleine durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre *und* diese Veräußerung nach den Gegebenheiten des Falles einer Vermögensverschleuderung gleichkäme, könnte darin nach der strengen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Unbilligkeit der Einhebung gelegen sein (Stoll, BAO, 2433; VwGH 6.11.1991, 90/13/0282; VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Ein Vermögensverlust für sich allein stellt daher keinen Grund für eine Abgabennachsicht dar. Dabei ist es unerheblich, ob der Verlust durch einen Schicksalsschlag oder durch (grobes) menschliches Fehlverhalten herbeigeführt wurde und ob mit ihm gerechnet werden konnte oder ob er völlig unerwartet eingetreten ist. Nur dann, wenn sich durch die Vermögenseinbuße oder durch andere Ereignisse die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Abgabepflichtigen derart verschlechtern, dass ihm die Entrückstellung von Abgaben nicht mehr zugemutet werden kann, liegen Gründe vor, die die Abgabeneinhebung aus persönlichen Gründen als unbillig erscheinen lassen können (VwGH 10.5.1995, 92/13/0125).

Nachteile, Verluste und Vermögenseinbußen, mit denen jeder rechnen muss, der sich wirtschaftlich betätigt, machen dagegen die Einhebung nicht unbedingt unbillig (VwGH 6.11.1991, 90/13/0282).

Kann die Abgabenschuld durch leicht verwertbare Aktiva wie Bankguthaben nicht zur Gänze abgedeckt werden, lässt die Notwendigkeit, schwerer verwertbares Vermögen, sei es auch Grundvermögen, zur Steuerzahlung heranzuziehen, die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig erscheinen (VwGH 31.7.1996, 94/13/0009).

Wird der Antrag auf Nachsicht auf ungünstige wirtschaftliche Verhältnisse gestützt, müssen diese näher dargelegt werden. Unbestimmte Behauptungen genügen nicht (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 236, E 50, Stand 1.1.2017, rdb.at)

Können Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, bedarf es keiner Abgabennachsicht (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060; in diesem Sinne auch VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103 und VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175). Im Erkenntnis vom 26.6.2007 erachtete

der VwGH selbst eine Tilgungszeit von rund 23 Jahren als noch keine persönliche Unbilligkeit begründend.

Überlegungen dahingehend, ob die bzw. der eine Nachsicht Beantragende die gesamte Abgabenschuld werde begleichen können bzw. welcher Betrag in einem überschaubaren Zeitraum aufgebracht werden könne, bilden keine taugliche Begründung für ein Nachsichtsgesuch, weil für die Entscheidung über ein Nachsichtsgesuch die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung maßgeblich sind.

Für die Gewährung eines Nachlasses wird vorausgesetzt, dass sowohl die Entrichtung zu einem späteren Zeitpunkt als auch die Entrichtung in – allenfalls sehr kleinen – Monatsraten noch immer eine besondere Härte darstellen müsste, sodass nur mehr die endgültige Erlassung die Härte beseitigen könnte (VwGH 27.4.2006, 2004/16/0102).

Der Verwaltungsgerichtshof verneinte etwa das Vorliegen einer Unbilligkeit, wenn der Betrieb der Nachsichtswerberin nur geringe Gewinne abwarf, die sie vorwiegend für die Abdeckung ihrer Darlehensschulden verwenden musste, und die in Aussicht gestellten "tragbaren Raten" bewilligt wurden (VwGH 8.9.1992, 88/14/0103).

Bei Beurteilung der Frage, welche Abgabenleistung unter dem Gesichtspunkt einer allenfalls eine Unbilligkeit nach sich ziehenden Existenzgefährdung erbracht werden kann, ist von dem um die Abgabenleistung noch nicht verminderten Einkommen auszugehen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Im Falle eines Nachsichtsansuchens ist zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der „Unbilligkeit der Einhebung“ entspricht. Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Wird die Unbilligkeit verneint, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr. In diesem Fall ist der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen, da eine Ermessensentscheidung das Vorliegen einer Unbilligkeit voraussetzt.

Für die Beurteilung des Nachsichtsantrages sind nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bzw. des Antrags auf Nachsicht bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde bzw. im Falle eines Beschwerdeverfahrens, im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses durch das Verwaltungsgericht.

Gegenstand der Prüfung im Nachsichtsverfahren ist eine allenfalls vorliegende Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im gegenwärtigen Zeitpunkt, nicht aber eine allfällige künftige Unmöglichkeit der vollständigen Abgabeneinbringung.

Nach § 113 BAO haben die Abgabenbehörden den Parteien, *die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind*, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren.

Die Rechtsbelehrungspflicht des § 113 bezieht sich nur auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auch auf Fragen des materiellen Rechts.

Die Behörde ist auch nicht gehalten, Unterweisungen zu erteilen, wie ein Vorbringen zu gestalten ist, damit dem Antrag allenfalls stattgegeben werden könnte. Es besteht daher keine Verpflichtung, der Partei Ratschläge zum Inhalt erfolgversprechender Eingaben zu geben oder Anleitungen dahingehend zu erteilen, bei welchem Sachvorbringen eine für sie günstige Entscheidung zu erwarten wäre (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 113 Tz 1 f, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Eine fehlende oder mangelhafte Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften und bewirkt eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 27).

Ein unbegründeter Bescheid ist daher anfechtbar und erwächst ohne Beschwerde in Rechtskraft.

Nach § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung wird der Lauf der Beschwerdefrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) gehemmt.

Der Antrag gemäß § 245 Abs. 2 BAO hat auch dann fristhemmende Wirkung, wenn die Bescheidbegründung nicht ganz oder teilweise fehlt (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 245 Tz 31)

Nach § 245 Abs. 4 BAO beginnt die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung nach Abs. 2 dem Antragsteller zugestellt wird.

Zu abgabenbehördlichen Erledigungen, die nicht als Bescheide zu erlassen sind, gehören u.a. Mitteilungen der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung nach § 245 Abs. 2 BAO (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 92 Anm 16 (Stand 1.8.2011, rdb.at). Diese Mitteilung ist daher mangels Bescheidcharakters nicht rechtsmittelfähig.

Bei einem Anbringen gemäß § 245 Abs. 2 BAO handelt es sich um ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO (VwGH 31.3.2005, 2004/15/0089).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Beurteilung einer Parteierklärung nicht auf die Bezeichnung eines Schriftsatzes an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschießende Ziel des Parteischrittes. Parteierklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082).

Nach § 26 Abs. 2 Zustellgesetz gilt bei Zustellungen ohne Zustellnachweis die Zustellung als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt.

### **Erwägungen:**

Eingangs war darauf hinzuweisen, dass das Schreiben vom 12.5.2020 mit dem Betreff „Zurückweisung Bescheid über die Abweisung einer Nachsicht vom 23.4.2020“ und dem Einleitungssatz, dass der Bescheid über die Abweisung einer Nachsicht nicht begründet sei, als Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid nach Ansicht der Bf ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu verstehen war, wenngleich das Finanzamt dieses Schreiben offenbar als neuerlichen Antrag um Bewilligung einer Nachsicht wertete und diesen mit Bescheid vom 2.6.2020 abermals abwies.

Eine gesetzliche Bestimmung, die es der Partei ermöglichen würde, einen Bescheid, der ihrer Ansicht nach nicht oder nicht ausreichend begründet ist, zurückzuweisen, findet sich in der BAO nicht.

Vielmehr steht eine fehlende oder mangelhafte Begründung der Bescheidqualität einer Erledigung nicht entgegen. Eine fehlende oder mangelhafte Begründung bewirkt zwar eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens, hindert aber nicht den Eintritt der Rechtskraft (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 18 und 27; VwGH 20.9.1978, 0198/76)

Nicht nur, dass einer nochmaligen Entscheidung über ein und dieselbe Sache das Prozesshindernis der entschiedenen Sache („res iudicata“) entgegenstünde, war die Intention des Finanzamtes offenbar, der Bf die gewünschte Begründung mitzuteilen.

Dass das Finanzamt diese Mitteilung entgegen § 245 Abs. 2 BAO in Bescheidform erließ, blieb insofern ohne rechtliche Konsequenzen, als die Bf ihre Beschwerde innerhalb der nach Ablauf der Hemmung verbleibenden noch offenen Beschwerdefrist einbrachte und diese darüber

hinaus aufgrund der Unterbrechung der Beschwerdefrist gemäß 2. Covid-19-Gesetz frühestens am 1.5.2020 zu laufen begann.

Im Beschwerdefall brachte die Bf das als Antrag gemäß § 245 Abs. 2 BAO zu wertende Schreiben am 12.5.2020 beim Finanzamt ein. Die fristhemmende Wirkung trat daher an diesem Tag ein. Das Finanzamt teilte der Bf die fehlende Begründung am 2.6.2020 mit („Bescheid“ vom 2.6.2020). Mit diesem Tag endete die Hemmung des Ablaufs der Beschwerdefrist. Die noch offene Beschwerdefrist (20 Tage) lief daher – unter Berücksichtigung von § 26 Abs. 2 Zustellgesetz, wonach bei Zustellungen ohne Zustellnachweis vermutet wird, dass die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe an die Post erfolgt – bis 25.6.2020 weiter.

Die Beschwerde vom 19.6.2020 war daher, wie o.a., rechtzeitig.

Anzumerken war ferner, dass die Bf, wovon der angefochtene Bescheid vom 23.4.2020 offenbar ausging, nicht die Nachsicht der gesamten offenen Abgabenschuld iHv 14.465,91 € beantragte, sondern die Nachsicht eines um 3.600,00 € reduzierten Betrages, nämlich von 10.865,91 €.

Die Bf machte sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeit geltend.

Mit ihrem Vorbringen im Nachsichtsgesuch vom 10.4.2020, dass über das Ergebnis der Außenprüfung nicht zu diskutieren sei, die Feststellungen korrekt seien und das Ergebnis schlüssig und begründet sei, sie aber mit ihrer Mindestpension die hohe Abgabenforderung nicht begleichen könne, machte die Bf in Wahrheit persönliche Unbilligkeit geltend.

Auch die Argumentation zur Begründung einer sachlichen Unbilligkeit, dass nämlich der Gesetzgeber eindeutig nicht gewollt hätte, dass Abgabenforderungen aufgrund einer Außenprüfung eine Partei in ihrer Existenz gefährden würden, vermochte allenfalls persönliche Unbilligkeit, die sich aus der wirtschaftlichen Situation der Partei ergibt, zu begründen.

Entgegen der im Schreiben vom 22.2.2021 geäußerten Ansicht trifft alle abgabepflichtigen Personen gleichermaßen und ist Ausfluss der geltenden Rechtslage, dass ein sich bei Aufgabe eines Betriebes ergebender Aufgabegewinn ebenso einer Besteuerung unterliegt wie gemäß § 30 EStG 1988 der Verkauf einer privaten Liegenschaft.

Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist, wie o.a., nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle vom betreffenden Gesetz erfassten Parteien in gleicher Weise berührt werden.

Dass die Bf die Liegenschaft geerbt und bei Eröffnung des Betriebes zu einem sehr geringen Wert eingelegt hatte, sodass hohe stille Reserven aufgedeckt werden mussten, war ebenfalls kein außergewöhnlicher, sondern vielmehr ein typischer Geschehensablauf. Auch der Umstand, dass eine Tätigkeit mit Erreichen des Pensionsalters von 65 Jahren krankheitshalber

aufgegeben werden muss, ist kein außergewöhnlicher Geschehensablauf, der die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit rechtfertigen könnte.

War - wie im vorliegenden Fall - der verwirklichte Sachverhalt allgemein die Auswirkung einer generellen Norm, lag eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles nicht vor.

Die Feststellung im Schreiben vom 22.2.2021, das Finanzamt habe eine sachliche Unbilligkeit bereits anerkannt, widersprach der Aktenlage.

Mit dem Vorbringen, weder über ausreichendes Einkommen noch Vermögen zur Entrichtung des Abgabenrückstandes zu verfügen, machte die Bf persönliche Unbilligkeit geltend. Aufgrund der geschilderten schlechten wirtschaftlichen Situation war daher das Vorliegen persönlicher Unbilligkeit zu prüfen.

Laut vorgelegter Verständigung der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen bezieht die Bf seit Jänner 2021 – inklusive Ausgleichszulage – eine monatliche Pension von 1.040,02 €. Daneben wird eine monatliche Wohnbeihilfe iHv 166,50 € angewiesen.

Davon sind laut Angaben der Bf die monatliche Miete inklusive Betriebskosten (655,00 €), Telefonkosten (14,00 €), Zahlungen für einen Bausparvertrag (40,00 €) sowie Kfz- und Haushaltsversicherung (126,65 €) zu bezahlen, sodass der Bf monatlich – vor Abzug der monatlichen Ratenzahlung von 150,00 € - nur rund 370,00 € verbleiben. Nach dem Vorbringen der Bf in der mündlichen Verhandlung, noch eine Versicherung iHv 800,00 € jährlich für die verkaufte Liegenschaft bezahlen zu müssen, verringert sich dieser Betrag um weitere rund 70,00 €. In dieser Berechnung sind allerdings die Sonderzahlungen (13. Und 14. Bezug) noch nicht enthalten.

Ausgehend von der dargestellten Vermögenssituation war evident, dass für die Bf jede zusätzliche Belastung schwer verkraftbar war.

Dennoch bekundete sie ihren Zahlungswillen und leistete von Mai 2020 bis Juni 2021 monatliche Ratenzahlungen von 150,00 €.

Mit Schreiben vom 4.6.2021 wurde der Bf ein „COVID-19-Ratenzahlungsmodell inklusive Safety-Car-Phase“ unterbreitet und in der Folge ein offener Rückstand von 1.950,00 € bis 1.7.2021 gestundet. Ein Betrag von 10.865,91 € ist derzeit ausgesetzt.

Das Vorbringen, das der Bf verbliebene Grundstück werde in absehbarer Zeit kein Bauland, wurde weder konkretisiert noch belegt. Dieser Umstand konnte aber insofern auf sich beruhen, da, wie o.a., die aktuellen und nicht die zukünftigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu erheben waren.

Wenn auch die vorhandenen Vermögenswerte einen nur geringen Marktwert haben, wären sie nach der o.a. Rechtsprechung dennoch allenfalls zur Steuerzahlung heranzuziehen.

Der Bf war zwar zuzugestehen, dass eine schwere Operation und die dadurch erzwungene Betriebsaufgabe ein Schicksalsschlag waren, doch hatte die Bf zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bereits das 65. Lebensjahr vollendet und konnte daraus nicht automatisch eine Unbilligkeit abgeleitet werden.

Entscheidend war aber, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Unbilligkeit nicht vorliegt, wenn die Möglichkeit besteht, eine Abgabennachforderung in Form von – geringen, tragbaren - Ratenzahlungen abzustatten.

Im vorliegenden Fall traf zweifellos zu, dass die sofortige Abgabeneinhebung eine wirtschaftliche Härte darstellen würde. Diesem Umstand trug das Finanzamt aber bereits dadurch Rechnung, dass es eine Zahlungserleichterung bewilligte, welche die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf in angemessener Weise berücksichtigte. Wurde damit der durch die sofortige Abgabentrachtung begründeten Härte abgeholfen, bedurfte es keiner Abgabennachsicht.

Da weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vorlagen, waren die Voraussetzungen für eine Abgabennachsicht nicht gegeben. Mangels Vorliegens einer Unbilligkeit blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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 die Ausführungen in der Entscheidung zur Frage der (sachlichen und persönlichen) Unbilligkeit der Einhebung auf der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beruhen.

Linz, am 20. Juli 2021

