

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***6*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RKP Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schildbach 111, 8230 Hartberg Umg., über die Beschwerde vom 28. Mai 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. April 2020 betreffend Abweisung eines Nachsichtsansuchens gemäß § 236 BAO Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 3.4.2020 wurde über Finanz-Online folgendes Anbringen erstattet, das die Abgabenbehörde als Nachsichtsansuchen eingestuft hat:

„Meine Tochter ***1***, ***2*** ist mit ihrer Tochter ***3*** SVNr ***4*** - meiner Enkelin - in Karenz und muss als Alleinstehende mit ca. Euro 900,- das Auslangen finden. Aus diesem Grund muss ich sie nach Kräften auch finanziell unterstützen.

Meine fixen jährlichen Ausgaben für Miete, Energie, Wiener Linien, Medikamente, Gis, Telefon belaufen sich auf ca. Euro 9.000,-; fallweise sonstige Heilbehelfe (z.B. Hörgerät) sind dabei nicht erfasst; vom Rest - jährlich ca. Euro 6.000,- - sind Nahrung, Kleidung, Körperpflege, Reparaturen, Einkommensteuer, fallweise Physiotherapie zu bezahlen, sowie nach Möglichkeit meine Tochter mit ihrem Kind zu unterstützen.

Durch die Corona- Krise wurde die Situation für meine Tochter und mich noch verschärft – keine Straßen-/U-Bahn, notwendige Fahrten nur noch mit Taxi, e.c..

Aus Gründen der Billigkeit bitte ich nun um Absehen von der Einhebung der fälligen Einkommensteuer in Höhe von Euro 446,-, sowie um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung auf Null, da eine Entrichtung besagter Abgabenschulden die Lebensgrundlagen von mir, meiner Tochter und Enkelin gefährden, ist doch die momentane Situation durch Corona nicht mit der der Vorjahre zu vergleichen.

Mit freundlichen Grüßen und der Bitte um Stattgabe.“

Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 6.4.2020 als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

„Gem. § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge einer generellen Norm, eines mit einem allgemeinen und umfassenden personellen Anwendungsbereich erlassenen Gesetzes ist, kann prinzipiell nicht durch Nachsicht behoben werden.

Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, können nicht Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles sein und damit nicht im Einzelfall zu Nachsichten führen.

Je mehr Abgabenverzichte zu Lasten der Abgabenverwaltung gehen, und je mehr sie dritten Personen zugutekommen, desto weniger spricht für die Zweckmäßigkeit einer solchen Maßnahme.

Nach Ihrer derzeitigen wirtschaftlichen Lage würde die sofortige volle Entrichtung der aushaftenden Abgabenschuld wohl eine erhebliche Härte darstellen, jedoch ist Ihnen die Rückstandstilgung in Form von entsprechenden Monatsraten grundsätzlich zumutbar.

Weiteres besteht die Möglichkeit den Rückstand durch eine Zahlungserleichterung bis zu einer späteren Entrichtung zu stunden.

Da eine Unbilligkeit nicht erblickt werden konnte, war das Ansuchen abzuweisen.“

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 28.5.2020 mit diesen Ausführungen:

„Sehr geehrter Herr ***5*** !

Ihren Ausführungen im 2.- 4. Absatz Ihrer Abweisung meines Antrags gem. Par. 236 BAO zufolge. Eine steuerliche Auswirkung..... einer generellen Norm, eines mit einem allgemeinen und umfassenden personellen Anwendungsbereich ... Gesetzes kann prinzipiell nicht durch Nachsicht behoben werden könnte ein Par 236 BAO nicht formuliert bzw. Bestandteil eines Gesetzes werden, zielt er doch auf individuelle Situationen und Befindlichkeiten.

Die Unbilligkeit im Sinn des Par 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein (Par 1 der zu Par 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 435 2005). Eine persönliche Unbilligkeit liegt nach Par 2 dieser Verordnung ... vor, wenn die Einhebung ... mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, zit. nach Jusline

Wie in meinem Ansuchen vom 03.04.2020 dargelegt, ist - infolge coronabedingter Ausgabensteigerungen (z.B.: Taxi statt Straßenbahn), verschärft durch die Begrenztheit der zur Verfügung stehenden Mittel,- in meiner momentanen Situation die Entrichtung der fälligen Abgabenschuld durchaus mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die vom Gesetzgeber nicht intendiert - weil nicht vorhersehbar - waren (Corona).

Ich bitte daher erneut um Stattgabe meines Ansuchens vom 03.04.2020.

Ferner ersuche ich um Aussetzung der Einhebung für die Dauer des Verfahrens.“

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.6.2020 abgewiesen:

„Wie bereits im Bescheid vom 06.04.2020 ist eine Ratenzahlung auf Grund ihrer geringen Rückstandshöhe durchaus zumutbar.

Weiteres führt ein Abgabenverzicht zu Lasten der Abgabenbehörde zu einem direkten zugutekommen dritter Personen und dies ist nicht der Zweck der Nachsicht von Abgabenschulden.

Die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist auch in der Zeit von Covid-19 durchaus zumutbar, hier sind aber die Regeln und Empfehlungen der Bundesregierung zu beachten. Ein Umstieg auf Taxiunternehmen, finanziert durch eine Abgabennachsicht, ist keine Form der erheblichen Härte.

Ihr Bescheid war daher abzuweisen.“

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 16.7.2020 mit folgenden Ausführungen:

„Die Ablehnung der Beschwerde vom 06.05.2020 gegen den Bescheid vom 06.04.2020 - Abweisung des Antrags um Nachsicht fälliger Abgabenverbindlichkeiten gem. Par 236 - wird mit der Beschwerdeentscheidung vom 15.06.2020 dreifach begründet.

ad 1. Eine Ratenzahlung wäre wegen der geringen Höhe der Abgabenschuld zumutbar.

Entgegnung:

Ob eine ein bestimmter Geldbetrag leicht oder schwer/nicht zu erübrigen ist, also ob eine Rate zumutbar ist oder nicht, hängt nicht von der absoluten Höhe des geschuldeten Betrags, sondern von der Höhe des verfügbaren Einkommens ab; diesem Umstand wird im geltenden Steuerrecht u.a. durch das Konzept der progressiven Einkommensteuer Rechnung getragen.

ad 2. Dass ein Abgabenverzicht zu Lasten der Abgabenbehörden Dritten direkt zugutekäme, sei nicht der Zweck der Nachsicht von Abgabenschulden.

Entgegnung:

Dieser generelle Anspruch obiger Aussage ist in seiner Allgemeinheit m. E. weder durch den Text des Par. 236 BAO und der zu diesem Paragraphen ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 435 2005 noch durch das EStG 88 zu belegen/gedeckt, die die von mir angeführte Mehrbelastung aufgrund von Tatsachen zwangsläufig anfielen.

So wird in EStG 88 Par 34 (1) unter Abs. (3) normiert:

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. (Hervorhebung vom Verfasser)

So ist die Mittelverwendung zur Unterstützung der Tochter/Enkelin m.E. sittlich geboten, wenn deren wirtschaftliche Lage es erfordert.

Die Außergewöhnlichkeit der Situation mag in der spezifischen Merkmalkombination des gegenständlichen Falls (geringes verfügbares Einkommen durch hohe Fixkosten, Situation der Tochter/Enkelin, erhöhte Lebenshaltungsausgaben wegen COVID Lebensalter/Sicherheit) zu finden sein.

Entsprechende dieser Norm sind durch die spezifische Situation bedingte erhöhte Ausgaben als zwangsläufig zu werten (es handelt sich in diesem Fall tatsächlich um keine Unterhaltsleistung, sondern um zwangsläufig anfallende Ausgaben durch COVID bedingte Situation der Tochter/Enkelin).

ad 3. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei auch in der Zeit von COVID-19 durchaus zumutbar.

Entgegnung:

Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mag leichter zugemutet werden, wenn man das Pensionsalter noch nicht erreicht hat und demnach nicht zur Risikogruppe zählt; zum einen ist das Risiko an COVID ernstlich zu erkranken/zu sterben mit dem Lebensalter korreliert, zum anderen nimmt die Wahrscheinlichkeit sich zu infizieren mit der Häufigkeit des Aufsuchens von Orten mit Infektionsmöglichkeiten zu. Die Wiener Stadtverwaltung verteilte deswegen Taxigutscheine an die Risikogruppe über 65. Ich bin Jahrgang 1947, bin somit im 74ten Lebensjahr und zähle somit zur Risikogruppe. Ich reduziere bzw. reduzierte zwar meine Fahrten auf das Notwendige, dennoch - trotz der Taxigutscheine - war die finanzielle Mehrbelastung beachtlich und schmerzlich spürbar.

Aus den oben angeführten Gründen bitte ich um Stattgabe meines Begehrens - Nachsicht fälliger Abgabenverbindlichkeiten – gem. Par. 236 BAO.“

Die Beschwerde wurde jedoch erst am 29.12.2022 an das BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 3.1.2023 wurde die Bf. darüber informiert, dass ihre Beschwerde erst jetzt an das BFG zur Erledigung vorgelegt worden sei. Zudem wurde sie aufgefordert, aktuelle Daten zu ihrer wirtschaftlichen Lage bekannt zu geben.

Am 23.2.2023 wurden dazu folgende Daten bekannt gegeben.

Die Bf. erhält 14 x im Jahr eine Pension von € 1.356,58, zuzüglich € 179,19 12 x im Jahr von der Tierärztekammer. Sie verfügt nicht über Ersparnisse. Sie hat ein Kfz mit Erstzulassung 2007 und bewohnt eine Mietwohnung mit 55 m².

Die derzeitigen Schulden beim Finanzamt wurden mit € 10.424,00 angegeben, die monatlichen Lebenshaltungskosten mit € 880,00.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie

der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann eine "sachlich" oder "persönlich" bedingte Unbilligkeit sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche 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 zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 01.07.2003, 2001/13/0215).

Sachliche Unbilligkeit in der Einhebung des offenen Rückstandes wurde nicht behauptet, die Beschwerdeführerin vermeint ausschließlich, dass in der Einhebung der offenen Abgabenschuldigkeiten auf Grund ihrer schlechten wirtschaftlichen Lage eine persönliche Unbilligkeit vorliege.

Im Zeitpunkt der Antragstellung auf Nachsicht, am 3.4.2020, war am Abgabenkonto ein Rückstand in Höhe der beantragten Nachsicht aus der Einkommensteuer 2018 offen.

Derzeit haftet ein Betrag von € 987,00 aus, da auch die Abgabennachforderungen für die Jahre 2019 und 2020 nicht entrichtet wurden. Die Einhebung der Einkommensteuer 2018 ist ausgesetzt.

2021 hatte die Bf. ein Einkommen von der Tierärztekammer von € 2.098,80 und € 15.171,60 von der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen.

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Dazu liegt nunmehr ein zeitnahe Vermögensverzeichnis der Bf. vom 23.2.2023 vor. Demnach ist sie Pensionistin und erhält 14x jährlich eine Pension von € 1.356,58, zuzüglich € 179,19 12 x

im Jahr von der Tierärztekammer. Sie verfügt nicht über Ersparnisse. Sie hat ein Kfz mit Erstzulassung 2007 und bewohnt eine Mietwohnung mit 55 m².

Die derzeitigen Schulden beim Finanzamt wurden von ihr mit € 10.424,00 angegeben, die monatlichen Lebenshaltungskosten mit € 880,00.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen muss somit ein wirtschaftliches Missverhältnis vorliegen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118), es also zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, liegt persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243).

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Die Bf. verfügt damit über ein monatliches Einkommen von umgerechnet ca. € 1.760, dem selbst angegebene Ausgaben von € 880,00 gegenüberstehen.

Aus dem damit verbleibenden Differenzbetrag sollte somit die Entrichtung der Abgabenschuld von € 446,00 auch ohne Existenzgefährdung für die Bf. möglich sein.

Für das Jahr 2023 beträgt das Existenzminimum für alleinstehende Personen € 1.110,26 Euro.

Finanzielle Sorgepflichten für die Tochter oder die Enkelin wurden nunmehr nicht mehr angegeben.

Auf Grund der Aktenlage ergibt sich somit der Schluss, dass die Voraussetzungen für die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit in der Einhebung der offenen Abgabenschuldigkeiten nicht (mehr) bestehen.

Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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 solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 24. Februar 2023