

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch BHM Wirtschaftstreuhand GmbH, Wohllebengasse 15 Tür 6, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 14. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. Juni 2023, Steuernummer N-1, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Ansuchen vom 25.10.2022 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.), das Finanzamt möge die Unbilligkeit der bereits entrichteten Einkommensteuer 2015 durch entsprechende BAO-Maßnahmen (§ 295a BAO – rückwirkendes Ereignis, § 303 Abs. 1 BAO – Wiederaufnahme des Verfahrens, § 308 BAO – Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und § 236 Abs. 2 BAO – Nachsicht) beseitigen.

Da verfahrensgegenständlich lediglich die beantragte Nachsicht ist, wird auf die Wiedergabe des Begehrens hinsichtlich der übrigen Anträge verzichtet.

1. Sachverhalt:

Rechtsanwalt Bf. sei mit Stichtag D-1 aus der Mitunternehmerschaft G-1 ausgeschieden. Dabei hätten sich der Bf. und P-1 auf einen Abtretungspreis in Höhe von (lediglich) 50% der zum D-1 noch nicht abgerechneten Leistungen geeinigt, exakt auf € 403.886,31. Weder stille Reserven noch Klientenstock seien beim Ausscheiden des Bf. abgegolten worden.

Ein Übergang der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG sei somit erforderlich gewesen, es seien eine Bilanz zum Stichtag erstellt und der mit P-1 (Käufer) vereinbarte Abtretungspreis im Jahr 2015 bei der Einkommensteuer erklärt worden.

Dadurch habe der Bf. für einen noch gar nicht vereinnahmten Übergangs- und Veräußerungsgewinn Einkommensteuer bezahlt (Halbsatz 25%). Der Abtretungspreis sei nämlich nicht sofort fällig gewesen, sondern habe erst später bei ausreichender Liquidität der durch P-1 weitergeführten Rechtsanwaltskanzlei überwiesen werden sollen, also bei entsprechendem Zahlungseingang der Klienten, da eine reine Innenfinanzierung des Kaufpreises vereinbart gewesen sei.

Doch leider sei es nicht dazu gekommen. Die Forderung des Bf. sei vom Käufer nicht bedient worden und letztlich ein unvorhergesehenes Ereignis eingetreten: P-1 habe Konkursmassen und weitere Fremdgelder in Millionenhöhe veruntreut und es sei ein Strafverfahren eingeleitet worden. Die StA Wien führe zu AZ N-2 ein Strafverfahren gegen den Schuldner. Es sei über P-1 das Konkursverfahren eröffnet worden (Masseunzulänglichkeit).

Der Bf. habe somit aus dem vereinbarten Abtretungspreis bis heute € 255.886,31 nicht vereinnahmt. Er werde dieses Geld auch nie erhalten. Für diesen Betrag sei aber bereits die ESt im Rahmen der Veranlagung 2015 bezahlt worden.

Der Bf. sei nun 81 Jahre alt (geb. 1941) und seit einiger Zeit in einem ganz schlechten gesundheitlichen Zustand.

2. Rz 5661 EStR vom 6.5.2021, nachträglich eingetretener Forderungsausfall

Den im Jahr 2015 bereits versteuerten vereinbarten Abtretungspreis habe der Bf. tatsächlich zum Großteil nicht erhalten. Die nach 2015 eingetretenen Umstände wären grundsätzlich nach Rz 5661 EStR als negative Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG zu berücksichtigen, woraus Verlustvorträge resultierten, welche in den Folgejahren als Sonderausgaben verwertet werden könnten.

Aufgrund der äußerst geringen Lebenserwartung des Bf. (schwere Krebserkrankung) könne diese Vorgehensweise die objektiv gesehen zu hohe Steuerbelastung 2015 keinesfalls ausgleichen und würde leider zu einem wirklich ungerechten Ergebnis führen.

Zweck der Bestimmung des § 236 BAO sei es, in jenen Fällen, in denen die Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Einzelfalles unbillig sei, die Strenge des Gesetzes nach Ermessen der Behörde durch Billigkeitsmaßnahmen zu mildern. Die Einhebung von Abgaben sei unbillig, wenn die Anwendung des Gesetzes zu einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Härte führen würde (Rz 1637 f., Rz 1654 ff. RAE).

Es sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse 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 habe (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0270).

Im vorliegenden Fall sei das Behalten der bereits entrichteten Abgabe nach objektiven Kriterien unbillig, weil es zu einer anormalen Belastungswirkung komme, und ersuche der Bf. daher um eine entsprechende Ermessensentscheidung und Gutschrift in der Höhe von € 63.971,58.

Der Bf. habe € 255.886,31 nicht vereinnahmt, aber für diesen Betrag die Einkommensteuer im Rahmen der Veranlagung 2015 bezahlt (Halbsatz 25%), somit € 63.971,58 zu viel.

Abschließend ersuche er, zu berücksichtigen, dass er ein steuerehrlicher „Vorzeigebürger“ sei, welcher seinen Abgabepflichten im Rahmen seiner langen Berufslaufbahn stets pünktlichst nachgekommen sei.

---//---

Mit Bescheid vom 02.06.2023 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles liege aber nicht vor, wenn die Abgabennachforderung ganz allgemein die Auswirkung genereller Rechtsnormen sei, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffe. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) seien keine Unbilligkeiten iSd § 236 BAO (vgl. *Ritz*, BAO § 236 Tz 13).

Eine persönliche Unbilligkeit liege insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde und 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.

Auch Folgen des allgemeinen Unternehmerwagnisses seien idR keine solche sachliche Unbilligkeit (zB VwGH 23.1.1996, 95/14/0062; VwGH 23.3.1999, 98/14/0147; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0099; VwGH 30.6.2006, 2005/17/0175; VwGH 8.9.2009, 2007/17/0160). Die Rechtsprechung verstehe darunter unter anderem auch Forderungsausfälle (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Der Fall sei einkommenssteuerrechtlich kein Sonderfall. Forderungsausfälle könnten zu Verlusten führen, die bei Vorliegen der Voraussetzungen vorgetragen und in späteren Perioden verrechnet werden könnten. Eine derartige Situation würde bei jedem anderen Unternehmer im Fall eines Forderungsausfalles ebenso eintreten.

Im gegenständlichen Fall könne der entstandene Verlust nicht mehr mit den entsprechenden Einkünften gegenverrechnet werden. Diese Situation sei aber ausschließlich im Alter und Gesundheitszustand des Bf. begründet (somit in persönlichen Gründen) und vermöge daher eine sachliche Unbilligkeit nicht zu begründen.

Mangels Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung bleibe daher für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

---//---

In der dagegen am 14.06.2023 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde brachte der Bf. vor, die belangte Behörde habe die hier vorliegende sachliche Unbilligkeit unberücksichtigt gelassen. Er stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid durch einen Bescheid zu ersetzen, der einer objektiven und gerechten Einkommensteuerbelastung entspreche und damit untenstehenden Beschwerdegründen Rechnung trage.

Weiters stelle er den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO (Vorlageantrag an das BFG).

Begründung:

Der Bf. habe aus dem vereinbarten und versteuerten Abtretungspreis in Höhe von € 403.886,31 bis heute € 255.886,31 nicht vereinnahmt. Dieser nachträglich eingetretene tatsächliche und endgültige Forderungsausfall in Höhe von € 255.886,31 sei bisher unberücksichtigt geblieben. Für diesen Betrag sei aber bereits die Einkommensteuer (Halbsatz 25%) im Rahmen der Veranlagung 2015 bezahlt worden.

Zunächst verweise der Bf. auf die Aktenlage, insbesondere auf sein Schreiben vom 25.10.2022 sowie die (seinen Antrag abweisende) Bescheidebegründung des Finanzamtes vom 24.11.2022: „Der Forderungsausfall erfolgte allerdings nicht im Jahr 2015, sondern 2017-2021, als Raten bezahlt wurden und erst dann die Zahlungsunfähigkeit als neue Tatsache eingetreten ist.“

Diese nach 2015 eingetretenen Umstände (Forderungsausfall in Höhe von € 255.886,31) seien nach Rz 5661 EStR im Jahr 2017 als negative Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG zu berücksichtigen (siehe auch die Bescheidbegründung). Dies führe zu Verlustvorträgen, welche in den Folgejahren als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien.

Als Konsequenz habe der Bf. heute in einem separaten Antrag eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (§ 303 Abs. 1 BAO) betreffend Einkommensteuer 2017 und Folgejahre angeregt. Im Falle einer positiven Erledigung schränke er den Antrag auf Nachsicht entsprechend der einkommensmindernden Verwertung des Forderungsausfalles in den Jahren 2017 und Folgejahre ein und ersuche die Behörde, dadurch die Strenge des EStG zu mildern.

Im konkreten Fall sei die Einhebung von Abgaben sachlich unbillig, weil die Anwendung des EStG zu einer ungerechten Belastungswirkung führen würde (Rz 1637 f., Rz 1654 ff. RAE).

Der Bf. habe teilweise Einkommensteuer bezahlt für einen fiktiven Gewinn, den er tatsächlich nicht erzielt habe, weil er das Geld nicht bekommen habe. Wann liege sachliche Unbilligkeit vor, wenn nicht hier? Es sollte doch verfahrensrechtlich möglich sein, ein gerechtes Ergebnis herbeizuführen.

Abschließend dürfe er nochmals auf sein hohes Alter (fast 82 Jahre), seinen äußerst schlechten gesundheitlichen Zustand sowie seine jahrzehntelange Steuerehrlichkeit verweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich

vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0050). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. 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“ (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, 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 nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Aus dem Vorbringen des Bf., dass er im Jahr 2015 den vereinbarten Kaufpreis von € 403.886,31 für die Abtretung seines Anteils aus der Rechtsanwaltskanzlei nicht vollständig erhalten habe, sondern einen Forderungsausfall von € 255.886,31 hinnehmen habe müssen, weshalb er um € 63.971,58 zu viel an Einkommensteuer 2015 gezahlt habe, lässt sich nichts gewinnen, weil sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, dass die Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079).

Im gegenständlichen Fall wurden diese Einwendungen zwar nicht unterlassen, da Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuern 2015 und 2017-2020 gestellt und mit Bescheiden vom 24.11.2022 (ESt 2015), 15.06.2023 (ESt 2017) und 11.07.2023 (ESt 2018-2020) abgewiesen wurden. Die dagegen für die Jahre 2018-2020 erhobenen Beschwerden sind beim Bundesfinanzgericht unter der GZ RV/7103047/2023 anhängig.

Da allerdings eine Nachsicht grundsätzlich nicht dazu dient, Unrichtigkeiten der Abgabensatzung zu beseitigen (VwGH 23.11.2016, Ro 2014/17/0032), kann auch nicht im

Falle des Unterliegens im Abgabefestsetzungsverfahren versucht werden, nunmehr im Nachsichtsweg dem vermeintlichen, jedoch im Festsetzungsverfahren abgewiesenen Rechtsanspruch zum Durchbruch zu verhelfen.

Im Umstand, dass der Forderungsausfall nicht bereits im Jahr 2015 Berücksichtigung finden kann, sondern erst im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit, liegt keine sachliche Unbilligkeit, da sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (*Stoll*, BAO, 2421).

Darüber hinaus rechtfertigen nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen und Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, eine Nachsicht nicht (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0099; VwGH 25.1.2001, 98/15/0176).

Es liegt daher keine eine Nachsicht rechtfertigende sachliche Unbilligkeit vor.

Da der Bf. auch sein hohes Alter (mittlerweile 82 Jahre), seinen äußerst schlechten gesundheitlichen Zustand sowie seine jahrzehntealte Steuerehrlichkeit einwandte, war nunmehr auch zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Da hierbei jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen ist, lässt sich aus dem vorgebrachten steuerlichen Verhalten des Bf. nichts gewinnen.

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).

Welche konkreten Vermögensgegenstände, deren Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme, im maßgeblichen Zeitpunkt vorhanden gewesen wären, hat der Bf. im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht. Er hat auch konkrete Angaben über seine Einkommensverhältnisse unterlassen. Die Beschwerde stützt sich im Wesentlichen auf seinen gesundheitlichen Zustand, der jedoch für sich allein noch keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu begründen vermag (VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es in einem Verfahren betreffend Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO Sache des Antragstellers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzutun, auf die der Nachlass gestützt werden kann (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0189). Im Nachsichtsverfahren

trifft den Antragsteller somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219).

Da auch keine persönliche Unbilligkeit vorliegt, hatte keine Ermessensentscheidung zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 7. Mai 2024