



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Z. und die weiteren Mitglieder Mag. P., Heinz H. und Horst Ho. im Beisein der Schriftführerin FOI O. über die Berufung des Ing. P.H. (im Folgenden: Bw.), vertreten durch Mag. D.K., Steuerberater, K., B.Strasse 26, vom 27. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes K. vom 15. April 2004 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 18. Mai 2006 in K., Dr. H.Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

### Entscheidungsgründe

Herr Ing.H. hat ein Unternehmen betrieben, dessen Gegenstand die Projektierung und der Vertrieb fördertechnischer Produkte war. Mit *Ansuchen vom 22.3.2004* beantragte der Bw. die Nachsicht der Einkommensteuer des Jahres 2002 mitsamt Anspruchszinsen iHv. € 4.397,32. Er begründete das Ansuchen damit, dass er lediglich eine Pension iHv. € 15.000,-- brutto jährlich beziehe und daher nicht in der Lage sei, diese Steuerschuld zu bezahlen.

Der Gewinn im Wirtschaftsjahr 2002 sei zur Bezahlung von Schulden, welche in den Jahren 1998 bis 2000 entstanden sind, verwendet worden. In diesen drei Jahren habe er insgesamt ATS 211.341,-- (1998: ATS 104.958,--; 1999: ATS 63.574,--; 2000: ATS 27.409,--) an Verlusten erwirtschaftet. Er habe den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Daher sei es ihm nicht möglich, den Gewinn mit Verlusten der Vorjahre auszugleichen. Daher beantrage er die Einkommensteuer 2002 und Anspruchszinsen nachzusehen, weil deren Einhebung nach der Lage des Falles sachlich unbillig wäre. Diese

Steuerschuld ergäbe sich nämlich daraus, dass die Verluste der Jahre 1998 bis 2000 nicht vortragsfähig wären.

Wörtlich führte er aus:

"Die Einhebung der Abgaben wäre in meinem Fall **sachlich unbillig**, da das Gesamtergebnis der letzten Jahre meiner Tätigkeit keinen Überschuß ergeben hat und somit eine Steuerbelastung sich nur dadurch ergibt, dass die Verluste der Jahre 1998 bis 2000 nicht vortragsfähig sind. Da sich der Gewinn des Jahres 2002 aus einer Vergleichszahlung ergab, die sich aus einer langjährigen Prozeßführung ergeben hat und sich die Aussichten auf einen Erfolg bei diesem Prozeß zunächst noch als schlechter darstellten, konnte in den Jahren 1998 bis 2000 noch nicht davon ausgegangen werden, dass ein Übergang auf die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG notwendig sein könnte."

Der Gewinn des Jahres 2002 ergab sich aus einem gerichtlichen Vergleich nach einem mehrjährigen Prozeß (Prozeßbeginn: 1998), dessen Ausgang bzw. Erfolg sich ursprünglich als schlecht dargestellt hatte.

Das Einkommensteuerrecht gehe generell von einer Gesamtgewinnbetrachtung aus. Daher würde ein Vergleichsbetrieb, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, keiner Steuerbelastung hinsichtlich des Gewinnes des Jahres 2002 unterliegen. Er ersuche daher um Nachsicht dieser Abgabenschuld. Hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast 2002 ersuchte der Bw. um Abstattung in Raten a € 100,--.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 15. April 2004 die Berufung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass die Besteuerung eine Folge der allgemeinen Rechtslage, wonach bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Verluste der Vorjahre mit Überschüssen nachfolgender Jahre nicht ausgeglichen werden können, sei. Die sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, wenn lediglich die Auswirkung einer Anwendung der generellen Norm die Besteuerung herbeiführt. Eine vom Gesetzgeber beabsichtigte geplante Besteuerung könne nicht durch Nachsicht rückgängig gemacht werden und würde dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen.

In der Berufung vom 27.5.2004 wiederholte der Bw. seinen Standpunkt und führte wörtlich aus:

"Gerade diesem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Behandlung aller Steuerpflichtigen wird in meinem Fall widersprochen, da sich die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 in Höhe von € 4.340,42 nur dadurch ergibt, daß eine Vergleichszahlung für eine konkursanhängige Forderung in diesem Jahr zugeflossen ist, mit der ich nach der Lage des Falles nicht mehr rechnen konnte und gerade dieser Konkursfall in den Vorjahren zu diesen Verlusten geführt hat."

Er habe in der Gesamtgewinnperiode 1998 bis 2002 keinen Gewinn (Überschuß) erwirtschaftet, der zu einer Steuernachzahlung geführt hätte. Die Verluste fielen in den Jahren 1998 und 1999 durch einen Konkurs an. Zu diesem Zeitpunkt war nicht mit der teilweisen Begleichung der Forderungen in dieser Höhe (ca. 51%) zu rechnen. Er sei infolge dieses

Zahlungseinganges nunmehr besteuert worden, obwohl im gesamten Zeitraum 1998 bis 2002 ein Verlust entstanden ist.

Die Entscheidung durch den Berufungssenat und Stattgabe der Berufung wurde beantragt.

In der am 18. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der gesamte Sachverhalt wiederholt, vorgetragen und eingehend erörtert.

Der Bw. führte ergänzend aus, dass er im Jahre 2002 eine Vergleichszahlung erhalten habe (51% der klagsweise geltend gemachten Forderung), mit welcher er in dieser Höhe nicht gerechnet habe. Aufgrund eines in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Schreibens des Rechtsanwaltes Dr.G. vom 13. Juli 1999 sei nämlich lediglich eine Quote iHv. etwa 20 bis 30% der klagsweise geltend gemachten Ansprüche zu erwarten gewesen. Daher habe es zu diesem Zeitpunkt keinen Grund gegeben, die Gewinnermittlung zu ändern.

Mit Schreiben vom 3.6.2002 teilte RA Dr.T. mit, dass die beklagte Fa. L.GmbH den Betrag iHv. € 36.115,72 zu Händen des Anwaltes überwiesen hat. Abzüglich der Rechtsanwaltskosten wurde ein Betrag iHv. € 25.872,95 an den Bw. überwiesen.

Der steuerliche Vertreter wies auf die Literatur und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hin, wonach auch die Inanspruchnahme von Bilanzierungswahlrechten bei einer Personengesellschaft die zu einer Besteuerung des Gewinnanteiles des Minderheitengesellschafters zu mehr als 200 % führe einen Fall *sachlicher Unbilligkeit* darstelle (vgl. die Darstellung von Fällen sachlicher Unbilligkeit und zit. Judikate im Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 236, TZ 11, Ritz, Orac Verlag).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil 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 i.S.d. § 236 Abs. 1 BAO kann "*persönlich*" oder "*sachlich*" bedingt sein. Eine "*persönliche*" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer *anormalen Belastungswirkung* und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

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 zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265).

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 und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen.

Da die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung ist, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, wenn die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneint (VwGH 9.11.1994, 92/13/0256).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Dieser ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 BAO bedeutsamen Umstände offen zu legen.

Im Nachsichtsansuchen führt der Bw. aus, dass die Einkommensteuer 2002 iHv. € 4.340,-- durch die Besteuerung zugeflossener Einnahmen im Jahre 2002, welche wirtschaftlich den Vorjahren 1998 bis 2000 zuzurechnen wären, entstanden sei. Dem Einkommensteuerrecht liege das Prinzip der Gesamtgewinnbetrachtung zugrunde. Dies würde dazu führen, dass über die gesamte Periode verteilt keine Einkommensteuerbelastung entstehen würde.

Aus diesem Vorbringen ergibt sich zweifelsfrei, dass der vom Bw. aufgezeigte Unbilligkeitsgrund keinen Einzelfall darstellt. Selbst bei Vorliegen eines Mangels in der Gesetzgebung kann jedoch, wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, nicht durch Nachsicht einer Abgabe behoben werden, da es in diesem Fall an der auf den *Einzelfall* beschränkten Unbilligkeit fehlt.

Der Umstand, dass dem Bw. die Vergleichszahlung nach einem vier Jahre andauernden Rechtsstreit erst im Jahr 2002 zugeflossen ist und die Entstehung der Einkommensteuer in diesem Jahr ausgelöst hat ist eine Folge der *allgemein gültigen Rechtslage*, die den Bw. in gleicher Weise trifft, wie all jene Steuerpflichtigen, der ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Weiters verlangt eine Nachsicht aus sachlichen Gründen einen außergewöhnlichen Geschehensablauf, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach

dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat. Diese Voraussetzung erfüllt der vorliegende Fall deshalb nicht, weil es keineswegs unüblich ist, dass gerichtsanhängige Prozesse im Wege eines Vergleiches und damit verbundener Vergleichszahlung beendet werden.

Eine solche außergewöhnliche Fallkonstellation liegt schon deshalb nicht vor, da der Bw. bereits im Zeitpunkt des Entstehens der Einkommensteuer den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt hat. Ursächlich der Entstehung der Einkommensteuer war im gegenständlichen Fall, dass der Bw. im Wege des § 4 Abs. 3 seinen Gewinn ermittelt und erst im Jahr 2002 eine klagsweise gelten gemachte Forderung im Vergleichswege erhalten hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Judikatur wiederholt ausgeführt, dass eine Unbilligkeit nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253, 30.9.2004, 2004/16/0151).

Hinsichtlich des Vorbringens, dass eine Gesamtgewinnbetrachtung bzw. bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung) infolge des möglichen Verlustausgleiches keine Steuer angefallen wäre, wird entgegnet, dass diese Form der Gewinnermittlung nicht gewählt wurde und die Zahlung des Betrages iHv. € 25.872,95 an den Bw. auch im Jahre 1998 zu einem steuerpflichtigen Einkommen geführt hätte. Hätte nämlich der Bw. den Betrag iHv. ATS 356.019,60 im Jahre 1998 erhalten (vgl. Mitteilung des Dr.T. vom 3.6.2003), wäre anstelle eines Verlustes iHv. ATS 104.958,-- ein Gewinn erwirtschaftet worden.

Die Besteuerung des im Jahre 2002 zugeflossenen Betrages ist daher die typische vom Gesetzgeber normierte Folge der Ermittlung des Gewinnes nach § 4 Abs. 3 EStG mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten). Es ist auch nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber gerade diesen Fall anders regeln würde. Soweit der Bw. auf die Judikatur hinsichtlich der Bilanzierungswahlrechte (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 236, Tz 11) und deren Auswirkungen auf einen Minderheitsgesellschafter bei einer Personengesellschaft verweist, wird entgegnet, dass dieser als Minderheitsgesellschafter keinen Einfluss auf die Art des ausgewählten Bilanzierungswahlrecht nehmen konnte. Im Übrigen hat das in diesem Fall ausgewählte Bilanzierungswahlrecht eine 200%tige Besteuerung des Gewinnanteiles des Minderheitsgesellschafters bewirkt (VwGH 23.4.1980, 3114/79).

Im vorliegenden Fall hätte der Bw. durchaus in eine andere Gewinnermittlungsart wechseln können. Die gesetzlichen Folgen der gewählten Methode, den Überschuss zu ermitteln, standen von Beginn an fest.

Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, wirtschaftliche Notlagen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285), die die Existenz des Abgabepflichtigen zu gefährden drohen, können persönliche Unbilligkeiten der Einhebung indizieren. Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsvorgangs) Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen.

Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben *vorzusorgen*.

Der Bw. hat in Erwartung einer Einkommensteuerpflicht vorweg andere Gläubiger befriedigt in der Hoffnung, die Abgabenschuldigkeiten nicht mehr entrichten zu müssen. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Rechtslage über die bestehende Steuerpflicht auch dem Bw. bekannt war. Daher hätte dieser Teil des Erfüllungserfordnisses bei der Tilgung anderer bestehender Verbindlichkeiten (wie der Bw. ausführt) entsprechende (anteilige) Berücksichtigung finden müssen.

Was die persönliche wirtschaftliche Situation des Bw. anlangt, erweisen sich die Ausführungen bei genauerer Betrachtung als wenig stichhältig.

Was die Höhe der (notwendigen) Lebenshaltungskosten anlangt, die durchaus mit den Verhältnissen unselbständiger Erwerbstätiger verglichen werden können, wird auf den nach § 293 Abs. 1 lit. a sublit. bb ASVG geltenden Ausgleichszulagenrichtsatz in Höhe von € 662,99 verwiesen. Daraus ergibt sich, dass eine Person, mit einem Betrag von jährlich € 9.281,86 (14 Monate gerechnet) oder monatlich € 773,49 das Auslangen finden müsse.

Der Bw. verfügt über einen monatlichen Betrag iHv. ca. € 980,--, welcher sich aus einer Pensionszahlung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zusammensetzt. Er habe ca. € 100,-- für die Krankenversicherung (ASVG) monatlich aufzuwenden, sodass ihm € 880,-- für die weitere Lebensführung verbleiben. Damit liegt er, wenn auch gering, über dem vom Gesetzgeber normierten Existenzminimum.

Dem Gesetzgeber kann generell nicht unterstellt werden, bei der Bemessung der lebensnotwendigen Grundbedürfnisse wollte er bloß die Wohnungskosten berücksichtigt wissen. An Vermögen besitzt der Bw. ein Hälfteeigentum an einem Wohnhaus.

Es fällt auf, dass aus der im Jahr 2002 erhaltenen Vergleichszahlung zwar andere Schulden und Aufwendungen in Anschlag gebracht werden, jedoch die Tilgungen offener Abgabenschuldigkeiten in Raten erfolgt.

Auf Grund der oben dargestellten wirtschaftlichen Situation konnte eine persönliche Unbilligkeit nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben nicht die Existenz gefährdet. Diese *müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder*

entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243, 18.5.1995, 95/15/0053, 30.8.1995, 94/16/0125). Eine solche kann allenfalls gegeben sein, wenn die wirtschaftliche Situation von der Art ist und die gehäuften Schwierigkeiten von der Intensität und Dauer sind, dass die Einhebung der Abgaben zur Existenzgefährdung des Unternehmens (damit des Abgabepflichtigen) führen kann (Stoll, BAO-Kommentar, S 2435, Abs. 2). Eine solche scheint aber selbst nach dem Vorbringen des Bw. nicht in hinreichender Weise vorzuliegen, weil offenbar für andere Gläubiger durchaus Rückzahlungsbeträge erübrigt werden konnten.

Eine Existenzgefährdung durch die Einhebung der nachsichtsverfangenen Angaben ist damit keineswegs zweifelsfrei dargetan, denn eine solche müsste gerade durch diese Abgaben verursacht sein, sodass sie mit einer Nachsicht (dieser Abgaben) abgewendet werden könnte (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094).

Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156), sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 18.5.1995, 95/15/0053, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050). Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 19.5.1994, 92/17/0235), wobei sich dieses an den Ermessenskriterien des § 20 BAO (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) zu orientieren hat.

Im Übrigen hat der VwGH wiederholt dargetan, eine Nachsicht könne im Rahmen des im § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht im für den Bw. positiven Sinne gewährt werden, wenn er ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger ginge (VwGH 21.2.1996, 96/16/0017, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050, 22.9.2000, 95/15/0090, 24.9.2002, 2002/14/0082).

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, nicht erkannt werden kann, war die Berufung aus Rechtsgründen abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 19. Mai 2006