

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat, im Beisein der Schriftführerin G., in der Beschwerdesache XY GmbH & Co KG, Betriebsadresse, vertreten durch die Treuhand-Union Villach Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Haydnstraße 5, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 14.09.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 09.08.2018 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO am 31.1.2019 in nicht öffentlicher Sitzung 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**

Mit Eingabe vom 20.7.2018 brachte die steuerliche Vertretung namens der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) mittels FinanzOnline ein Nachsichtsansuchen mit folgendem Inhalt ein:

„Im Namen und Auftrags unserer Mandantschaft stellen wir gemäß § 236 BAO den Antrag die fälligen Abgabenschulden iHv EUR 35.585,03 sowie die Mitte August fällige Forderung iHv EUR 828,63 durch Abschreibung nachzusehen. Die Gesellschaft verfügt über keine ausreichenden Mittel um die Abgabenschulden zu begleichen. Die Unbilligkeit der Einhebung ergibt sich aus der damit verbundenen Existenzgefährdung der Gesellschaft, die sonst Insolvenz anmelden müsste. Der Geschäftsführer der Gesellschaft kann jederzeit ein Vermögensverzeichnis für diese erklären, damit auch so der Nachweis absoluter Mittellosigkeit erbracht ist.“

\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 9.8.2018 wies die belangte Behörde das Nachsichtsansuchen ab und führte aus, dass nach § 236 Abs.1 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles sei dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für das in § 236 BAO vorgesehene Ermessen.

Den Antragsteller treffe eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er habe somit einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jeder Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne.

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

Sachliche Unbilligkeit liege nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet sei. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles sei aber nicht gegeben, wenn lediglich die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folge.

Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sei die Einziehung "nach Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.04.2004, 2001/14/0022).

Eine persönliche Unbilligkeit liege insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen 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.

Entgegen der Ansicht der Nachsichtswerberin sei auch eine Interpretation des Verwaltungsgerichtshofes zur sachlichen Unbilligkeit auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Umsatzsteuervoranmeldung 1-3/18 in Höhe von € 35.623,51 seitens der Abgabepflichtigen am 15.05.2018 selbst eingebracht und somit gemeldet worden sei.

In diesem Zusammenhang werde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen und Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des Unternehmerwagnisses zuzuordnen seien, eine Nachsicht nicht rechtfertigen würden.

Darüber hinaus würde eine Bejahung der Unbilligkeit bei dieser Fallkonstellation bedeuten, dass das Unternehmerrisiko auf den Abgabengläubiger abgewälzt werde.

Eine Unbilligkeit sei nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändern würde.

Aus diesen Gründen sei dieses Ansuchen abzuweisen gewesen.

\*\*\*\*

In der dagegen mit Eingabe vom 14.9.2018 eingebrachten Beschwerde beantragte die steuerliche Vertretung die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung und führte zur Begründung aus:

## Inhaltliche Rechtswidrigkeit

Gemäß § 235 Abs. 1 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos seien und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden könne, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen würden.

Im gegenständlichen Fall liege ein Abgabenrückstand in der Höhe von insgesamt € 36.413,66 vor.

Die gegenständliche Abgabenschuldigkeit sei uneinbringlich. Die Abgabenschuldnerin verfüge über keine ausreichenden finanziellen Mittel oder verwertbares Vermögen. Mangels entsprechender Mittel könnte auch eine Zahlung des Abgabenrückstandes in Raten nicht gewährleistet werden.

Auch über das Vermögen des Gesellschafters und Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, Herrn R., welcher als Kommanditist mit einem Anteil von 45 % des Vermögens der Gesellschaft beteiligt sei, sei Insolvenz eröffnet und könnte daher auch auf diesen nicht zurückgegriffen werden. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum<sup>1</sup> seien seine Anteile an der Abgabenschuldnerin, mangels Vermögenswerten, aus der Insolvenzmasse ausgeschieden worden.

Eventuell von der Behörde in Erwägung gezogene Einbringungsmaßnahmen seien offenkundig aussichtslos. Es bestehe kein Vermögen auf welches erfolgreich Exekution geführt werden könnte. Es könne auch nicht angenommen werden, dass allfällige Einbringungsmaßnahmen zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen würden.

Es wäre daher bereits gemäß § 235 Abs 1 BAO aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen von Amts wegen möglich und verwaltungsökonomisch sinnvoll, die vorliegende Abgabenschuld durch Abschreibung zu löschen.

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

Nach den soeben beschriebenen Vermögensverhältnissen der Abgabenschuldnerin wäre die Einhebung der fälligen Abgabenschuld nicht nur aussichtslos, sondern auch in höchstem Maße unbillig, da dadurch die Existenz der Abgabenschuldnerin in ernster Gefahr wäre; ein zu eröffnendes Insolvenzverfahren, welches im Falle der angesuchten Nachsicht vermieden werden könnte, wäre unumgänglich. Ein von der belangten Behörde verneinter Sanierungseffekt der Nachsicht läge daher im gegebenen Fall richtigerweise eindeutig vor.

In der beschriebenen Existenzgefährdung der Abgabenschuldnerin liege hier eindeutig eine besondere Härte und Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO und wäre daher die Abgabenschuld richtigerweise nachzusehen gewesen.

\*\*\*\*

In der die Beschwerde abweisenden Beschwerdeentscheidung führte die belangte Behörde aus, dass in der Beschwerde vom 14.09.2018 die Bf. eine inhaltliche Rechtswidrigkeit bezugnehmend auf § 235 Abs. 1 BAO behauptete.

Zunächst sei festzuhalten, dass der angefochtene Bescheid nur die Entscheidung über die Gewährung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO zum Gegenstand gehabt habe. In einem Recht auf "rechtsrichtige Anwendung" des § 235 Abs. 1 BAO könne die Bf. damit schon deshalb nicht verletzt sein. Im Übrigen bestehe auf eine Löschung der fälligen Abgabenschuldigkeiten nach § 235 BAO kein Rechtsanspruch (vgl. Ritz, BA0<sup>3</sup>, § 235 Tz. 2, mwN (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 31. März 2003, 97/14/0128, sowie Ritz, aaO, § 231 Tz. 3, mwN).

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. finde Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäße Anwendung.

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

Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor - und werde seitens der Bf. in der Beschwerde gegen die Abweisung der Nachsicht auch nicht behauptet - da offensichtlich ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis bei Anwendung des Gesetzes nicht eingetreten sei.

Zur persönlichen Unbilligkeit sei auszuführen, dass diese dann gegeben sein könne, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährde. Dies läge auch schon dann vor, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich seien, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (siehe VwGH vom 22.9.2000, 95/15/0090).

Im gegenständlichen Fall bringe die Bf. in der Beschwerde vom 14.09.2018 selbst vor, dass die Abgabenschuld aufgrund der wirtschaftlichen Situation bei ihr uneinbringlich sei.

Ebenso sei das Nachsichtsansuchen vom 20.07.2018 wie folgt begründet worden:

„Im Namen und Auftrags unserer Mandantschaft stellen wir gemäß § 236 BAO den Antrag die fälligen Abgabenschulden iHv EUR 35.585,03 sowie die Mitte August fällige Forderung iHv EURO 828,63 durch Abschreibung nachzusehen. Die Gesellschaft verfügt über keine ausreichenden Mittel um die Abgabenschuldigkeiten zu begleichen. Die

Unbilligkeit der Einhebung ergibt sich aus der damit verbundenen Existenzgefährdung der Gesellschaft, die sonst Insolvenz anmelden müsste. Der Geschäftsführer der Gesellschaft kann jederzeit ein Vermögensverzeichnis für diese erklären, damit auch so der Nachweis absoluter Mittellosigkeit erbracht ist.“

Damit sei aber auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach keine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des § 236 BAO gegeben sei, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändern würde (vgl. z.B. VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190).

Sei die Abgabenschuld tatsächlich nicht einbringlich, sei im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine persönliche Unbilligkeit in Form einer Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung im Sinne des § 236 BAO gegeben (vgl. VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278).

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 kann (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155, 2.6.2004, 2003/13/0156).

Seitens der Bf. werde allerdings lediglich behauptet, dass eine besondere Härte und Unbilligkeit im Sinne des 236 Abs. 1 BAO vorliege und die Abgabenschuld daher richtigerweise nachzusehen wäre, weiteres sei nicht dargetan worden.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Dagegen beantragte die steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 2.10.2018 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und beantragte nochmals die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

\*\*\*\*

In Vorbereitung zur beantragten mündlichen Senatsverhandlung ersuchte das Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 12.10.2018 um Übermittlung eines aktuellen Vermögensverzeichnisses (vgl. Nachsichtsansuchen vom 20.7.2018).

Nach Fristverlängerung wurde durch die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 30.11.2018 eine Saldenliste per 30.9.2018 übermittelt und zusätzlich angemerkt, dass die Firma derzeit über kein Vermögen verfüge. Der Banksaldo habe per 30.9.2018 € 216,60 betragen.

\*\*\*\*

Mit Eingabe vom 18.1.2019 zog die Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Nach § 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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde - wie im Beschwerdefall - die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1997, 95/13/0243, mwN., und vom 20. Jänner 2000, 95/15/0031).

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 (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 9. Juli 1997, 95/13/0243, mwN). Eine Unbilligkeit ist dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht an der Existenzgefährdung nichts ändert (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Mai 1995, 95/15/0053).

Zutreffend hat die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung darauf hingewiesen, dass der angefochtene Bescheid nur die Entscheidung über die Gewährung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO zum Gegenstand hatte. Ob die Voraussetzungen für eine allfällige Löschung, gegeben sind, auf die im Übrigen kein Rechtsanspruch besteht, war daher in diesem ausschließlich eine Nachsicht gemäß § 236 BAO betreffenden Verfahren nicht zu prüfen bzw. darüber nicht abzusprechen.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (vgl. VwGH 16.9.1986, 86/14/0069).

In der Beschwerde vom 14.9.2018 führt der steuerliche Vertreter selbst aus, dass von der belangten Behörde in Erwägung gezogene Einbringungsmaßnahmen „offenkundig aussichtslos“ seien. Es bestehe kein Vermögen, auf welches erfolgreich Exekution geführt werden könnte. Es könne auch nicht angenommen werden, dass allfällige Einbringungsmaßnahmen zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen würden.

Damit ist aber im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des § 236 BAO gegeben, sodass nicht erkannt werden kann, dass die belangte Behörde die begehrte Nachsicht mit dem angefochtenen

Bescheid, bei dem die Sachlage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu berücksichtigen war (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2007, 2006/13/0103), zu Unrecht verwehrt hätte (vgl. beispielsweise auch die hg. Erkenntnisse vom 22. September 2000, 95/15/0090, 10. Mai 2001, 2001/15/0033, und vom 26. Juni 2002, 98/13/0035).

Die Bf. begehrte, wie auch die Beschwerde zeigt, die Abgabennachsicht, um die Existenz des Unternehmens zu retten. Es kann nun in der Tat eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO darstellen, wenn die Einhebung von Abgaben die Existenz des Unternehmens gefährdet (vgl. VwGH vom 20.1.1983, 82/15/0084, Slg. Nr. 5746/F, vom 13.10.1983, 82/15/0091 und 82/15/0124, vom 10.4.1985, 83/13/0135, vom 4.10.1985, 82/17/0021, vom 23. 9.1988, 85/17/0121, und vom 3.10. 1988, 87/15/0005). Eine solche Unbilligkeit ist jedoch – wie bereits ausgeführt - nicht zu unterstellen, wenn sich - z. B. in Anbetracht der Höhe der Überschuldung - an der Existenzgefährdung des Unternehmens nichts ändert, gleichgültig, ob die fraglichen Abgabenschuldigkeiten eingehoben oder nachgesehen werden. Vielmehr muss die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der gegenständlichen Abgaben gefährdet sein (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Oktober 1985, Zl. 82/17/0021, und vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0005).

Wenn man in Rechnung stellt, dass die nachzusehenden Abgabenschuldigkeiten nur € 36.413,66 ausmachen, während die in der Saldenliste vom 30.9.2018 ausgewiesenen Verbindlichkeiten (Kontoklasse 3) mehr als € 336.000,00 betragen, kann nicht davon gesprochen werden, dass die wirtschaftlichen Schwierigkeiten gerade durch die Einbringung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten verursacht werden.

Dass etwa die übrigen Gläubiger zu einem quotenmäßigen Forderungsverzicht bereit wären, wurde im Nachsichtsverfahren nicht dargetan.

Eine allfällige Nachsicht würde sich daher nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken.

Es sei aber auch darauf hingewiesen, dass über eine Abgabennachsicht auf Grund der bei der Bescheiderlassung gegebenen Sach- und Rechtslage abzusprechen ist (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0005). Ändert sich (z.B.) die Sachlage, so kann neuerlich um Abgabennachsicht angesucht werden (siehe das Erkenntnis vom 18. Juni 1975, Zl. 919/75). Nach der Lage des Beschwerdefalles und dem Gesagten wäre ein neuerliches Nachsichtsansuchen allenfalls erfolversprechend, wenn es der Bf. gelingen sollte, einen gerichtlichen Ausgleich (Zwangsausgleich) oder einen außergerichtlichen Ausgleich zustande zu bringen, vorausgesetzt, dass nicht der Ausgleich selbst zur Beseitigung der Existenzgefährdung ausreicht.

Die Bf. vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Auf die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 31. Jänner 2019