



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch M., vom 19. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 13. Februar 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 9. Februar 2006 brachte die Berufungswerberin (Bw.) eine Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006 ein stellte gleichzeitig den Antrag, die „Vorauszahlungen für 2006 nachzulassen“. Die Bw. führte aus, dass sie, wie dem Amt bekannt sei, monatliche Raten in Höhe von € 550,00 zahle und es werde der Antrag gestellt, die Vorauszahlungen für 2006 nachzulassen, damit die Bw. endlich ihre Schuld mit Ratenzahlung begleichen könne. Dies sei durch die Vorauszahlungen nicht möglich, da sich trotz der Ratenzahlungen der Abgabenrückstand nicht reduziere.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2006 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Mitteilung, ob mit der Eingabe vom 9. Februar 2006 eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung oder eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO begeht wurde.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 6. Juli 2006 ersuchte die Bw. die vorgeschriebenen Vorauszahlungen, auch die der früheren Jahre sowie die Säumniszuschläge und Zinsen zu erlassen.

Die Bw. habe eine eigene Pension, arbeite aber noch mit 72 Jahren. Die zweite Pension (Rechtsanwaltskammer Wien) stamme vom verstorbenen Gatten.

Die Bw. zahle seit 2001 Raten in Höhe von € 255,00 welche laufend gestiegen seien und nunmehr € 550,00 betragen. Damals habe ihre Schuld € 25.000,00 betragen, die jedoch nicht kleiner, sondern größer geworden sei.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2007 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte begründend aus, dass der Einkommensteuertarif grundsätzlich für alle Einkommensteuerpflichtigen gleich sei, egal, ob es sich um einen Arbeitnehmer, Pensionist oder Selbständigen handle. Arbeitnehmern und Pensionisten werde von den jeweiligen bezugsauszahlenden Stellen (z.B. Arbeitgeber, Pensionsversicherungsanstalt) die Einkommensteuer als Lohnsteuer bereits abgezogen. Da die abzuziehende Lohnsteuer im Regelfall von der auszuzahlenden Stelle nur vom jeweiligen Bezug berechnet werden könne und der Einkommensteuertarif progressiv sei, komme es bei Vorliegen von mehreren Dienstverhältnissen (z.B. Pension und Arbeitsverhältnis oder zwei Pensionen) bei der Arbeitnehmerveranlagung zu Nachforderungen. Dies sei vom Gesetzgeber gewollt und diene der Gleichbehandlung aller Einkommensteuerpflichtigen.

Hätte die Bw. also ihre Bezüge (Pensionsversicherungsanstalt, Rechtsanwaltskammer Wien, K.M.) nur von einer Stelle ausbezahlt bekommen, dann wäre auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifes monatlich schon mehr Lohnsteuer abgezogen worden als bei den drei einzelnen Bezügen. Um Nachforderungen im Zuge der in solchen Fällen zwingend vorzunehmenden Arbeitnehmerveranlagung zu vermeiden, seien schon während des Jahres vierteljährliche Vorauszahlungen zu leisten. Ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis oder ein atypischer Vermögenseingriff liege daher nicht vor.

In diesem Zusammenhang werde auch darauf hingewiesen, dass eine gemeinsame Versteuerung der Pensionen nur durchgeführt werden könne, wenn diese rechtzeitig, also noch vor der Auszahlung der jeweiligen Beträge bei den auszuzahlenden Stellen beantragt worden sei.

Der Grund, dass sich der Steuerrückstand bei der Bw. erhöht statt vermindert habe, liege darin, dass die Höhe der monatlichen Raten, die die Bw. angeboten hätte, offensichtlich zu gering gewesen sei, um einerseits den Rückstand zu mindern und andererseits die laufenden Einkommensteuervorauszahlungen zu tilgen. Höhere Ratenvorschreibungen durch das Finanzamt seien umgehend mittels Berufungen bekämpft worden.

Dem Ansuchen um Nachsicht sei mangels Vorliegens des von § 236 BAO geforderten Unbilligkeitstatbestandes (insbesondere sachliche Unbilligkeit) abzuweisen gewesen.

In der dagegen eingebrochenen Berufung verwies die Bw. auf ihre Berufungen vom 21. März 2006 und 8. Februar 2007 (betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2006 und 2007).

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2007 wiederholte das Finanzamt zur Begründung nach Zitierung des § 236 BAO und der maßgeblichen Rechtsprechung zunächst die Ausführungen zur Begründung des Nachsichtsabweisungsbescheides und führte weiters aus, dass in der Berufung vom 19. März 2007 keine neuen Argumente vorgebracht würden.

Gründe, die für eine persönliche Unbilligkeit sprechen würden, seien weder im Ansuchen noch in der Berufung ins Treffen geführt worden. Vielmehr richte sich das Begehrten gegen die Vorschreibung der gesetzlich vorgesehenen Vorauszahlungen, es folge also die Unbilligkeit für die Bw. aus dem Gesetz selbst. Aus den bereits dargelegten Gründen liege eine sachliche Unbilligkeit nicht vor.

Wie bereits im Abweisungsbescheid mitgeteilt worden sei, sei der Grund dafür, dass sich der Rückstand anstatt vermindert erhöht habe, darin begründet, dass die Höhe der monatlichen Raten, welche die Bw. angeboten habe, offensichtlich zu gering gewesen seien, um einerseits den Rückstand, andererseits die laufenden Einkommensteuervorauszahlungen zu tilgen. Außerdem habe die Bw. vom Juli 2006 bis Mai 2007 überhaupt keine Raten bezahlt. In ihrem letzten Ansuchen um Zahlungserleichterung vom 25. Mai 2007 habe die Bw. wieder nur monatlich € 300,00 angeboten, weshalb sich in Zukunft der Rückstand wieder erhöhen statt vermindern werde.

Mangels Vorliegens des von § 236 BAO geforderten Unbilligkeitstatbestandes sei es zu keiner Ermessensentscheidung gekommen und die Berufung sei abzuweisen gewesen.

Dagegen beantrage die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass sie derzeit wieder Raten bezahle.

Im Ergänzungsschreiben vom 23. Juli 2007 wurden ärztliche Atteste vorgelegt und weiters ausgeführt, dass durch diese ihr seit Jahren widerfahrene „progrediente gesundheitliche Benachteiligung“ die Voraussetzungen für eine zumindest Telnachsicht vorlägen. Die Abgabenbehörde habe nicht geprüft, dass die Bw. ihr Erwerbsverhältnis zu Herrn Rechtsanwalt Dr. K.M. infolge der gesundheitlichen Nachteile habe beenden müssen und nurmehr von den zwei bekannten Pensionen lebe. Die Bw. habe erhöhte Mehrkosten von zumindest € 400,00 , wie sie im ärztlichen Attest dargestellt seien. Dazu komme noch, dass die Bw. bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses infolge des Pendelns zwischen dem Hauptwohnsitz in O., und dem Nebenwohnsitz in W. bis jetzt auch nicht das geltend gemachte Pendlerpauschale erhalten habe. Es lägen daher alle Voraussetzungen zu einer

Teilnachsicht im Sinne des § 236 BAO vor, aber jedenfalls auch zur Genehmigung der Ratenzahlung auf der Basis von monatlich € 300,00, weil die Abgabenbehörde erster Instanz offenbar verkannt habe, dass die Bw. ja nur mehr von ihren Pensionseinkünften lebe und auch zusätzlich die ärztlich bescheinigten Mehrkosten leisten müsse. Es bleibe weniger als das Existenzminimum und dies könne die Bw. nur dadurch ausgleichen, dass sie von den Kindern laufend unterstützt werde.

Am 29. August 2008 forderte der Unabhängige Finanzsenat die Bw. auf, den Betrag, für den die Nachsicht begehrt wird, ziffernmäßig zu konkretisieren.

Weiters wurde um Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht, sowie um Darlegung, weshalb eine Nachsicht eines Teiles des Abgabenrückstandes eine Sanierung der wirtschaftlichen Lage bewirken könne, zumal die mit Eingabe vom 21. August 2007 angebotenen Raten in Höhe von € 500,00 nicht einmal ausreichen würden, die Vorauszahlungen für das Jahr 2008 (€ 6.217,16) abzudecken.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Oktober 2008 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass für die Abgabenschulden aus dem Witwenbezug der RAK Wien in Höhe von netto monatlich € 1.131,69 im Exekutionsweg monatlich € 272,79 in Abzug gebracht würden, so dass ihr restliche € 858,90 verbleiben würden.

Weiters würden im Exekutionsweg von der Alterspension, die die Bw. von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 1.158,37 beziehe, monatlich € 287,47 in Abzug gebracht, so dass ihr hiervon 870,90 verbleiben würden.

Die Bw. verfüge also derzeit zur Deckung ihrer Fixkosten und ihrer krankheitsbedingten Mehrkosten und ihres Lebensbedarfes über ein Gesamteinkommen von € 1.729,80 netto. Bei Berücksichtigung der im Beiblatt „Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse“ unter Punkt 9 angeführten monatlichen Fixkosten der Bw. von € 1.493,38 verbleibe ihr zur Deckung ihres persönlichen Bedarfes und der ärztlichen Mehrkosten ein Betrag von lediglich rund € 250,00 im Monat, so dass sie auf laufende Unterstützung ihrer Familie angewiesen sei.

Bei Berücksichtigung des Abgabenrückstandes von rund € 41.000,00 und der jährlichen durchschnittlichen Verzinsung auf dem Abgabenkonto wäre wirtschaftlich betrachtet bei Nachlass von $\frac{3}{4}$ der Abgabenschuld und dem verbleibenden Restsaldo von derzeit rund € 11.000,00 und der Verzinsung auf dem Abgabenkonto die Abstattung dieser im Falle des Teilnachlasses der Abgabenschuld verbleibenden restlichen Abgabenschuld der Bw. in monatlichen Teilzahlungen von € 250,00 auf eine voraussichtliche Laufzeit von drei Jahren bis zu endgültigen Bezahlung realistisch und erfüllbar.

Im Hinblick auf die wirtschaftlichen Kalkulationen ersuche daher die Bw. $\frac{3}{4}$ ihrer Abgabenschuld auf dem Abgabenkonto nachzulassen und ihr über den verbleibenden Restbetrag samt weiter laufenden Zinsen monatliche Ratenzahlungen in Höhe von € 250,00 bescheidlich zu bewilligen und im Falle der Rechtskraft dieses Bescheides die laufenden Abgabenexekutionen einzustellen.

Unter teilweiser Anlehnung an das bisherige Vorbringen und angesprochene Kalkulation über die Zahlung von monatlichen Raten á € 250,00 bei Teilnachlass einer Abgabenschuld von $\frac{3}{4}$ im Sinne des § 236 BAO dürfe im Hinblick auf das betagte Alter der Bw. und die in Anlehnung daran durchaus realistische Laufzeit der Raten auf etwa noch drei Jahre bis zur Zahlung der restlichen Abgabenschuld darin die Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Bw. erblickt werden. Wenn ihr $\frac{3}{4}$ der Abgabenschuld in billiger Weise nachgelassen würde, sei auf eine Dauer von drei Jahren mit der restlosen Zahlung der verbleibenden Abgabenschuld samt Zinsen in der Höhe der angebotenen monatlichen Raten von € 250,00 wirtschaftlich sicher zu rechnen und könne dabei in gleicher Weise auch ohne weitere Belastung der hiezu gesetzlich nicht verpflichteten Familienangehörigen bei Mehraufwand an medizinischen Kosten der Bw. und eine der dem „Lebensmindest“ entsprechende Lebenserhaltung gewährleistet werden.

Es hieße Eulen nach Athen zu tragen, wenn darauf hingewiesen werden dürfe, dass der vom Gesetz geforderte Tatbestand der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO grundsätzlich anzunehmen sei, wenn die Einbringung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stehe, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben würden. Dies müsse angenommen werden, wenn der Nahrungsstand oder die Existenz der Bw., wie jedenfalls bescheinigt worden sei, gefährdet erscheine oder besonders finanzielle Schwierigkeiten oder Notlagen bestünden (medizinischer Mehraufwand infolge der Parkinsonerkrankung)

Unbilligkeit könne aber, was im gegenständlichen Fall ebenfalls zutreffe, schon dann vorliegen, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen im besonderen außer Verhältnis zu den Folgen stehe, die mit der Verwirklichung des auslösenden Tatbestandes und den damit verbundenen und durch die Einhebung bedingten Belastungswirkungen und Interessenseinbußen üblicherweise verbunden seien. Diesbezüglich dürfe darauf hingewiesen werden, dass die Exekutionsmaßnahmen gegen die Bw. im Rahmen der Abgabenexekution bisher so gut wie keinen merkantilen Erfolg gebracht hätten.

Es liege eine abnorme Belastungswirkung sowie ein atypisch schwerer Vermögenseingriff vor, der es der Bw. nicht einmal ermögliche, die mit ihrer Krankheit verbundenen Mehrkosten abzudecken.

Trotzdem sei die Bw. aufrichtig bemüht, ihrer eingeschränkten Lebenssituation entsprechende Ratenzahlung zu leisten und könne im Zusammenhang mit den gesamten Vermögensverhältnissen der Bw. und deren beschränktem Einkommen die wirtschaftliche Lage nur dadurch saniert werden, dass im Hinblick auf die genannten Tatbestandsmerkmale des § 236 BAO $\frac{3}{4}$ -tel der Abgabenschuld nachgelassen und über den Rest eine Ratenzahlung in Höhe von monatlich € 250,00 auf die verbleibende Laufzeit von etwa drei Jahren genehmigt werde.

Gemäß Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. betragen die monatlichen Fixkosten € 1.493,38 und stellen sich wie folgt dar:

Miete	942,42
Wien Energie	37,00
Wiener Linien, Seniorenkarte	22,90
UPC-Telekabel	19,00
GIS	23,06
Kirchenbeitrag	9,00
Telekom	24,00
Arzt, Medikamente etc	400,00
Versicherungen	16,00

Über die Berufung wurde 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.

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 3.10.1988, 87/15/0103; sowie Stoll, BAO, 583).

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 9.12.1992, 91/13/0118).

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 13.9.1988, 88/13/0199). 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).

Zur sachlichen Unbilligkeit hat das Finanzamt bereits im Bescheid über die Abweisung des Nachsichtsansuchens sowie in der Berufungsvorentscheidung Stellung genommen. Den diesbezüglichen Ausführungen, auf die ausdrücklich verwiesen wird, ist die Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Es war daher nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet.

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdete oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (insbesondere Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 10. 5. 2001, ZI. 2001/15/0033, ausgeführt hat, liegt die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit in der Existenzgefährdung, die aber gerade durch die Abgabeneinhebung verursacht oder entscheidend mitverursacht sein müsste.

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändern würde (VwGH 18.5.1995, 95/15/0053).

Die Bw. beantragt die Nachsicht von $\frac{3}{4}$ -tel des derzeitigen Abgabenrückstandes, wobei sie den verbleibenden Rückstand in Raten von monatlich € 250,00 zu entrichten beabsichtigt.

Dieses Sanierungskonzept übersieht jedoch trotz diesbezüglichem Hinweis im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. August 2008, dass auf Grund des Umstandes, dass die Bw. zwei Pensionen bezieht, auch in Zukunft Einkommensteuervorauszahlungen zu entrichten sein werden. Laut telefonischer Auskunft vom 21. Oktober 2008 der Rechtsanwaltskammer und der Pensionsversicherungsanstalt wurde bis dato kein Antrag auf gemeinsame Versteuerung der Pensionen gestellt.

Bei antragsgemäßer Stattgabe der Nachsicht würden diese Vorauszahlungen, da diese nicht im Zahlungsplan beinhaltet sind, nicht entrichtet werden und nach Beendigung der Ratenzahlung als Rückstand am Abgabenkonto unberichtet aushalten. Daraus folgt, dass die

beantragte Nachsicht zu keiner Sanierung, sondern zur Verlagerung des Problems auf andere Abgaben (Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 und Folgejahre) führen würde.

Da somit an der wirtschaftlichen Lage der Bw. im Wesentlichen bei Bewilligung der Nachsicht keine Änderung eintreten würde, liegt gemäß der bereits zitierten Judikatur keine Unbilligkeit vor.

Zu den von der Bw. angesprochenen gesundheitlichen Problemen muss darauf hingewiesen werden, dass das persönliche Schicksal des Nachsichtswerbers (Krankheit, Invalidität etc.) nur angesichts der angespannten wirtschaftlichen Lage einen Zusammenhang mit der Einbringung der Abgaben und der daraus entstehenden Belastungen haben kann. In eben diesem Zusammenhang wird auf die Bestimmung des § 59 Abgabenexekutionsordnung hingewiesen, wonach das Finanzamt auf Antrag des Abgabenschuldners den unpfändbaren Freibetrag erhöhen kann, wenn dies mit Rücksicht auf besondere Bedürfnisse des Abgabenschuldners aus persönlichen Gründen geboten ist. Gründe für eine solche Erhöhung des pfändungsfreien Betrages vom Pensionsbezug sind unter anderem (schwere) Krankheit, Gebrechlichkeit, Schwerinvalidität. Hingegen sind durchschnittliche Wohnungskosten sowie Kosten für Energiebezug im allgemeinen Grundbetrag enthalten und können nicht zu einer Erhöhung führen (Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, § 59 Tz 4). In einem solchen Antrag wären aber ziffernmäßig konkrete Angaben und Nachweise für die krankheitsbedingten Mehrkosten erforderlich. Darüber hinaus müsste glaubhaft gemacht werden, dass diese Mehrkosten mit dem verbleibenden Existenzminimum tatsächlich nicht abgedeckt werden können. Bei krankheitsbedingten finanziellen Mehrbelastungen ist eine Abgabennachsicht regelmäßig nicht erforderlich, wenn diesen durch eine Maßnahme gemäß § 59 AbgEO Rechnung getragen werden könnte.

Insgesamt gesehen konnte daher nicht von einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben ausgegangen werden. Da es somit schon an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Nachsicht fehlte, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2008