

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. G in der Beschwerdesache XY, Adr, über die Beschwerde vom 7.8.2014 gegen den Bescheid der belannten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 30.6.2014, betreffend Nachsicht 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 Ansuchen vom 30.5.2014 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.), die Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 02/2008 und 04-09/2008 nachsehen zu wollen.

Begründend brachte er vor, dass er mit Berufungsvorentscheidung vom 9.12.2010 zur Haftung für die A (vormals B) wegen Rückständen an den genannten Abgaben herangezogen worden sei.

Der Bf. ersuche nunmehr, aufgrund seines Gesundheitszustandes auf die Geltendmachung der Haftung zu verzichten.

Der Beginn seiner Geschäftsführung sei am 14.8.2008 gewesen. Bereits zu diesem Zeitpunkt seien die Krankheitsanzeichen so schwerwiegend gewesen, dass er teilweise bewusstlos gewesen sei bzw. mit Gedächtnis- und Gleichgewichtsproblemen zu kämpfen gehabt habe. Dass dies die Anzeichen einer schweren Leberzirrhose gewesen seien, habe er zu diesem Zeitpunkt noch nicht erkennen können.

Der Bf. habe sich lediglich mündlich versichern können, dass die für eine ordnungsgemäße Geschäftsführung durchzuführenden Tätigkeiten stets erfolgt seien. Es sei ihm stets ausdrücklich versichert worden, dass die laufenden Abgaben bzw. Sozialversicherungsbeträge zeitgerecht entrichtet würden bzw. auch in der Vergangenheit entrichtet worden seien. Aufgrund seiner Krankheit habe er sich diesbezüglich nicht selbst kümmern können. Es sei auch kein Geschäftsführerhonorar bezahlt worden.

Der Bf. habe sich erheblich länger als ein halbes Jahr in stationärer Spitalspflege befunden. Im März 2009 sei eine Leberzirrhose festgestellt worden, die eine Lebertransplantation unumgänglich gemacht habe.

Darüber hinaus habe aufgrund von Wirbelbrüchen im August 2009 eine umfangreiche Wirbeloperation durchgeführt werden müssen. Im November 2009 sei in der Universitätsklinik Innsbruck eine Lebertransplantation durchgeführt worden. Seit diesem Zeitpunkt befindet er sich praktisch in Dauerrehabilitation.

Der Bf. sei wohl handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen, jedoch sei es ihm aufgrund seiner gesundheitlichen Situation nicht möglich gewesen, die notwendigen Kontrollmaßnahmen vorzunehmen.

Aufgrund der beispielsweise geschilderten gesundheitlichen Umstände sei es ihm praktisch unmöglich gewesen, eine berufliche Tätigkeit auszuüben. Es sei deshalb Mitte 2009 ein Pensionsantrag gestellt worden, wobei die Pension der Ingenieurkammer nur mit etwas mehr als € 200,00 ausbezahlt worden sei.

Es sei richtig, dass er mit Schreiben vom 23.6.2009 aufgefordert worden sei, zum Nachweis dafür, dass er den Abgabengläubiger nicht benachteiligt habe, eine monatliche Liquiditätsaufstellung vorzulegen. Dieser Aufforderung habe er jedoch nicht nachkommen können, weil er selbst dazu nicht in der Lage gewesen sei und ihm andererseits die diesbezüglichen Unterlagen nicht zur Verfügung gestanden seien.

Der Bf. sei die gegenständliche Geschäftsführerfunktion eingegangen, weil er gemeint habe, dass damit ein bescheidenes Einkommen erzielbar sei. Er habe stets angenommen, dass die Angaben, wonach den Verpflichtungen nachgekommen werde, richtig seien. Aufgrund seiner unverschuldeten gesundheitlichen Situation sei es ihm nicht möglich gewesen, die selbstverständlich angedachten Überprüfungsmaßnahmen vorzunehmen.

Er habe auch keinerlei finanzielle Mittel gehabt, um jemanden mit den notwendigen Überprüfungshandlungen zu beauftragen.

Hätte er beispielsweise aus der gegenständlichen Geschäftsführung über Bezüge verfügen können, wäre er auch in der Lage gewesen, für notwendige Überprüfungshandlungen zu sorgen. Dies wäre selbstverständlich auch dann der Fall gewesen, wenn er seine normale selbstständige Tätigkeit in vollem Umfang hätte aufrechterhalten können.

Einen Nachweis, dass die Entrichtung der aushaftenden Abgaben nicht möglich gewesen sei bzw. dass er sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit davon entsprechend überzeugt habe, ob und in welchem Ausmaß Abgabenschuldigkeiten bestünden, könne er unverschuldeterweise nicht erbringen.

Es seien ihm insbesondere aufgrund seiner gesundheitlichen Situation keinerlei Möglichkeiten zugestanden, die notwendigen Unterlagen zu erhalten.

Wenn auch die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme grundsätzlich der oberstgerichtlichen Rechtsprechung entspreche, so müsse doch im gegenständlichen Fall

die unverschuldete Notsituation berücksichtigt werden, die es ihm nicht ermöglicht habe, für die entsprechenden Überprüfungshandlungen zu sorgen.

Es sei ihm stets mitgeteilt worden, dass den Abgabenverpflichtungen laufend entsprochen worden sei, erst durch die Schreiben des Magistrates habe er feststellen müssen, dass diese ihm gegenüber gemachten Angaben nicht richtig gewesen seien. Insbesondere im Zeitraum 05-09/2009 sei er aufgrund der notwendigen Vorbereitung aufgrund der unumgänglichen Lebertransplantation in Verbindung mit den notwendigen Wirbeloperationen, die größtenteils stationär stattgefunden hätten, nicht in der Lage gewesen, die erforderlichen Arbeiten durchzuführen bzw. zu beauftragen, die für die entsprechenden Nachweise gesorgt hätten.

Dies betreffe insbesondere den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger. Die dafür nötigen Unterlagen seien für ihn nicht realisierbar gewesen. Auch im Rahmen der Berufung sei es ihm nicht möglich gewesen, die Nachweise beizubringen, weil er weiterhin nicht arbeitsfähig gewesen sei.

So wichtig die Beantwortung von Fragen betreffend die notwendigen Geschäftsführungshandlungen gewesen seien, so könnten diese Verpflichtungen nur im Rahmen der gesundheitlichen Möglichkeiten erfüllt werden. Rückblickend könne sehr wohl festgestellt werden, dass die gesundheitlichen Beeinträchtigungen eine Dimension erreicht hätten, die eine mehrfache Lebensbedrohung dargestellt hätten.

Die nichtalkoholische Leberzirrhose sei aus einem angeborenen Leberschaden resultiert, der bereits vor mehr als 30 Jahren erstmals durch die Uniklinik Innsbruck festgestellt worden sei. Die Verschlechterung durch eine laufende Medikamenteneinnahme – wie Schmerzmittel – sei im Endeffekt der Auslöser für die notwendige Transplantation gewesen. Die weiterhin vorhandenen Wirbelbrüche seien der Neigung zur Osteoporose entsprungen.

Der Bf. sei stets bestrebt gewesen, die notwendigen Überprüfungshandlungen zu setzen, und habe er die ihm zugekommene Post stets unverzüglich weitergeleitet. Die gesundheitlichen Probleme hätten die Möglichkeit der Überprüfung jedoch praktisch zunichte gemacht.

Am 12.12.2008 sei beim Handelsgericht Wien der Konkurs eröffnet worden, der am 16.9.2010 nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei.

Er sei gesundheitsbedingt den gesamten Zeitraum über nicht in der Lage gewesen, beim Konkursverfahren mitzuwirken. Dementsprechend hätten ihm jene Umstände bzw. Zahlen nicht bekannt sein können, die im Rahmen des Ermittlungsverfahrens am 23.6.2009 seitens des Magistrates der Stadt Wien erfragt worden seien.

Eine Rechtfertigung, die beweise, dass Abgabengläubiger nicht benachteiligt würden, erfordere eine monatliche Liquidationsaufstellung. Es sei ihm nicht möglich gewesen, diese Schreiben umfangreich zu beantworten, weil ihm dazu die gesundheitlichen Möglichkeiten wie auch die erforderlichen Unterlagen gefehlt hätten.

Der Bf. habe sich an der gegenständlichen Insolvenz keineswegs selbst bereichert, er habe mit der Insolvenz nichts zu tun gehabt. Hätte er gewusst, dass eine Insolvenz praktisch bevorstehe, bzw. hätte er seinen tatsächlichen Gesundheitszustand erkannt, hätte er niemals die Geschäftsführung angetreten.

Bezüglich der Krankheitsdauer bzw. der stationären Spitalsaufenthalte lägen selbstverständlich entsprechende Unterlagen vor.

Der Bf. verfüge über keine Vermögenswerte, aus denen die gegenständliche Haftung bestritten werden könnte. Es sei auch keine Veräußerung von Vermögenswerten zur Bestreitung der Haftung möglich. Er habe auch keine Verwandten, die eine Bestreitung der Haftung durch beispielsweise zukünftige Erbansprüche ermöglichen würden.

Er verweise darauf, dass er beim Landesgericht für Strafsachen Wien am 19.6.2012 von den diesbezüglichen Anschuldigungen freigesprochen worden sei.

Er habe keineswegs die abgabenrechtlichen Bestimmungen missachtet, jedoch sei es ihm aufgrund seiner gesundheitlichen Situation nicht möglich gewesen, sich abgabenrechtlich richtig zu verhalten.

Der Bf. ersuche daher um Berücksichtigung, dass er unverschuldet in die gegenständliche Situation geraten sei und keineswegs seine Sorgfaltspflicht negiert und auch keinerlei abgabenrechtliche Bestimmungen missachtet habe.

Die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehe keineswegs auf die bestehende Notsituation ein und sei deshalb nur bedingt anwendbar.

Er ersuche daher, von der weiteren Haftungsinanspruchnahme Abstand zu nehmen und die Exekution einzustellen.

Mit Bescheid vom 30.6.2014 wies der Magistrat der Stadt Wien MA 6 dieses Ansuchen um Nachsicht der Einhebung der bestehenden Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe in der Höhe von € 9.831,62 als unbegründet ab.

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.

Die Feststellung, ob die Einbringung von Abgabenschuldigkeiten unbillig sei, liege nicht im Ermessen der Behörde. Sie sei vielmehr – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen habe – Gegenstand der Sachverhaltsermittlung und der Subsumtion des ermittelten Sachverhaltes unter den Begriff der „Unbilligkeit“. Die Unbilligkeit könne dabei persönlich oder sachlich bedingt sein.

Die Darlegung der Umstände, auf welche das Begehren aufbaue, obliege dem Antragsteller (vgl. VwGH 21.5.1992, 91/17/0118).

Die Abgabenbehörde habe im Falle eines Ansuchens um Nachsicht somit zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliege, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff „Einhebung“

nach der Lage des Falles unbillig“ entspreche. Verneine sie diese Frage, so sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr und demnach der Antrag abzuweisen.

Seien alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liege die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Der Antragsteller ersuche um Nachlass der Haftung an Rückständen der A an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 02/2008 und 04-09/2008 aufgrund seines Gesundheitszustandes und seiner Vermögenslosigkeit.

Diesem Vorbringen werde Folgendes entgegengehalten:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liege persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährde oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre.

Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liege in der Existenzgefährdung.

Maßgebend bei der Beurteilung der Unbilligkeit aus persönlichen Gründen seien die voraussichtlichen Auswirkungen der Einbringung der Abgaben auf die Einkommens- und Vermögenslage des Antragstellers.

Bemerkt werde, dass der Abgabenschuldner gemäß § 53 EO iVm § 291a EO in seiner Existenz geschützt sei.

Da der Antragsteller laut eigenen Angaben über keine Vermögenswerte und kein ausreichendes Einkommen verfüge, das gepfändet werden könnte, könne auch keine Unbilligkeit der Einhebung vorliegen, da diese aufgrund der Richtlinien der Abgabenexekutionsordnung und der Exekutionsordnung unterhalb des Existenzminimums gar nicht durchführbar sei. Bei der vom Antragsteller gestellten Nachsicht der bestehenden Rückstände liege somit eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung nicht vor.

Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0147).

Vom Antragsteller selbst sei einbekannt worden, dass die dem Antrag zugrunde liegende Haftungsinanspruchnahme grundsätzlich der geltenden Rechtsprechung entsprochen habe.

Ein atypischer Vermögenseingriff und damit sachliche Unbilligkeit liege ebenfalls nicht vor, da die nachteiligen Folgen, nämlich die Einhebung der Kommunalsteuerrückstände bei haftbar gemachten Geschäftsführern alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage genauso träfen, sodass nicht von einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis gesprochen werden könne.

Überdies sei vom Antragsteller nicht dargetan worden, worin eine sachliche Unbilligkeit liegen sollte. Wenn er aufgrund seiner gesundheitlichen Situation tatsächlich nicht

in der Lage gewesen wäre, die Funktion als Geschäftsführer auszuführen, hätte er sofort von dieser Funktion zurücktreten müssen, um nicht seine Sorgfaltspflichten als handelsrechtlicher Geschäftsführer zu verletzen. Diese Funktionsrücklegung sei vom Antragsteller nicht durchgeführt worden.

Im Übrigen seien auch keine Nachweise über den laut Aussagen des Antragstellers vorliegenden Gesundheitszustand vorgelegt worden.

Unter Bedachtnahme auf diese Sach- und Rechtslage liege eine Unbilligkeit der Einhebung der Kommunalsteuerrückstände demnach im gegenständlichen Fall nicht vor und sei der Antrag daher spruchgemäß abzuweisen gewesen.

In der dagegen am 7.8.2014 rechtzeitig eingebrochenen Beschwerde verwies der Bf. auf sein Nachsichtsgesuch und legte zum Nachweis seines Gesundheitszustandes Befunde für die letzten fünf Jahre vor, die bisher nicht angefordert worden seien. Aus den Befunden sei ersichtlich, dass der von ihm geschilderte Gesundheitszustand zutreffend sei.

Bezüglich des Argumentes, wonach eine Exekution deshalb nicht durchführbar sei, weil das Existenzminimum nicht erreicht sei, sei anzuführen, dass in weiterer Folge damit zu rechnen sei, dass das Existenzminimum in Zukunft – wenn auch nicht erheblich überschritten werden sollte, weshalb sehr wohl für die Zukunft mit einer Belastung zu rechnen sei.

Im Gegenteil sei zu befürchten, dass eine Abdeckung des gegenständlichen Rückstandes durch Exekutionen zu einer langfristigen Dauerbelastung führe (geschätzte Mindestdauer zehn Jahre), weil die monatlichen Exekutionsbeträge relativ gering seien.

Demgegenüber würden auch die zu erwartenden geringen Exekutionsabzüge eine existenzgefährdende Belastung bedeuten, weil beispielsweise insbesondere Medikamentenkosten laufend getragen werden müssten, weshalb entgegen dem Bescheid eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung vorliege.

Wenn auch die Haftungsanspruchnahme grundsätzlich der geltenden Rechtsprechung entspreche, so sei dabei jedoch zu berücksichtigen, dass die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keineswegs auf die bestehende Notsituation eingehe. Die Judikatur sei deshalb nur bedingt anwendbar.

Laut Firmenbuch sei der Bf. lediglich Geschäftsführer der gegenständlichen Gesellschaft im Zeitraum vom 14.8.2008 bis 8.11.2008 gewesen. Die Haftungsanspruchnahme betreffe den Zeitraum 02/2008 und 04-09/2008. Geschäftsführer sei er in diesem Zeitraum somit nur einen geringen Bruchteil des in Anspruch genommenen Haftungszeitraumes gewesen.

Selbst wenn er seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt hätte, hätte dies auf die Haftungsanspruchnahme praktisch keine gravierende Auswirkung gehabt, weil der Zeitraum der Inanspruchnahme weitgehend vor seinem Geschäftsführungszeitraum liege.

Selbst wenn der Bf. die Firmensituation überprüfen hätte können, wäre es zwangsläufig zu keiner Änderung der Situation gekommen, weil die Überprüfung zeitlich bedingt erst

zu einer Funktionsrücklegung hätte führen können, wo ohnedies keine Haftung mehr vorgelegen sei (nach September 2008). Dementsprechend komme es für ihn entgegen der Bescheidbegründung zu einer seitens des Gesetzgebers offenbar nicht beabsichtigten Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, womit es zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Die Haftungsanspruchnahme für einen Zeitraum von acht Monaten bei einer effektiven Geschäftsführung laut Firmenbuch von  $1\frac{1}{2}$  Monaten in diesem Zeitraum zeige somit, dass die Haftungsanspruchnahme einen atypischen Vermögenseingriff bedeute.

Wenn demnach in der Bescheidbegründung angeführt werde, dass der Bf. sofort von seiner Funktion zurücktreten hätte müssen, so hätte dies keineswegs zu einer Veränderung der Situation geführt. Außerdem sei die Geschäftsführung ohnedies bereits am 8.11.2008 beendet worden, somit nach nicht einmal drei Monaten. Es könne demnach auch diesbezüglich nicht von einer nicht eingehaltenen Sorgfaltspflicht ausgegangen werden, weil der Zeitraum von drei Monaten vermutlich zur Überprüfung angebracht gewesen wäre.

Auf die Umstände betreffend die Unmöglichkeit der gegenständlichen ordnungsmäßigen Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit bzw. auf die Behinderungen werde auf die Begründungen im Nachsichtsgesuch verwiesen.

Der Bf. habe auch keinerlei Vergütungen seitens der Gesellschaft erhalten, aus denen die Bestreitung der Haftungsanspruchnahme möglich wäre.

Es liege demnach sowohl persönlich als auch sachlich eine Unbilligkeit vor, weil der Haftungszeitraum mit dem Geschäftsführungszeitraum keineswegs im Einklang stehe bzw. andererseits die existenzgefährdende Wirkung in jedem Fall gegeben sei.

Mit Schreiben vom 22.8.2014 ergänzte der Bf. seine Beschwerde und brachte vor, dass nach § 9 BAO die Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften würden, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzungen der ihnen auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

Im Nachsichtsgesuch sei dargelegt worden, dass keine schuldhafte Verletzung der Pflichten als Geschäftsführer gegeben gewesen sei, insbesondere wenn man die gesundheitliche Situation betrachte.

*„Hat ein in den §§ 80 ff BAO bezeichneter Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Für die Haftung nach § 6a KommStG gilt nichts anderes.“ (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0101)*

Im gegenständlichen Nachsichtsgesuch bzw. in der Beschwerde sei ausführlich dargelegt worden, dass die vermeintliche Pflichtverletzung auf seinen Gesundheitszustand zurückzuführen gewesen sei.

Aufgrund der Aussagen der betrauten Personen habe es keine Hinweise darauf gegeben, dass Abgaben nicht bzw. unrichtig entrichtet worden seien. Eine Überprüfung seinerseits sei ihm deshalb insbesondere aufgrund der geschilderten Umstände nicht möglich gewesen. Darüber hinaus dürften nach dem vorstehenden Erkenntnis die Anforderungen an die Sorgfaltspflichten bei der Übernahme der Geschäftsführerfunktion nicht überspannt werden. Dies gelte zusätzlich zu seiner gesundheitlichen Situation, wonach eine Überprüfung praktisch unmöglich gewesen sei.

Dabei sei auch die finanzielle Unmöglichkeit seinerseits zu berücksichtigen, wonach er keine finanziellen Mittel gehabt habe, für eine Überprüfung seitens befugter Personen zu sorgen. Wie der Bf. bereits angeführt habe, habe ihm insbesondere aufgrund seiner Situation die Möglichkeit gefehlt, für eine entsprechende Überprüfung zu sorgen. Er verweise diesbezüglich auf seine Ausführungen im Nachsichtsgesuch bzw. der Beschwerde.

Seitens der Abgabenbehörde sei auf die Gleichbehandlungspflicht verwiesen bzw. bemängelt worden, dass er diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt habe. Die Gleichbehandlungsnachweise seien ihm niemals zugänglich gewesen, weshalb es ihm auch nicht möglich gewesen sei, entsprechende Nachweise zu schaffen. Er habe demnach unverschuldet auch nicht seiner „Beweisvorsorgepflicht“ für einen potentiellen Haftungspflichtigen einer Gesellschaft im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 30.1.2014, 2013/16/0229, entsprechen können. Der Bf. verweise diesbezüglich auch auf den Artikel in der ÖStZ 13/2014, 331-333, in dem die Haftungsvoraussetzungen gemäß § 9 BAO zusammengefasst worden seien.

Die Gläubigergleichbehandlung habe demnach nicht nachgewiesen werden können, wobei dieser mangelnde Nachweis keineswegs auf eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits zurückzuführen gewesen sei. Der Bf. habe im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme keinen Zugang mehr zu den für die Erstellung einer Liquiditätsprüfung erforderlichen Unterlagen gehabt, weil er niemals über die nötigen Unterlagen verfügen hätte können.

Die Belege aus seiner früheren Geschäftstätigkeit seien ihm nicht „nicht mehr zugänglich“, sondern seien ihm im Endeffekt niemals zugänglich gewesen. Die Unmöglichkeit der Beweisführung werde dadurch bekräftigt, dass es ihm niemals möglich gewesen sei, Beweise anzufertigen (zB Kopien, Archivierungen usw.). Dementsprechend sei es ihm unmöglich gewesen, zu der beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme bzw. zu den vorgeworfenen Haftungsvoraussetzungen Stellung zu beziehen. Der notwendigen Beweisvorsorge habe nicht Rechnung getragen werden können, weil die gegenständlichen Belege insbesondere gesundheitsbedingt niemals zugänglich gewesen seien. Dementsprechend habe auch der Beweisvorsorge nicht Rechnung getragen werden können. Wie in der Literatur ausgeführt, sei zu berücksichtigen, dass Sorgfaltspflichten und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen.

Die Forderung nach Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken könne ihm nur dann angelastet werden, wenn er dazu auch persönlich in der Lage gewesen wäre. Wie der Bf. ausreichend dargelegt habe, sei er dazu nicht in der Lage gewesen, weshalb ihm auch kein pflichtwidriges Verhalten angelastet werden könne. Er habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen gehabt. Dies hätte jedoch zur Bedingung gehabt, dass er über die notwendigen Unterlagen und Informationen verfügen könnte.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits durch die Nichtentrichtung der Abgaben, die ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei, liege nicht vor. Wäre ihm die tatsächliche Situation bekannt geworden, hätte er selbstverständlich im Rahmen seiner Möglichkeiten den rechtlichen Vorschriften entsprochen. Dies betreffe insbesondere die Beachtung der Gleichbehandlungspflicht.

Wie der Bf. bereits ausgeführt habe, liege der Großteil des Zeitraumes der Haftungsinanspruchnahme vor seiner Geschäftsführung. Die Abgabenverbindlichkeiten seien keineswegs aus seinem Verschulden nicht bezahlt worden. Er habe auch unter Berücksichtigung seines Gesundheitszustandes über keine liquiden Mittel verfügen können, wie ihm auch der Stand der Verbindlichkeiten niemals bekanntgegeben worden sei. Er habe keine Mittel verwalten können, die er für eine Abgabenentrichtung verwenden hätte können.

Leider behandle die Literatur bzw. Judikatur keineswegs die Fragen der gesundheitlichen Unmöglichkeit einer Vertretung. Daraus könne aber geschlossen werden, dass eine Unmöglichkeit bedeute, dass kein Verschulden seinerseits vorliege.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.11.2014 wies der Magistrat der Stadt Wien MA 6 die Beschwerde ebenfalls als unbegründet ab und führte nach Zitierung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen aus, dass der Bf. in seiner Beschwerde im Wesentlichen vorbringe, unverschuldet aufgrund seiner gesundheitlichen Lage zur Haftung herangezogen worden zu sein. Dazu habe er Unterlagen (ärztliche Atteste, Untersuchungsergebnisse, etc.) vorgelegt. Weiters brachte der Bf. persönliche Unbilligkeit aufgrund der langfristigen Dauerbelastung durch Exekutionen aufgrund monatlich geringer Exekutionsbeträge vor. Es liege auch sachlich eine Unbilligkeit vor, da der Haftungszeitraum mit dem Geschäftsführungszeitraum keineswegs in Einklang stehe.

Dazu werde Folgendes festgestellt:

Der Verwaltungsgerichtshof fordere in ständiger Rechtsprechung für den Tatbestand der „Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles“ das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen (sogenannte persönliche Unbilligkeit) oder im Steuergegenstand gelegenen Sachverhaltselementes (sogenannte sachliche Unbilligkeit), aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergebe.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liege persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährde oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liege in der Existenzgefährdung.

Maßgebend bei der Beurteilung der Unbilligkeit aus persönlichen Gründen seien die voraussichtlichen Auswirkungen der Einbringung der Abgaben auf die Einkommens- und Vermögenslage des Antragstellers.

Die Feststellung, ob die Einbringung von Abgabenschuldigkeiten unbillig sei, liege nicht im Ermessen der Behörde; sie sei vielmehr – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen habe – Gegenstand der Sachverhaltsermittlung und der Subsumtion des ermittelten Sachverhaltes unter den Begriff der „Unbilligkeit“. Die Unbilligkeit könne dabei persönlich oder sachlich bedingt sein.

Im Nachsichtsverfahren sei es Sache des Nachsichtswerbers, im Sinne der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die begehrte Nachsicht gestützt werden könne (vgl. VwGH 21.5.1992, 91/17/0118).

Der Bf. bringe einerseits vor, derzeit keine ausreichenden Einkünfte oder kein Vermögen zu haben, das überhaupt gepfändet werden könnte. Andererseits verweise er darauf, dass er in Zukunft pfändbare Einkünfte erhalten könnte, die knapp über dem Existenzminimum liegen, ohne dies zu konkretisieren. Einen Nachweis für dieses Vorbringen habe der Bf. nicht erbracht.

Doch selbst wenn zukünftige Einkommen über dem Existenzminimum liegen würden, sei der Bf., wie bereits im angefochtenen Bescheid ausgeführt, als Abgabenschuldner gemäß § 53 AbgEO iVm § 291a EO in seiner Existenz geschützt. In diesem Zusammenhang werde auch darauf verwiesen, dass bei der Höhe des Existenzminimums sowohl familiäre Aspekte wie Sorgfaltspflichten als auch gesundheitliche Aspekte und Pflegebedürftigkeit berücksichtigt würden. Auch die durch Vorlage zahlreicher Atteste nachgewiesene gesundheitliche Lage könne daher zu keiner Unbilligkeit der Einhebung führen.

Von einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung könne daher nicht gesprochen werden.

Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es dabei zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0147).

Dazu sei festzuhalten, dass es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspreche, dass ein Geschäftsführer auch für Abgabenrückstände, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden seien, hafte. Der Verwaltungsgerichtshof habe zum Ausdruck gebracht, dass die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit

ihrer Abstattung ende und der Geschäftsführer einer GmbH sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit daher darüber unterrichten müsse, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei (vgl. zB VwGH 24.2.2010, 2006/13/0094).

Der Geschäftsführer könne sich auch nicht auf die Unkenntnis seiner Steuerpflichten berufen. Wer als im Handelsregister eingetragener gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft am Wirtschaftsleben teilnehme, habe sich, wenn ihm die entsprechenden Kenntnisse fehlen würden, diese in geeigneter Weise zu verschaffen (VwGH 2.4.1979, 1335, 1459-1462/78, ÖStZ 270).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH habe ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen (zB Hausbank) behindert sehe, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 23.5.1990, 89/13/0143; VwGH 20.6.1990, 89/13/0142).

Auch im Falle einer Überlastung, wie zB aufgrund einer schweren Erkrankung, sei der Geschäftsführer verpflichtet, die Geschäftsführung zurückzulegen, sofern er nicht etwa eine Entlastung durch Bestellung weiterer Geschäftsführer erreichen könne.

Der Bf. habe selbst bekanntgegeben, sich stets darauf verlassen zu haben, dass die Angaben, wonach den Verpflichtungen der Firma nachgekommen werde, richtig seien. Sein Verschulden liege in der fehlenden Sorgfaltspflicht bei der Überprüfung der Entrichtung der Abgaben und sonstiger Verbindlichkeiten. Erschwerend komme hinzu, dass der Bf. trotz seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung die Geschäftsführertätigkeit nicht zurückgelegt habe.

Im Übrigen sei ein Verfahren um Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten nicht geeignet, fehlende Handlungen in einem bereits rechtskräftig abgeschlossenen Haftungsverfahren wieder aufzugreifen und nachzuholen.

Daher sei auch der Hinweis auf die mangelnde Möglichkeit zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung im gegenständlichen Verfahren ohne Belang.

Da die nachteiligen Folgen, nämlich Heranziehung eines Geschäftsführers zur Haftung für nicht entrichtete Abgaben der Primärschuldnerin, alle anderen Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage genauso trafen, könne nicht von einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis gesprochen werden.

Auch das Vorliegen einer anormalen Belastungswirkung bzw. eines atypischen Vermögenseingriffes sei somit nicht gegeben.

Eine sachliche Unbilligkeit liege somit im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht vor.

Mit Schreiben vom 16.12.2014 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf sein Nachsichtsgesuch vom

30.5.2014, auf seine Beschwerde vom 7.8.2014 bzw. die Ergänzung der Beschwerde vom 22.8.2014.

Außerdem verwies er auf seine übersandten Beilagen betreffend Spitalsaufenthalte, Operationen, Rehabilitationen, einschließlich der Angaben betreffend Medikationen, aus denen der Gesundheitszustand zweifelsfrei abgeleitet werden könne.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 20.11.2014, eingelangt am 2.12.2014, werde keineswegs ausreichend auf die angeführten Nachsichtsbegründungen eingegangen.

Ergänzend möchte er Folgendes feststellen:

„Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles“:

Im Nachsichtsgesuch sei ausführlich darauf eingegangen worden, warum eine Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles vorliege, bzw. dass diese Unbilligkeit in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen liege. Außerdem sei auf das wirtschaftliche Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich bestehenden Nachteilen eingegangen worden.

Der Beginn der Geschäftsführung sei am 14.8.2008 gewesen. Bereits zu diesem Zeitpunkt seien die Krankheitsanzeichen so schwerwiegend gewesen, dass er teilweise bewusstlos gewesen sei bzw. mit Gedächtnis- bzw. Gleichgewichtsproblemen zu kämpfen gehabt habe. Dass dies Anzeichen für eine schwere Leberzirrhose gewesen sei, habe er zu diesem Zeitpunkt keineswegs erkennen können.

Dementsprechend sei es ihm bereits kurzfristig nicht möglich gewesen, persönlich entsprechende durchzuführende Tätigkeiten betreffend Geschäftsführung auszuüben. Er habe sich stets mündlich vergewissert, wobei ihm versichert worden sei, dass die laufenden Abgaben bzw. Sozialversicherungsbeträge zeitgerecht entrichtet worden seien. Dies sei auch in der Vergangenheit so gewesen.

Aufgrund seiner Krankheit habe er sich diesbezüglich nicht mehr kümmern können, als er dies getan habe. Er habe sich erheblich länger als ein halbes Jahr in stationärer Spitalpflege befunden, wobei erst im März 2009 eine Leberzirrhose festgestellt worden sei, die eine Lebertransplantation unumgänglich gemacht habe.

Der Vollständigkeit halber sei auch noch anzuführen, dass er niemals Geschäftsführungshonorare erhalten habe.

Der Bf. sei wohl handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen, jedoch sei es ihm aufgrund seiner gesundheitlichen Situation nicht möglich gewesen, die notwendigen Kontrollmaßnahmen vorzunehmen. Dementsprechend sei er auf die Aussagen der handelnden Personen angewiesen gewesen, wobei ihm diese stets versichert hätten, dass sämtlichen Verpflichtungen nachgekommen worden sei bzw. werde.

Er habe keineswegs seine Pflichten als Geschäftsführer schuldhaft verletzt, weil er dazu aufgrund seiner teilweise lebensbedrohlichen gesundheitlichen Situation dazu gar nicht in der Lage gewesen wäre.

Der Bf. verweise diesbezüglich nochmals auf seine Ergänzung der Beschwerde:

*„Hat ein in den §§ 80 ff BAO bezeichneter Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Für die Haftung nach § 6a KommStG gilt nichts anderes.“* (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0101)

Aufgrund der geschilderten Umstände betreffend den langfristigen teilweise lebensbedrohlichen Krankheitsverlauf ergebe sich demnach eine Unbilligkeit, die in der Person des Steuerpflichtigen liege, wobei auch die Notwendigkeit der Einnahme schwerer Medikamente anzuführen sei, die zwangsläufig eine physische und psychische Beeinträchtigung mit sich gebracht bzw. das Denkvermögen teilweise erheblich gemindert hätten.

Bezüglich der sachlichen Unbilligkeit sei ebenfalls auf das wirtschaftliche Missverhältnis zu verweisen.

Der Bf. habe keinerlei Geschäftsführungsbezüge seitens der Gesellschaft bezogen. Eine Einhebung eines Betrages von rund € 10.000,00 stehe in einem eklatanten Missverhältnis zu seinen laufenden Einkünften. Er habe von Mitte 2009 bis 2014 lediglich eine Nettopension von rund € 200,00 bezogen. Dementsprechend wäre in diesem Zeitraum von vornherein keinerlei Möglichkeit zu einer Abdeckung gegeben gewesen.

Nunmehr verfüge er seit Frühjahr 2014 über eine Monatspension von netto € 852,87. Dieser Bezug liege noch unter dem Existenzminimum, weshalb derzeit keinerlei Exekutionsmöglichkeit bestehe. Wenn in Zukunft durch bescheidene Pensionserhöhungen eine Exekution möglich wäre, ergebe sich die Situation, dass der gegenständliche Rückstand mindestens einen Zeitraum von 10 bis 20 Jahren zur Abdeckung erfordere.

Dies stelle sicherlich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen dar.

Es liege demnach sowohl persönliche Unbilligkeit als auch sachliche Unbilligkeit vor.

Die Einhebung der Abgaben gefährde in jedem Fall seine wirtschaftliche Existenz, weil aufgrund der vermeintlichen Dauer der Exekution keinerlei Reserven geschaffen werden könnten, um für Notfälle vorzusorgen. Es liege demnach in jedem Fall eine dauernde Existenzgefährdung vor.

*„Maßgebend bei der Beurteilung der Unbilligkeit aus persönlichen Gründen sind die voraussichtlichen Auswirkungen der Einbringung der Abgaben auf die Einkommens- und Vermögenslage des Antragstellers.“*

Die voraussichtlichen Auswirkungen der Einbringung der Abgaben seien sowohl auf die Einkommens- als auch die Vermögenslage existenzgefährdend. Aufgrund der voraussichtlichen langandauernden Exekutionsdauer sei es keineswegs möglich, notwendige bescheidene Vermögensrücklagen zu bilden, weil die Beschränkung auf das Existenzminimum langfristig keinerlei Spielraum zulasse.

Aufgrund der gesundheitlichen Situation habe der Bf. laufend Krankheitskosten zu leisten, die auch in Zukunft nicht geringer würden.

Wenn daher in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt werde, „*dass bei der Höhe des Existenzminimums sowohl familiäre Aspekte wie Sorgepflichten als auch gesundheitliche Aspekte und Pflegebedürftigkeit berücksichtigt werden*“, so entspreche dies keineswegs den tatsächlichen Gegebenheiten.

Der Bf. beziehe kein Pflegegeld, weil trotz seiner schweren gesundheitlichen Beeinträchtigungen keinerlei Anspruch diesbezüglich bestehet. Im Gegenteil habe er die laufenden Kosten - insbesondere Medikamentenkosten - selbst zu tragen, wenn keine Kostentragung seitens der Sozialversicherung erfolge. Selbstverständlich habe er auch die pauschalen Medikamentengebühren zu entrichten.

Es sei demnach nicht richtig, dass gesundheitliche Aspekte bei der Bemessung der Höhe des Existenzminimums berücksichtigt würden.

Weiters werde in der Vorentscheidung angeführt: „*Der Beschwerdeführer bringt einerseits vor, derzeit keine ausreichenden Einkünfte oder kein Vermögen zu haben, das überhaupt gepfändet werden könnte. Andererseits verweist er darauf, dass er in Zukunft pfändbare Einkünfte erhalten könnte, die knapp über dem Existenzminimum liegen würden, ohne dies zu konkretisieren. Einen Nachweis für dieses Vorbringen hat der Beschwerdeführer nicht erbracht.*“

Selbstverständlich sei der Nachweis erbracht worden, dass derzeit wie auch in der Vergangenheit keine pfändbaren Einkünfte vorlägen. Bezuglich der Zukunft sei „ein Nachweis“ nicht möglich, weil es in der Natur der Sache liege, dass „Nachweise“ nur für die Vergangenheit erbracht werden könnten.

Derzeit betrage das unpfändbare Existenzminimum € 857,00. Demgegenüber betrügen die monatlichen Pensionseinkünfte € 852,87. Daraus sei ersichtlich, dass für die Zukunft nicht abgeschätzt werden könne, inwieweit das Existenzminimum mehr oder weniger wachse als die bescheidenen Pensionserhöhungen.

Die Vorlage der zahlreichen Atteste zeige sehr wohl die Notwendigkeit von beispielsweise Medikamentenkosten, deren Höhe nicht endgültig definiert werden könne, weil auch Medikamentenkosten anfallen würden, die nicht seitens der Sozialversicherung ersetzt würden. Dies betreffe sowohl Medikamentenkosten als auch sonstige zusätzliche Aufwendungen, die durch die Krankheitssituation bedingt seien. Nachdem jedoch keine Pflegebedürftigkeit vorliege, stehe kein Pflegegeld zu, womit auch keine Berücksichtigung im Rahmen des Existenzminimums erfolgen könne.

Weiters wird in der Vorentscheidung angeführt, dass keine „anormale Belastungswirkung verglichen mit ähnlichen Fällen“ vorliege, die „zu einem atypischen Vermögenseingriff“ führe.

Aufgrund der oben zitierten Umstände, wonach die Exekutionsdauer voraussichtlich erheblich über 10 Jahren liege, liege zweifellos eine anormale Belastungswirkung vor, die zu einem atypischen Vermögenseingriff führe.

Wenn es auch der ständigen Judikatur entspreche, dass ein Geschäftsführer auch für Abgabengrückstände, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden seien, hafte, so sollte doch der gegenständliche Sachverhalt näher betrachtet werden. Die Haftungsanspruchnahme für einen Zeitraum von 8 Monaten bei einer effektiven Geschäftsführung laut Firmenbuch von  $1\frac{1}{2}$  Monaten in diesem Zeitraum, zeige in jedem Fall ein atypisches Missverhältnis.

Bezüglich der Unmöglichkeit der gegenständlichen Kontrollmaßnahmen verweise der Bf. auf seine Ausführungen im Nachsichtsgesuch, in der Beschwerde bzw. der Ergänzung zur Beschwerde.

In der Beschwerdevorentscheidung werde weiters ausgeführt:

*„Der Geschäftsführer kann sich auch nicht auf Unkenntnis seiner Steuerpflichten berufen. Wer als im Handelsregister eingetragener gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft am Wirtschaftsleben teilnimmt, hat sich, wenn ihm die entsprechenden Kenntnisse fehlen, diese in geeigneter Weise zu verschaffen.“*

Der Bf. habe sich keineswegs auf eine „Unkenntnis seiner Steuerpflichten“ berufen, sondern dargestellt, dass er aufgrund seiner gesundheitlichen Situation nicht in der Lage gewesen sei, seinen Prüfungspflichten nachzukommen. Er habe sich auch keineswegs darauf berufen, dass ihm die entsprechenden Kenntnisse gefehlt hätten, um seinen Pflichten nachzukommen, sondern dass er aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage gewesen sei, den rechtlichen Normen zu folgen.

Es hätten ihm nicht die „entsprechenden fachlichen Kenntnisse“ gefehlt, sondern die objektiven und subjektiven Möglichkeiten zur notwendigen Überprüfung der Sachverhalte, wie dies für gesetzliche Vertreter von Kapitalgesellschaften notwendig sei.

Aufgrund seiner gesundheitlichen Situation habe er de facto auch nicht „am Wirtschaftsleben teilnehmen“ können, wie dies das gegenständliche Erkenntnis voraussetze.

Bezüglich der Unmöglichkeit der ungehinderten Ausübung der Funktion bzw. der Möglichkeit der Niederlegung der Funktion als Geschäftsführer verweise er auf den Zeitablauf. Die Bestellung sei am 14.8.2008 gewesen. Die Haftungsanspruchnahme ende für den Zeitraum September 2008. Somit hätte eine Zurücklegung praktisch zu keinem anderen Ergebnis geführt, weil nicht anzunehmen wäre, dass die Zurücklegung erheblich vor Ende September 2008 erfolgen hätte können. Er habe ausreichend dargelegt, dass er leider zum Zeitpunkt der Begründung der Geschäftsführungsfunktion nicht in der Lage gewesen sei, seinen tatsächlichen Gesundheitszustand zu kennen. Dies habe sich auch beispielsweise bis September 2008 nicht verändert gehabt, weil er stets gehofft habe, dass die gesundheitlichen Probleme bewältigt werden könnten. Dass dies

nicht der Fall gewesen sei, habe er nicht erkennen können, weil er auch zwangsläufig schwere Medikamente nehmen habe müssen, die nicht dazu beigetragen hätten, die wirtschaftlichen Fakten zu erkennen.

Der Bf. habe sich nur darauf verlassen können, dass die Angaben, wonach den Verpflichtungen der Firma nachgekommen worden sei, richtig seien. Es liege demnach kein Verschulden in Form einer „fehlenden Sorgfaltspflicht“ vor, sondern hätte er im Rahmen seiner gesundheitlichen Situation unter Berücksichtigung der notwendigen Medikation nicht anders handeln können, weil er dazu gesundheitlich nicht in der Lage gewesen sei. Diese gesundheitlichen Beeinträchtigungen hätten in jedem Fall dazu geführt, dass die Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit nicht umgehend durchgeführt worden sei.

Wie bereits angeführt, hätte dies jedoch an der Haftungsanspruchnahme vermeintlich nichts geändert.

*„Im Übrigen ist ein Verfahren um Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten nicht geeignet, fehlende Handlungen in einem bereits rechtskräftig abgeschlossenen Haftungsverfahren wieder aufzugreifen und nachzuholen.“*

Das gegenständliche Haftungsverfahren sei in einem Zeitraum abgewickelt worden, in dem der Bf. aufgrund seiner gesundheitlichen Situation nicht in der Lage gewesen sei, die notwendigen Handlungen zu setzen, um entsprechende Aufklärungen durchzuführen. Im Zeitraum des Haftungsverfahrens sei er praktisch zur Gänze in Spitalsbehandlung bzw. Rehabilitation gewesen. Es sei ihm demnach keineswegs möglich gewesen, für die entsprechenden Handlungen zu sorgen.

Das Haftungsverfahren sei dementsprechend rechtlich korrekt abgewickelt worden, wobei der Behörde nicht habe bekannt sein können, warum er nicht in der Lage gewesen sei, seinen Geschäftsführungspflichten nachzukommen. Es sei ihm aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen, am Haftungsverfahren ausreichend teilzunehmen. Dementsprechend ergebe sich keinerlei Kritik am rechtskräftig abgeschlossenen Haftungsverfahren, sondern ausschließlich das Interesse an der Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten, die keineswegs aufgrund mangelnder Sorgfaltspflicht seinerseits unberichtet geblieben seien.

Wie bereits angeführt, sei damit zu rechnen, dass ein Exekutionsverfahren keineswegs in absehbarer Zeit zu einer Befriedigung der Abgabenschuld führen könne. Die voraussichtliche Dauer von erheblich mehr als beispielsweise 10 Jahren ohne Verschulden des Haftungspflichtigen führe in jedem Fall dazu, dass „*von einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis gesprochen werden kann*“. Dementsprechend liege einerseits eine anormale Belastungswirkung als auch ein atypischer Vermögenseingriff vor.

Nachdem somit keineswegs eine fehlende Sorgfaltspflicht seinerseits vorliege, sondern das vermeintliche Verschulden ausschließlich darauf zurückzuführen sei, dass er mit gesundheitlichen Problemen zu kämpfen gehabt habe, die sogar lebensbedrohlich

gewesen seien, während der Bf. andererseits die Tragweite der gesundheitlichen Probleme bzw. deren Auswirkungen nicht habe erkennen können - insbesondere aufgrund des umfassenden medikamentösen Einflusses - ersuche er unter Berücksichtigung seiner finanziellen Verhältnisse um Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 5.12.2016 wurde der Bf. aufgefordert, seine derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse offenzulegen und zum Nachweis seinen letzten Einkommensteuerbescheid 2015 sowie die Kontoauszüge der letzten zwei Monate in Kopie vorzulegen.

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 5.1.2017 das ausgefüllte Formular zur Feststellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse sowie seine Kontoauszüge für die Monate November und Dezember 2016 und führte erläuternd aus, dass es sich bei den Beträgen „BAR Eigenerlag“ um Hilfestellungen von Frau D Z handle (zB 7.11. € 950,00, 23.11. € 75,00, 2.12. € 600,00, 22.12. € 800,00).

Seitens Frau **Z** würden auch seine Lebenshaltungskosten bestritten. Es sei mit ihr vereinbart, dass die jeweiligen Hilfestellungen als Kredit zu betrachten seien und daher seinerseits im Rahmen seiner Möglichkeiten Rückzahlungen erfolgen sollten.

Bei den Monatsbeiträgen in Höhe von € 55,39 bzw. der Rückzahlungsrate von monatlich € 40,00 handle es sich um seine Krankenversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt, weil er ansonsten nicht krankenversichert wäre.

Weiters übersende er den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 14.10.2016. Dabei ergäben sich ausnahmsweise Einkünfte in Höhe von € 17.335,00 abzüglich Einkommensteuer von € 1.979,00, somit netto € 15.356,00. Dieses außergewöhnliche Einkommen resultiere insbesondere aus der steuerpflichtigen Abgeltung der Sterbekassa in Höhe von € 2.269,00, sodass die laufenden Bezüge netto € 13.087,00 betragen hätten.

Von diesen Einkünften seien insbesondere abzudecken:

1. Krankenversicherung Sozialversicherungsanstalt von monatlich € 95,39 (Beitrag € 55,39, Rate für Nachzahlung € 40,00), jährlich daher € 1.145,00.
2. Kosten von Heilbehelfen bzw. Medikamenten, die nicht seitens der Krankenkassa ersetzt würden, durchschnittlich mindestens € 30,00 monatlich, das seien € 360,00 jährlich.
3. Notwendige PKW-Kosten, weil der Bf. aufgrund seiner gesundheitlichen Situation (insbesondere Lebertransplantation bzw. schwerer Wirbelsäulenschaden) nicht in der Lage sei, entsprechende Gehleistungen zu erbringen. Der Vollständigkeit halber sei noch anzuführen, dass auch eine Inanspruchnahme des öffentlichen Verkehrs nicht möglich sei. Die Kosten betrügen monatlich € 250,00, das seien jährlich € 3.000,00. Eine Kraftfahrzeugabnutzung sei dabei nicht zu berücksichtigen, weil aufgrund des Alters des PKWs die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer weitaus überschritten sei.

4. Außerdem würden für laufende Massagen bzw. Kurkosten immer wieder periodisch Kosten anfallen, die seitens der Krankenkassa nicht ersetzt würden. Die diesbezüglichen durchschnittlichen Kosten betrügen mindestens monatlich € 50,00, das seien jährlich € 600,00.

5. Aufgrund der gesundheitlichen Situation müsse der Bf. nunmehr auch die Hilfe der Volkshilfe Adr1 in Anspruch nehmen, weil beispielsweise laufende Verbandswechsel durchzuführen seien, die ihm selbst nicht möglich seien. Dadurch ergäben sich ebenfalls laufende Kosten in Höhe von monatlich durchschnittlich € 200,00 bis € 300,00, somit jährlich rund € 3.000,00.

6. Weiters sollte er insbesondere die in den Jahren 2008 bis 2014 erfolgten finanziellen Hilfestellungen von Frau D Z zumindest teilweise rückerstatteten.

7. Einkommensverhältnisse 2008 bis 2014 laut Einkommensteuerbescheiden:

2008	2.031,00
2009	6.452,00
2010	9.828,00
2011	10.200,00
2012	2.057,00
2013	- 3.606,00
2014	14.648,00

Das Gesamteinkommen 2008 bis 2014 habe daher € 41.610,00 betragen, durchschnittlich Jährlich somit € 5.944,00.

Es sei demnach in den Jahren 2008 bis 2014 eine jährliche Hilfestellung von durchschnittlich mindestens € 6.000,00, das seien insgesamt € 42.000,00, seitens Frau Z notwendig gewesen, die insbesondere für den laufenden Lebensunterhalt habe aufkommen müssen.

Der Vollständigkeit halber sei noch anzuführen, dass in den Jahren 2009 bis 2014 laufende Exekutionen der Architektenkammer zu entrichten gewesen seien, weil mangels entsprechender Einkünfte auch in den Vorjahren keine laufende Entrichtung der Beiträge möglich gewesen sei.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 habe eine Ausnahmesituation dargestellt, weil eben die Sterbekassa abgefunden worden sei.

Weiters gab der Bf. bekannt, dass ihm bisher keinerlei Pflegegeld zugestanden sei, sodass die gegenständlichen Aufwendungen zur Gänze von ihm zu bestreiten seien, weshalb er auch weiterhin auf die Hilfestellung von Frau Z angewiesen sei.

Bezüglich der weiteren Begründung verweise er auf sein Nachsichtsgesuch vom 30.5.2014 bzw. auf die Beschwerde vom 7.8.2014. Es sei ihm demnach weiterhin nicht

möglich, für seinen Lebensunterhalt bzw. seine Kranken- und Pflegekosten vollständig aufzukommen, weshalb die beträchtlichen Gegebenheiten im Nachsichtsgesuch bzw. der Beschwerde weitgehend mit der laufenden Situation ident seien.

### **Über die Beschwerde 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 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 offensichtliche 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).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn 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).

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

Aus dem umfangreichen Vorbringen des Bf. im Zusammenhang mit seiner Haftungsanspruchnahme, aus der die nachsichtsgegenständlichen Abgaben resultieren, lässt sich nichts gewinnen, weil sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, dass die Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu dient, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010).

Die Frage, ob ihm eine schuldhafte Pflichtverletzung an der Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenschulden der Gesellschaft, deren Geschäftsführer er für einen Zeitraum war, in dem die Abgaben fällig wurden, zur Last gelegt werden durfte, ist daher im Nachsichtsverfahren nicht mehr zu klären und somit als Begründung einer sachlichen Unbilligkeit nicht erfolgversprechend.

Da eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliegt, war nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall die Entrichtung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben persönlich unbillig sein könnte. 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 Nachsichtwerbers 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 Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Da der Bf. in den Feststellungen seiner wirtschaftlichen Verhältnisse angab, nicht über Liegenschaften oder wertvolle Gegenstände zu verfügen (der PKW ist beispielsweise bereits 25 Jahre alt und wurde mit € 0,00 bewertet), kann eine solche von der Judikatur geforderte Verschleuderung von Vermögenschaften nicht eintreten.

Aus dem Vorbringen, lediglich eine Mindestpension von monatlich € 877,78 (zuzüglich Sonderzahlungen) zu beziehen, lässt sich nichts gewinnen, weil der Bf. andererseits gemäß seinen Angaben über seine wirtschaftlichen Verhältnisse an Verbindlichkeiten einen mit € 30.000,00 aushaltenden Bankkredit, die von seiner Lebensgefährtin D Z bisher

in Höhe von € 42.000,00 (zuzüglich Lebenshaltungskosten) an ihn geleisteten und vom Bf. laut den vorliegenden Bankkontoauszügen regelmäßig in Höhe von € 815,49 monatlich an sie zurückgezahlten Zahlungen sowie Haftungsverbindlichkeiten als Geschäftsführer der A beim Finanzamt, dem Magistrat der Stadt Wien und bei der Gebietskrankenkasse in Höhe von mehr als € 100.000,00 aufweist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch die persönliche Unbilligkeit der Einhebung zu verneinen, käme die Nachsicht nur anderen Gläubigern zugute (VwGH 21.9.2016, 2013/13/0097; VwGH 24.2.2016, Ra 2015/13/0044).

Da somit auch eine persönliche Unbilligkeit nicht vorliegt und damit die Nachsichtsvoraussetzungen nicht gegeben sind, liegt die Bewilligung der Nachsicht nicht mehr im Ermessen der Abgabenbehörde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Wien, am 25. April 2017