



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 25. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 23. Februar 2004 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. beantragte mit einem als "Ansuchen um Nachsicht, Stundung" titulierten Schriftsatz vom 14. Juli 2003 den aushaftenden Abgabenzurückstand von € 271.559,91 als uneinbringlich abzuschreiben. Begründend führte sie hierbei aus, der über ihr Vermögen eröffnete Konkurs sei in der Zwischenzeit mit konkursrechtlich genehmigten Zwangsausgleich beendet worden. Der Masseverwalter habe allerdings übersehen, dass der daraus entstandene Sanierungsgewinn für die Bw. als einkommensteuerpflichtig zu behandeln war und dementsprechend hafte die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit € 150.718,37 und den zusätzlich festgesetzten Anspruchszinsen in Höhe von € 11.675,54 noch unberichtet aus. Weiters sei festzuhalten, dass das Finanzamt von der Versicherung des Masseverwalters einen Betrag in Höhe von € 74.117,35 erhalten habe, der noch nicht dem Abgabenkonto gutgeschrieben wurde. Dem Ansuchen wurde eine Auflistung der laufenden Einnahmen und Ausgaben beigelegt, woraus die schwierige wirtschaftliche Situation der Bw. insofern ersichtlich sei, die es ihr nicht erlaube, entsprechende Teilzahlungen anzubieten.

Die Auflistung der Einnahmen und Ausgaben stellt sich wie folgt dar:

Einnahmen	2.350,00
Verpflichtungen:	
Miete	726,00
Heizung	100,00
Strom	150,00
Telefon privat	20,00
Telefon Firma	50,00
Fernsehgebühren	50,00
Haushaltsversicherung	28,00
Lebensversicherung	72,00
Krankenversicherung	87,00
Unfallversicherung	28,00
Bausparvertrag f. Kredit	84,00
Leasing f. Computer	82,00
Fond für Kreditabdeckung	145,00
Fond für Kreditabdeckung	145,00
Treibstoffe und Fahrzeugkosten	480,00
Beratungskosten	350,00
SV der gewerblichen Wirtschaft	400,00
Risikoversicherung Hypobank	38,00
	3.035,00
Einnahmen minus Ausgaben	-685,00

Im angefochtenen Bescheid verwies das Finanzamt darauf, die Konkursforderungen in Höhe von € 259.285,84 befänden sich in der Aussetzungsdatei und würden durch Löschung abgeschrieben. Hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 samt Anspruchszinsen sei diese ohnehin unter Anwendung der Bestimmung des § 206 lit. b BAO für lediglich 20% des erzielten (Sanierungs-) Gewinnes berechnet worden. In rechtlicher Hinsicht sei daher keine Unbilligkeit anzunehmen. Im Übrigen liege es an der Bw., dies im Rahmen des Nachsichtsverfahrens einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzutun, was nicht geschehen sei. Es stellt auch keinesfalls eine Unbilligkeit dar, wenn der Abgabepflichtige nicht in der Lage ist, die Lebensgewohnheiten dem Einkommen entsprechend anzupassen, was auch einer der maßgeblichen Gründe gewesen sei, dass ein gut gehender Gewerbebetrieb im Konkurs geendet habe.

Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung wies das Abgabenkonto der Bw. noch einen aushaltenden Rückstand aus laufender Gebarung von € 165.841,41 auf, der Rest befand sich in der oa. Aussetzungsdatei (Konkursforderungen).

Gegen den angefochtenen Bescheid erhob die Bw. binnen offener Frist Berufung und führte aus, es sei ihr auf Grund der derzeit erzielten durchschnittlichen monatlichen Einnahmen gerade möglich, die betrieblichen Ausgaben gesichert bestreiten zu

können. Die Ausgaben für die private Lebensführung würden teilweise aus dem Familienverband bestritten werden, weshalb sich ihres Erachtens eine persönliche Unbilligkeit ergebe, weil eine solche bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen bestehe und dann gegeben sei, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen und seiner Familie gefährde. Es sei somit zweifelsfrei, dass auf Grund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation ein Ergebnis erzielt werde, mit dem die aus dem Sanierungsgewinn resultierende Einkommensteuer samt Anspruchszinsen nicht erwirtschaftet werden könne, weshalb die Einhebung der Abgaben jedenfalls existenzgefährdet wäre. Was die Darstellung der wirtschaftlichen Situation anlange, sei auf Grund der dem Antrag beigelegten Auflistung zu entnehmen, dass gerade die notwendigsten Aufwendungen bestritten werden könnten und sich die finanzamtlichen Ausführungen ohne ausreichende Kenntnis über die privaten Lebensverhältnisse erfolgt seien und ein Urteil über die unangemessen erscheinende Lebensführung nur einer persönlichen Motivation entspringen könne.

Weiters wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Schreiben des UFS Graz vom 24. November 2004 wurde die Bw. um Auskunft darüber ersucht, ob das gegenständliche Nachsichtsansuchen im vollen Umfang aufrecht erhalten werde, weil – wie der Begründung des angefochtenen Bescheides ohnehin entnehmbar – ein Teil sich bereits in der Aussetzungsdatei befände und sich der gestellte Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO lediglich auf die Einkommensteuer 2000 samt Anspruchszinsen beziehe. Weiters wurde ihr mitgeteilt, der Berufungssenat werde voraussichtlich im Jahr 2004 nicht mehr zu einer Sitzung zusammenentreten, weshalb sie ersucht wurde, ihren Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 26. Jänner 2005 teilte die Bw. mit, der derzeit aushaftende Rückstand bestehe im Wesentlichen aus der Einkommensteuer 2000 samt Anspruchszinsen. In einem weiteren Schreiben vom 7. April 2005 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen und um Entscheidung durch ein Einzelorgan ersucht.

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

Die nachsichtsgegenständlichen Abgaben resultieren - wie bereits erwähnt – aus der Versteuerung des durch den Zwangsausgleich entstandenen Sanierungsgewinn.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag ganz oder teilweise nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Nach ständiger Judikatur des VwGH setzt die Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbarem Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben (Stoll, BAO-Kommentar, S 2433 sowie VwGH 20.10.1971, 840/71). Die Unbilligkeit selbst kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein (VwGH 26.4.1994, 93/14/0015, 0082), wobei der VwGH auf den Einzelfall (19.9.1979, 2109/79) abstellt.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 236, Tz 11). Entsprechend der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 geschaffenen Rechtslage wurde die bis dahin gewährte völlige Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes (§ 36 EStG 1988) aufgehoben. Damit ist zwar unbestreitbar eine Verschlechterung für alle Abgabenschuldner eingetreten, als nunmehr eine quotenmäßige Festsetzung der Steuer im Einkommensteuerverfahren gemäß § 209 lit. b BAO erfolgt. Eine zweifache Maßnahme – nämlich die Abstandnahme von der Festsetzung nach § 209 lit. b BAO und (zusätzlich) eine entsprechende Abgabennachsicht – wie sie offenbar der Bw. vorschwebt – kommt als "Doppelbegünstigung" nicht in Betracht. Eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassenden persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, kann im Einzelfall nicht als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden (VwGH 3.10.1990, 90/13/0066, 22.3.1995, 93/15/0072, 23.10.1997, 96/15/0154, 30.3.2000, 99/16/0099). Es kann nicht die Rede davon sein, dass hier ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes atypisches Ergebnis eingetreten ist (VwGH 8.4.1991, 90/15/0015).

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

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Rechtslage über die zumindest teilweise bestehende Steuerpflicht des Sanierungsgewinnes sowohl dem Masseverwalter als auch der

---

Bw. zumindest bekannt sein musste. Daher hätte dieser Teil des Erfüllungserfordnisses bei der Berechnung der für den Zwangsausgleich erforderlichen Mittel entsprechende Berücksichtigung finden müssen. Allfällige Fehlverhalten des Masseverwalters und der Gemeinschuldnerin können nicht dem Abgabengläubiger zugerechnet werden.

Was die persönliche wirtschaftliche Situation der Bw. anlangt, erweisen sich die bw. Ausführungen bei genauerer Betrachtung als wenig stichhäftig. Bereits aus der von der Bw. reklamierten Beilage der Einnahmen und Ausgaben geht ein monatlicher Abgang von € 685,00 hervor, wobei der finanzamtlichen Argumentation, wonach sie nicht in der Lage sei, die Lebensgewohnheiten dem Einkommen entsprechend anzupassen, dem Grunde nach durchaus zuzustimmen ist. Was die Höhe der (notwendigen) Lebenshaltungskosten anlangt, die durchaus mit den Verhältnissen unselbständiger Erwerbstätiger verglichen werden können, wird auf den nach § 293 Abs. 1 lit. a sublit. bb ASVG geltenden Ausgleichszulagenrichtssatz in Höhe von € 662,99 verwiesen. Daraus ergibt sich, dass eine Person, mit einem Betrag von jährlich € 9.281,86 (14 Monate gerechnet) oder monatlich € 773,49 das Auslangen finden müsse. Ohne sämtliche einzelne Ausgaben einer detaillierten Würdigung unterziehen zu wollen, fällt im gegebenen Zusammenhang auf, dass die Bw. bereits mehr für Wohnungskosten (rd. € 976,00) aufwendet. Daher kann dem Gesetzgeber generell nicht unterstellt werden, bei der Bemessung der lebensnotwendigen Grundbedürfnisse wollte er bloß die Wohnungskosten berücksichtigt wissen. Ebenso fällt auf, dass durchaus auch Kreditrückzahlungen und Aufwendungen für andere Gläubiger in Anschlag gebracht werden, jedoch keine Tilgungen der offenen Abgabenschuldigkeiten.

Auf Grund der oben dargestellten wirtschaftlichen Situation konnte eine persönliche Unbilligkeit nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben nicht die Existenz gefährdet. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243, 18.5.1995, 95/15/0053, 30.8.1995, 94/16/0125). Eine solche kann allenfalls gegeben sein, wenn die wirtschaftliche Situation von der Art ist und die gehäuften Schwierigkeiten von der Intensität und Dauer sind, dass die Einhebung der Abgaben zur Existenzgefährdung des Unternehmens (damit des Abgabepflichtigen) führen kann (Stoll, BAO-Kommentar, S 2435, Abs. 2). Eine solche scheint aber selbst nach dem Vorbringen der Bw. nicht in hinreichender Weise vorzuliegen, weil offenbar für andere Gläubiger durchaus Rückzahlungsbeträge erübrigt werden konnten.

Die vorgelegte Aufstellung lässt in Wahrheit eher auf die mangelnde Bereitschaft der Bw. aus den vorhandenen durch das Unternehmen erwirtschafteten Geldüberschüssen sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln als auf eine tatsächliche persönliche Unbilligkeit schließen. Eine Existenzgefährdung durch die Einhebung der nachsichtsverfangenen Angaben ist damit

keineswegs zweifelsfrei dargetan, denn eine solche müsste gerade durch diese Abgaben verursacht sein, sodass sie mit einer Nachsicht (dieser Abgaben) abgewendet werden könnte (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094).

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

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

Graz, am 4. Mai 2005