



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 21. April 2004 über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Renate Windbichler, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO (Abweisung) nach in Salzburg-Aigen durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Stadtgemeinde X, beantragte als Obsorgeträger für die Bw. mit Schreiben vom 28. November 2002 die Nachsicht von € 800,40. Diese Abgabenschulden resultieren aus Gebührenvorschreibungen aufgrund der Verleihung der österreichischen Staatsbürgerschaft an die Bw.

Die Bw. ist im Juni 1985 geboren, war deshalb zum Zeitpunkt des Nachsichtansuchens 17 Jahre alt und somit minderjährig im Sinne des § 21 Abs. 2 ABGB. Sie wurde von der Stadtgemeinde X aufgrund eines Beschlusses des Bezirksgerichtes AB vertreten. Mit dem Beschluss vom 19.4.2000, der in Kopie vorgelegt wurde, wurde der Mutter die Obsorge entzogen und dem Jugendwohlfahrtsträger, Land Salzburg, vertreten durch die Stadtgemeinde X übertragen.

Das Bezirksgericht AB führte dazu begründend aus, dass der Kindesmutter das alleinige Sorgerecht seit ihrer in Rumänien durchgeführten Scheidung vom Kindesvater zugestanden sei. Nach der bedingten Verurteilung der Mutter in einer Strafverhandlung und deren Entlassung aus der U-Haft und nachdem gegen sie ein Abschiebungsverfahren eingeleitet worden war, sei die Mutter nach Rumänien zurückgekehrt. Die Bw. sei allein in Österreich verblieben.

Das **Nachsichtsansuchen** wurde damit **begründet**, dass die Bw. in einer Wohngemeinschaft untergebracht sei und dass sie im zweiten Lehrjahr lediglich über ein Taschengeld verfüge.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 22. Jänner 2003 ab. Es begründete die Abweisung damit, dass die Bw. persönliche Unbilligkeit geltend gemacht habe, dass bei der Bw. die Einhebung mangels eines Einkommens gar nicht möglich sei und daher auch keine Unbilligkeit vorliegen könne. Es wurde darauf hingewiesen, dass ihr zu einem späteren Zeitpunkt die Abstattung zumindest in Ratenzahlungen zumutbar sein werde. Das Finanzamt werde aufgrund der derzeitigen Umstände den Rückstand von der Einbringung aussetzen bis die Bw. in der Lage sei, die Tilgung vorzunehmen.

Dagegen ergriff die Stadtgemeinde X mit Schreiben vom 12. Februar 2003 für die Bw. das Rechtsmittel der Berufung. Es wurde ausgeführt, dass die Bw. seit November 1999 aufgrund einer Maßnahme der Salzburger Jugendwohlfahrtsordnung in einer Wohngemeinschaft untergebracht sei. Sie sei im zweiten Lehrjahr und es stehe ihr lediglich ein Betrag von €339,20 monatlich zur Verfügung. Aus diesem Betrag müsse sie sämtliche Bedürfnisse wie Kleidung und Teilnahme am kulturellen Leben tätigen.

Der Unbilligkeitstatbestand stelle auf die Einhebung und zwar auf die Situation der Entscheidung 1. Instanz ab. Das Gesetz verlange im Gegensatz zu den Feststellungen der belangten Behörde eben nicht den Nachweis der Uneinbringlichkeit, sondern nur den Nachweis der Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe. Abzustellen sei nicht auf die zukünftige Einkommensentwicklung des Betroffenen sondern auf den Zeitpunkt der Entscheidung 1. Instanz.

In der daraufhin erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) kam das Finanzamt zum Schluss, dass keine persönliche Unbilligkeit vorgelegen sei. Da sich die Bw. im Zeitpunkt der Erlassung der BVE in Ausbildung befunden habe, sei die Gebührenvorschreibung von der Abgabenbehörde vorläufig ausgesetzt worden. Die Bw. sei 18 Jahre alt und werde noch ein Jahr benötigen, um die Berufsausbildung abzuschließen. Es sei absehbar, dass sie in naher Zukunft über Mittel verfügen werde, die es ihr erlauben die aushaftende Gebührenvorschreibung - wenn nötig in entsprechenden Ratenzahlungen - auch bezahlen zu können. Nachdem also bis zur Beendigung der Berufsausbildung - längstens aber bis zum 21. Geburtstag - keine Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt würden, könne auch die Abgabenbehörde derzeit keine persönliche Unbilligkeit für eine Nachsicht erblicken. In der Berufung sei richtig festgestellt worden, dass der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung abstelle, die derzeit aber nicht durchgeführt werde.

Die Zustellung der BVE erfolgte am 10. Juli 2003 an die Bw. z.Hd. des Magistrates X, Stadtjugendamt. Zu diesem Zeitpunkt war die Bw. bereits 18 Jahre alt und somit volljährig. Vom Stadtjugendamt X wurde mit Fax vom 18. Februar 2004 bestätigt, dass die Bw. die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung körperlich in Händen gehalten hat.

Die Bw. beantragte rechtzeitig die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Sie rügte, dass die belangte Behörde nicht zwischen Einhebung und Einbringung der Abgabe differenziere. Der Unbilligkeitstatbestand stelle auf die Einhebung ab und zwar auf die Situation im Zeitpunkt der Entscheidung. Auf eine prognostizierte zukünftige Einkommensentwicklung sei nicht abzustellen. Das Argument, dass keine Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt würden, könne die Unbilligkeit nicht widerlegen. Das Finanzamt legte das Rechtsmittel mit Schreiben vom 31.12.2003 vor.

Mit Schreiben vom 19. März 2004 gab die Bw. ihr aktuelles monatliches Nettoverdienst mit folgenden Werten bekannt:

Monat	Nettoverdienst
Jänner 2004	591,55
Februar 2004	711,00
ab März 2004	888,66

Sie gab an, dass sie ihre Lehre am 18. Februar 2004 abgeschlossen habe und dass sie derzeit über kein Vermögen verfüge. Sie erhalte derzeit keine finanziellen Unterhaltsleistungen bzw. Unterstützungen von ihren Eltern oder anderen Personen.

***Der Senat hat erwogen:***

**A) Zustellung Berufungsvorentscheidung - Zulässigkeit Vorlageantrag**

Obwohl die Bw. am 10. Juli 2003 bereits volljährig war, wurde die Berufungsvorentscheidung nicht an sie persönlich sondern an die Stadtgemeinde X zugestellt. Der unabhängige Finanzsenat stellte fest, dass der Bescheid in der Folge im Original an die Bw. ausgefolgt wurde, wodurch die Heilung dieses Zustellmangels eingetreten ist (§ 7 ZustG; VwGH vom 24.3.1998, 97/14/0151). Die Berufungsvorentscheidung wurde deshalb wirksam, weshalb der Vorlageantrag auch zulässig war.

**B) Nachsicht**

**Rechtsgrundlagen und Judikatur**

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 ist dabei eine tatbestandsmäßige Voraussetzung.

- Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine weitere Ermessensentscheidung kein Raum.
- Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne dieser Bestimmung, so hat sie in einem weiteren Schritt im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO zu entscheiden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0234).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine **sachliche Unbilligkeit** ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Eine solche sachliche Unbilligkeit wird nicht behauptet.

**Persönliche Unbilligkeiten** sind anzunehmen, wenn durch die Einhebung der Abgabe, also die Einziehung (der später die zwangsweise Einbringung folgt) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt würde.

Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch")

mitverursacht sein. Allerdings bedeutet "persönliche Unbilligkeit" nicht nur Gefährdung der Existenzgrundlagen oder des Nahrungsstandes bzw. besondere finanzielle Schwierigkeiten und Notlagen. Es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschulden mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden ist, die außergewöhnlich sind, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwer wiegend sind oder die Leistungskraft in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigen, damit geradezu die Lebensfähigkeit der Person des Abgabenpflichtigen gefährden (VwGH 30.3.2000, 99/16/0099 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2430 und 2431).

Damit wurde höchstgerichtlich klargestellt, dass unter "Einhebung" der gesamte Vorgang der **Einziehung** der Abgabe zu verstehen ist, der der zwangsweisen Einbringung vorangeht. Die zwangsweise Einbringung selbst zählt nicht mehr zum Bereich der Einhebung im Sinne des 6. Abschnittes der BAO und ist in der AbgEO geregelt (siehe auch Stoll, BAO-Kommentar, 2212). Um eine Nachsicht zu rechtfertigen muss also schon die Entrichtung der Abgabe unbillig sein. Drohende Einbringungsmaßnahmen sind dafür nicht erforderlich.

Bei Prüfung eines Nachsichtsansuchens und dabei insbesondere des Aspektes der Unbilligkeit sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Diese Prüfung hat wie die Bw. richtig feststellt im **Zeitpunkt der Entscheidung** zu erfolgen. Ist diese Entscheidung im Rechtsmittelverfahren durch den Unabhängigen Finanzsenat zu treffen, so müssen die Voraussetzungen im Zeitpunkt dieser Rechtsmittelentscheidung gegeben sein (in diesem Sinne VwGH vom 8.9.1992, 88/14/0103 und VwGH vom 22.9.1992, 92/14/0083 sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2448).

Die Höchstgerichte haben bereits wiederholt entschieden, dass die Möglichkeit von **Zahlungserleichterungen und der Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse** nicht außer Acht gelassen werden darf. Der Verwaltungsgerichtshofes stellte dabei klar:

- Er entschied, dass eine vorübergehende Erschwerung der Wirtschaftslage, die auf höhere Auslagen infolge Gründung einer selbständigen wirtschaftlichen Existenz zurückzuführen ist, zwar eine Stundung zu rechtfertigen vermag, nicht aber eine Voraussetzung für die Nachsicht einer Steuer abzugeben imstande ist (VwGH vom 28.9.1956, 2470/54).
- Er führte aus, dass Konjunkturschwankungen, Geschäftsvorfälle, die im Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses gelegen sind, und allgemeine wirtschaftspolitische und sozialpolitische Erwägungen allein nicht zur Rechtfertigung der Unbilligkeit geeignet sind. Überschuldung oder Liquiditätskrisen, "finanzielle Engpässe" oder wirtschaftliche Bedrängnisse allein werden den Unbilligkeitsanforderungen nicht gerecht (VwGH vom 21.4.1997, 92/17/0232).

- Wirtschaftliche Schwierigkeiten, die bloß vorübergehender Natur sind, rechtfertigen zwar die Aussetzung der Einbringung und auch Zahlungserleichterungen wie Stundungen oder Ratenzahlungen, sie stellen aber keine besondere Härte dar, die einen vollständigen Nachlass rechtfertigen könnten (VwGH vom 14.1.1991, 90/15/0060 oder auch aktuell VwGH vom 23.6.2003, 99/17/0029 zu der ähnlichen Bestimmung des § 9 Abs. 2 GEG).
- Der Verwaltungsgerichtshof hielt die Miteinbeziehung der Möglichkeit einer zukünftigen Erhöhung der Einkünfte in die Überlegungen zur persönlichen Unbilligkeit für unbedenklich (VwGH vom 27.11.1968, 1243/67).

### **Gründe für die Unbilligkeit**

Es ist Sache eines Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die eine Nachsicht gestützt werden kann, weswegen die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen hat (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Im konkreten Fall wird der Nachsichtsantrag ausschließlich damit begründet, dass

- die Bw. in einer Wohngemeinschaft untergebracht sei und im 2. Lehrjahr lediglich über ein Taschengeld verfüge (Antrag vom 28.11.2002) bzw.
- die Bw. im zweiten Lehrjahr sei und ihr lediglich ein Betrag von € 339,20 monatlich zur Verfügung stehe. Aus diesem Betrag müsse sie sämtliche Bedürfnisse wie Kleidung und Teilnahme am kulturellen Leben tätigen (Berufung vom 12.2.2003).

Es ist unbestritten, dass es sich bei den Einkommensverhältnissen und dem Alter der Bw. um Gründe handelt, die wenn dann nur eine persönliche Unbilligkeit rechtfertigen könnten. Da keine anderen Gründe vorgebracht wurden, ist auch vom unabhängigen Finanzsenat nur dieser Bereich zu prüfen.

### **Entscheidung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz**

Das Finanzamt begründete die fehlende persönliche Unbilligkeit damit, dass die Gebührenvorschreibung vorläufig ausgesetzt worden sei, da sich die Bw. im Zeitpunkt der Erlassung der BVE in Ausbildung befand, und dass bis zur Beendigung der Berufsausbildung - längstens aber bis zum 21. Geburtstag - keine Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt würden.

Es sei absehbar, dass die Bw. in naher Zukunft über Mittel verfügen werde, die es ihr erlauben die aushaltende Gebührenvorschreibung - wenn nötig in entsprechenden Ratenzahlungen - auch bezahlen zu können.

Die Bw. vertrat dagegen in der Berufung die Auffassung, dass auf eine prognostizierte zukünftige Einkommensentwicklung nicht abzustellen sei und dass deshalb Unbilligkeit vorliege. Aufgrund der bisherigen Einkommensverhältnisse verfügte die Bw. zumindest bis Jänner 2004 über kein pfändbares Einkommen. Die Einbringung der Abgabenschulden wäre somit in dieser Zeit unmöglich gewesen.

Damit war nach der Rechtsprechung des VwGH aber automatisch keine Unbilligkeit von Einhebungsmaßnahmen gegeben. Eine solche läge nur dann vor, wenn durch die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdet würde. Die Gefährdung müsste dabei gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend mitverursacht sein. Dies ist aber im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben gar nicht möglich, weshalb eine Unbilligkeit nicht vorliegen kann (so etwa VwGH vom 1.7.2003, 2001/13/0215 oder auch VwGH vom 22. September 2000, 95/15/0090).

### **Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat**

Da der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates die Verhältnisse im Zeitpunkt dieser Entscheidung zu Grunde zu legen sind, ist es notwendig, das Vorliegen einer Unbilligkeit auf Basis der geltend gemachten Gründe vor diesem neuen Hintergrund zu prüfen.

Im Zeitpunkt der nunmehrigen Berufungsentscheidung ist die Bw. 18 Jahre alt. Sie hat ihre Lehre abgeschlossen. Sie verfügt über keine Unterstützung durch ihre Eltern oder andere Personen. Sie verfügt über kein Vermögen und bezieht ab März 2004 ein monatliches Nettoeinkommen von €888,66. Sie liegt mit diesem Einkommen über dem unpfändbaren Existenzminimum, womit eine Einbringlichkeit prinzipiell gegeben ist.

Als Gründe für die Nachsicht wurden ausschließlich die Einkommensverhältnisse der Bw. genannt. Diese Einkommensverhältnisse haben sich in der Zwischenzeit verbessert. Es wurden keine anderen Gründe vorgebracht, die darauf schließen ließen, dass der Bw. die Begleichung der Verbindlichkeiten gänzlich unmöglich oder unzumutbar sein könnten.

Das Finanzamt hat sowohl im Erstbescheid wie auch in der BVE die Möglichkeit von Zahlungserleichterungen in seine Überlegungen mit einbezogen. Der unabhängige Finanzsenat geht deshalb davon aus, dass die Abgabenbehörde 1. Instanz einer moderaten Ratenvereinbarung bzw. Stundung grundsätzlich positiv gegenüber steht.

Im Nachsichtsantrag der Bw. finden sich – bezogen auf den gegenwärtigen Entscheidungszeitpunkt - weder die Behauptung der Gefährdung der Existenzgrundlagen oder des Nahrungsstandes noch Hinweise darauf, dass die Einhebung in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwer wiegend sei oder die Leistungskraft in

unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigen könnte. Der unabhängige Finanzsenat vermag deshalb keine Gründe dafür zu erkennen, dass die durch allfällige Zahlungserleichterungen abgefедerte Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw. in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt würde oder durch sie gar eine Existenzgefährdung eintreten würde.

Es ist - wie schon erwähnt - Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, die eine Einhebung unbillig machen würden.

Da der unabhängige Finanzsenat nicht in der Lage ist, aus den vorgebrachten Gründen eine solche Unbilligkeit abzuleiten, und somit ein Tatbestandsmerkmal des § 236 BAO nicht gegeben ist, konnte die Berufung nur abgewiesen werden.

Salzburg, 6. Mai 2004