



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch D KG, Steuerberatungskanzlei, Adresse1, vom 30. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 23. November 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der Montagen von Industrieanlagen durchführte, eröffnete seinen Gewerbebetrieb im März 2002.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2011 teilte er der Abgabenbehörde mit, dass die Betriebsaufgabe mit gleichem Datum erfolgt sei.

Am 19. September 2008 war über das Vermögen des Bw. das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom 11. Februar 2009 wurde der am 10. Februar 2009 angenommene Zwangsausgleich bestätigt. Wesentlicher Inhalt war die Zahlung einer 20 %igen Quote an die Konkursgläubiger wie folgt: 7 % binnen einem Monat nach Annahme, 7 % binnen einem Jahr ab Annahme und 6 % binnen zwei Jahren ab Annahme.

Mit Beschluss vom 5. März 2009 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben. Als Ende der Zahlungsfrist wurde der 20. Februar 2011 genannt.

Mit Eingabe vom 12. November 2009 beantragte der Bw., die Einkommensteuernachzahlung 2008 in Höhe von 29.446,84 € sowie die Anspruchszinsen 2008 in Höhe von 74,65 € nachzusehen. Dieser Abgabenanspruch beruhe auf einem Scheingewinn, der dadurch entstanden sei, dass er seine Kosten nicht mehr habe bezahlen können und deshalb habe Konkurs anmelden müssen. Der in diesem Insolvenzverfahren erzielte Zwangsausgleich sei am 10. Februar 2009 gerichtlich bestätigt worden. Die Einkommensteuernachzahlung 2008 sei vom Finanzamt im Insolvenzverfahren nicht angemeldet worden, unterliege aber trotzdem der im Zwangsausgleich festgelegten Quote von 20 %. Ersucht werde daher, 80 % des Rückstandes wegen Erfolglosigkeit von Einbringungsmaßnahmen abzuschreiben und die restlichen 20 % (Quote) durch Abschreibung nachzusehen, da die Einhebung in diesem Fall unbillig wäre. Diesfalls müsste Steuer für einen Gewinn bezahlen, der tatsächlich nicht entstanden sei. Ursache für den Scheingewinn seien, da der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sei, die nicht bezahlten Verbindlichkeiten. Es wäre unbillig, müsste er in einer Situation, in der nur der Zwangsausgleich die Fortführung des Unternehmens ermöglichen könne, Steuer für einen tatsächlich nicht entstandenen Gewinn bezahlen. Außerdem würde die Bezahlung einer Quote für eine Forderung, die nicht angemeldet worden sei und die er daher nicht einplanen und berücksichtigen habe können, den Erfolg des Zwangsausgleichs, der ja als Sanierungsmaßnahme zu sehen sei, gefährden.

Mit Bescheid vom 23. November 2009 wurde dieses Nachsichtsansuchen abgewiesen. Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO führte das Finanzamt begründend aus, dass der Bw. beantragt habe, 80 % der Einkommensteuernachforderung 2008 in Höhe von 29.446,84 € und der Anspruchszinsen in Höhe von 74,65 € gleich der Quote von 20 % im Zwangsausgleichsverfahren zu löschen und den Rest gemäß § 236 BAO nachzusehen.

Für die veranlagte Einkommensteuer entstehe der Abgabenanspruch mit Ende des Kalenderjahres, für die Einkommensteuer 2008 daher mit 31. Dezember 2008. Nach der Rechtsprechung seien nach der Insolvenzeröffnung entstandene Abgabenforderungen (sowie Gegenansprüche bzw. Abgabengutschriften) Masseforderungen. Aus diesem Grund sei der vorgeschriebene Betrag innerhalb der gesetzlichen Frist in voller Höhe zu entrichten. Die Nachsicht diene nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Berufungen, nachzuholen. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stelle nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit des Abgabenbescheides könne ein Nachsichtsansuchen daher grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden.

Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, die die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdeten, könnten eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung indizieren. Die Frage, ob die Existenz gefährdet sei, sei nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden nachsichtsvorgangenen Abgaben zu beurteilen. Grundsätzlich sei der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben vorzusorgen. Es könne davon ausgegangen werden, dass dem Bw. die Rechtslage über die bestehende Steuerpflicht des Gewinnes 2008 bekannt gewesen sei. Er habe auch nicht für entsprechende Einkommensteuervorauszahlungen Sorge getragen, wodurch die hohe Nachforderung entstanden sei.

Aus einem der Behörde vorgelegten Finanzierungsvertrag zwischen der in der Schweiz ansässigen Fa. G AG und dem Bw. sei ersichtlich, dass er für einen Betrag von 70.000,00 € 118 Monatsraten zu je 682,20 € zu entrichten habe. Auf Grund der dargestellten wirtschaftlichen Situation könne eine persönliche Unbilligkeit nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben nicht die Existenz gefährde. Diese Existenzgefährdung müsse gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend mitverursacht worden sein. Eine solche scheine aber selbst nach dem Vorbringen des Bw. nicht in hinreichender Weise vorzuliegen, weil offenbar für andere Gläubiger durchaus Rückzahlungsbeträge erübrigt würden. Daraus lasse sich die mangelnde Bereitschaft des Bw. ableiten, aus den vorhandenen, durch das Unternehmen erwirtschafteten Geldüberschüssen sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln. Eine Existenzgefährdung durch die Einhebung der nachsichtsvorgangenen Abgaben sei damit keineswegs zweifelsfrei dargetan.

Im Übrigen habe der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass eine Nachsicht im Rahmen des in § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht für den Abgabepflichtigen im positiven Sinn geübt werden könne, wenn sie ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger gehe. Es könne daher weder eine sachliche noch persönliche Unbilligkeit abgeleitet werden, sodass für eine Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO kein Raum verbleibe.

In der fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. vor, dass sie die Begründung des angefochtenen Bescheides zur besseren Strukturierung dieser Eingabe in Absätze unterteilt habe und diese beilege.

Zu Absatz 1 wurde unter Anführung diverser VwGH-Entscheidungen im Wesentlichen dargelegt, dass die für die Nachsicht geforderte Unbilligkeit eine persönliche oder sachliche sein könne, wobei der VwGH auf die Unbilligkeit im Einzelfall abstelle. Des Weiteren finden sich zu Absatz 1 allgemeine, auf diverse Erkenntnisse des VwGH gestützte Ausführungen zur persönlichen und sachlichen Unbilligkeit.

Absatz 2: Es sei richtig, dass der Abgabenanspruch für einen Gewinn, der nur durch zunehmende Zahlungsschwierigkeiten entstanden sei, welche schlussendlich am 18. November (richtig wohl: 19. September) desselben Jahres zur Konkurseröffnung geführt hätten, erst mit Ablauf dieses Kalenderjahres entstehe und demnach eine Masseforderung darstelle. Ganz offensichtlich sei dieses Ergebnis vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt, insbesondere nicht, wenn das Konkursverfahren durch einen Zwangsausgleich abgeschlossen worden sei. Der Gesetzgeber habe genau für diese Fälle in § 36 Abs. 2 EStG Vorsorge getroffen, damit die sensible Sanierungssituation nicht durch eine 100 %ige Steuerbelastung belastet oder zerstört werden könne, sodass auch die Steuer nur mit der Quote zu tragen sei.

Absatz 3: Eine Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung sei nicht behauptet und Rechtsbehelfe seien nicht unterlassen worden.

Absatz 4, 6 und 7: Der der Behörde vorgelegte Entwurf eines Finanzierungsvertrages sei leider nie zustande gekommen. Der Bw. habe damit die Ausgleichsquote (nach Rückstehung der Sparkasse 84.887,00 €) vorfinanzieren wollen. Der Konsumentenschutzverband habe außerdem ausdrücklich vor diesem Finanzdienstleister mit Sitz in der Schweiz gewarnt.

Absatz 5: Diese Ausführungen könnten nur als menschenverachtender Zynismus gesehen werden, verlange doch das Finanzamt, dass der Bw. in einer Situation, in der er Rechnungen mangels liquider Mittel nicht mehr habe bezahlen können und die Gläubiger angedrängt hätten, dass er nicht nur erkennen hätte müssen, dass sich daraus ein hoher (Schein)Gewinn ergeben werde, sondern auch, dass er für diesen Gewinn vorsorglich hätte Einkommensteuervorauszahlungen leisten müssen.

Absatz 8 und 10: Im Zwangsausgleich werde eine Quote von 20 % festgelegt. Wirtschaftlich sei der Gewinn im Zeitraum bis zur Konkurseröffnung angefallen, weil er auf Basis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sei und der Bw. seine Ausgaben nicht mehr habe bezahlen können. Die Behörde sei daher wirtschaftlich gleich zu stellen mit den anderen Gläubigern, deren Forderungen an ihn auch bis zur Konkurseröffnung entstanden seien. Gerade wenn er alle Gläubiger gleich behandeln wolle, könne und dürfe er die Forderung der Abgabenbehörde auch nur mit der Quote von 20 % bezahlen, andernfalls würde er die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern begünstigen.

Absatz 9: Die Existenzgefährdung durch die Einhebung von 100 % der Abgabe bestehe darin, dass dadurch der Zwangsausgleich mit Sicherheit unerfüllbar bleibe und es zum Anschlusskonkurs komme, wodurch dem Bw. die letzte Sanierungsmöglichkeit genommen würde. Dies sei mit Sicherheit als existenzgefährdende wirtschaftliche Notlage einzustufen.

Aus den dargestellten Gründen sei sowohl eine sachliche als auch persönliche Unbilligkeit gegeben.

Mit Schreiben vom 7. April 2011 ersuchte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates den Bw., zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

Sie erklärten gegenüber der Abgabenbehörde, Ihren Betrieb per 28. Februar 2011 eingestellt zu haben. Wovon leben Sie zurzeit? Wie hoch sind Ihre derzeitigen monatlichen Einnahmen? Welche monatlichen Ausgaben sind davon zu bestreiten?

Wird aktuell Exekution gegen Sie geführt? Wenn ja, nennen Sie bitte die Gläubiger.

Besitzen Sie Vermögen (Grundbesitz, Kraftfahrzeug, Lebensversicherung, Pensionsvorsorge, Spareinlagen, Bausparvertrag udgl.)? Wenn ja, möge eine Aufstellung der Vermögenswerte nachgereicht werden.

Wie hoch ist der aktuelle Schuldenstand? Legen Sie bitte eine Aufstellung vor, aus der die einzelnen Gläubiger, die Höhe der betreffenden Schulden und die Höhe der monatlichen Rückzahlungen ersichtlich sind.

Ihren Angaben zufolge kam der zwischen Ihnen und der Fa. G AG im November 2009 abgeschlossene Finanzierungsvertrag nicht zustande. Dieser Vertrag beinhaltete eine Summe von 70.000,00 € für die Finanzierung von Verbindlichkeiten. Auf welche andere Weise wurde diese Summe aufgebracht? Wie erfolgte die Finanzierung des Zwangsausgleichs?

In welchem Umfang meldete die Allgemeine Sparkasse OÖ Forderungen im Konkurs an und in welchem Umfang erfolgte eine Rückstehungserklärung? Unter welchen Bedingungen erfolgte eine Rückstehungserklärung? Waren dafür Sicherheiten zu leisten? Falls ja, wie hoch waren diese und wie erfolgte deren Finanzierung?

Ferner wurde der Bw. aufgefordert, genau darzulegen, in welchem Umfang eine Nachsicht beantragt werde.

Der Bw. gab dazu an, dass der am 10. Februar 2009 angenommene Zwangsausgleich am 11. Februar 2009 bestätigt worden sei.

Die Einkommensteuernachzahlung 2008 und die Anspruchszinsen 2008 mögen mit einem Betrag von 80 % wegen sachlicher Unbilligkeit nachgesehen werden, hinsichtlich 20 % wegen persönlicher Unbilligkeit. Sollte der UFS zur Ansicht kommen, dass eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben sei, möge dieser Anteil von 80 % wegen persönlicher Unbilligkeit nachgesehen werden. Im Falle der Nachsicht wegen sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit von 80 % der Einkommensteuer 2008 und der Anspruchszinsen 2008 habe der Bw. noch eine Chance, den Zwangsausgleich zu erfüllen. Falls diese Nachsicht nicht gewährt werde, werde es zu einem Anschlusskonkurs kommen, unter welchen dann die gesamten Abgabenbeträge fielen.

Der Bw. sei seit 1. März 2011 bei der Fa. H GmbH, Adresse2, als Montageschlosser beschäftigt. Eine Alimentenregelung mit der BH K sei noch nicht getroffen. Derzeit müsse er für seine beiden Söhne L und M monatlich 866,00 € und für O (BH R) 145,00 € bezahlen. Da

seine Arbeitsstätte in P (I) liege, sei für Tanken, Unterkunft und Verpflegung ein wöchentlicher Betrag von etwa 180,00 € bis 200,00 € zu berechnen. Exekutionen gegen ihn führten die SVA, die OÖGKK und das Finanzamt K. Einige Exekutionen seien noch zu erwarten. Er besitze kein Vermögen und lebe bei seiner Lebensgefährtin. Der PKW gehöre seinem Schwiegervater, die Lebensversicherung sei an die Sparkasse K verpfändet. Den aktuellen Schuldenstand könne er nur mittels Schätzung beurteilen. Dieser betrage insgesamt etwa 101.947,59 € [Raika S (Bürgschaftskredit): 42.000,00 €; LM (Privatkredit): 15.000,00 €; SVA: 4.681,80 €; OÖGKK: 2.807,31 €; Finanzamt K: 16.158,48 €; Alimente BH K: ca. 6.000,00 €; Alimente BH R: ca. 500,00 €; Fa. H GmbH: 5.300,00 €; Sparkasse K: 6.500,00 €; andere: ca. 3.000,00 €].

Der Zwangsausgleich sei einerseits durch den Privatkredit (LM) und andererseits durch einen Vorschuss der Fa. H GmbH finanziert worden.

Die Sparkasse K habe den Konkurs mit einer Summe von 33.545,56 € angemeldet. Die Rückstehungserklärung ergebe eine Summe von 6.709,12 €, die binnen eines halben Jahres zur Gänze zu zahlen sei. Die Finanzierung sei nur durch das monatliche Einkommen möglich.

Aus dem vorgelegten Verdienstnachweis März 2011 ist ersichtlich, dass der Bw. in diesem Abrechnungszeitraum 2.027,80 € ausbezahlt erhalten hat, wobei in diesem Betrag steuerfreie Fahrtkosten und Diäten von 1.307,00 € enthalten waren. Unter den Abzugsposten scheinen ein "Vorschuss" in Höhe von 950,00 € sowie eine "Pfändung" von 270,05 € auf.

Einem ebenfalls beiliegenden Auszug der Sparkasse ist zu entnehmen, dass der Dauerauftrag Nr. 001 (Empfänger: BH R) und der Dauerauftrag Nr. 005 (Empfänger: Bezirkshauptmannschaft) per 1. Mai 2011 nicht durchgeführt worden sind.

Weiters beigefügt wurde ein Schreiben der OÖGKK vom 7. April 2011, in welchem diese dem Bw. mitteilte, dass seine Zahlungen zu gering seien, um eine Rückstandsminderung herbeizuführen. Es bestehe noch immer ein offener Saldo von 2.807,31 €. Sollte der Bw. dieser Aufforderung nicht umgehend nachkommen, würden die Voraussetzungen für eine Insolvenzantragstellung geprüft werden.

In einem ebenfalls beiliegenden Schreiben vom 4. April 2011 informierte die SVA der gewerblichen Wirtschaft den Bw., dass zurzeit ein Rückstand von 4.681,80 € bestehe und bisherige Maßnahmen zur Einbringung des Rückstandes negativ verlaufen seien. Werde dieser Rückstand nicht bis spätestens 18. April 2011 bezahlt oder eine Zahlungsvereinbarung getroffen, werde ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingebracht.

Der dem Schreiben des Bw. darüber hinaus beigefügten Rückstehungserklärung der Sparkasse vom 12. Jänner 2009 ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass die im Konkursverfahren angemeldete Forderung von 78.545,56 € per 31. Dezember 2008 auf 33.545,56 € eingeschränkt worden ist. Die Allgemeine Sparkasse erklärte, hinsichtlich ihrer Forderung von 33.545,56 € die Zwangsausgleichsquote in der Form zu stunden, dass die gesamte Quote von 20 % innerhalb von zwei Jahren nach Annahme des Zwangsausgleiches, nicht jedoch vor Rechtskraft der Aufhebung des Konkursverfahrens, jedoch längstens innerhalb von zwei Jahren, fällig sei.

Auf dem Abgabenkonto haftet aktuell (Stand: 3. November 2011) ein fälliger Rückstand von 17.706,70 € aus, worin die nachsichtsgegenständliche Einkommensteuer 2008 mit einem noch offenen Betrag von 11.785,17 € enthalten ist. Die Anspruchszinsen 2008 von 74,65 € sind noch zur Gänze unentrichtet.

Die Einbringung der Einkommensteuer 2007 ist wegen des Konkursverfahrens zurzeit noch mit einem Betrag von 15.809,66 € ausgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 36 EStG 1988 wurde durch das Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2005, BGBl. I 161/2005, mit Wirkung ab der Veranlagung 2006 geändert und begünstigt Gewinne aus Schuldnerlüssen im Rahmen gesetzlicher Insolvenzverfahren. Weitere Voraussetzungen – wie ua. die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens – müssen nicht mehr erfüllt sein. Da außergerichtliche Schuldnerlässe von § 36 Abs. 2 EStG idgF nicht erfasst sind, besteht die Möglichkeit, Härten der Steuerpflicht im Zuge der Abgabenfestsetzung durch Maßnahmen nach § 206 lit. b BAO zu begegnen.

§ 36 EStG 1988 in der für das gegenständliche Jahr 2008 gültigen Fassung (BGBl. I 161/2005) lautet:

(1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schuldnerlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.

(2) Aus dem Schuldnerlass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:

1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch

2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff der Konkursordnung) oder durch

3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der Konkursordnung).

(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderrass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.

2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderrass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.

3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderrass resultierenden Gewinne ergibt.

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

Nach Abs. 2 leg.cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Der seitens des Gesetzgebers geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ist im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen ergeben.

Nach dieser Gesetzesbestimmung hat die Abgabenbehörde im Fall eines Ansuchens um Nachsicht zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Verneint sie diese Frage, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag schon aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Ist eine abgabenrechtliche Auswirkung jedoch ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, liegt eine im Einzelfall begründete Unbilligkeit, die durch Nachsicht behoben werden könnte, nicht vor (vgl. VwGH 31. Mai 1983, 82/14/0343).

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Eine solche Unbilligkeit wird insbesondere dann gegeben sein, wenn die Einhebung die

Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre *und* diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie muss gerade durch die Einhebung der Abgaben, deren Nachsicht beantragt wird, gefährdet sein. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen keine Unbilligkeit dar.

Nach der Judikatur liegt eine persönliche Unbilligkeit dann nicht vor, 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 änderte (Ritz, BAO³, § 236 Tz 10).

Im vorliegenden Fall hatte der Bw. beantragt, "80 % des Rückstandes wegen Erfolglosigkeit von Einbringungsmaßnahmen abzuschreiben und die restlichen 20 % (Quote) durch Abschreibung nachzusehen, da die Einhebung in diesem Fall unbillig wäre".

In seiner Eingabe vom 10. Mai 2011 legte der Bw., nachdem er ersucht worden war, den Nachsichtsbetrag zu präzisieren, dar, dass sein Antrag darauf gerichtet sei, von der Einkommensteuernachzahlung 2008 und den Anspruchszinsen 2008 einen Anteil von 80 % wegen sachlicher Unbilligkeit und einen Anteil von 20 % wegen persönlicher Unbilligkeit nachzusehen. Sollte der UFS zur Ansicht gelangen, dass eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben sei, möge dieser Anteil von 80 % wegen persönlicher Unbilligkeit nachgesehen werden.

Im Ergebnis begehrt der Bw. daher, die gesamte genannte Einkommensteuernachzahlung 2008 sowie die Anspruchszinsen 2008 wegen des Vorliegens einer – sachlichen und/oder persönlichen – Unbilligkeit nachzusehen.

Die mit Bescheid vom 6. November 2009 vorgeschriebene, noch mit einem Teilbetrag von 11.785,17 € offene Einkommensteuer 2008 wurde im Wesentlichen durch eine Einmalzahlung von 7.360,36 € sowie wöchentliche Saldozahlungen zu je 560,00 €, die der Bw. zwischen August und Dezember 2010 regelmäßig leistete, teilweise beglichen.

In einer mit "Insolvenzantragssache" bezeichneten Tagsatzung vor dem Landesgericht T (Zl. 1, Antragsteller: Republik Österreich) vom 28. Juli 2010 wurde zwecks Regulierung der Abgabenverbindlichkeiten eine Zahlung von 7.360,36 € sowie wöchentliche Ratenzahlungen zu je 566,27 € über einen Zeitraum von 52 Wochen vereinbart.

Die Überweisung von 7.360,36 € erfolgte am 4. August 2010. Dieser Betrag wurde – einer E-Mail des Bw. vom 4. August 2010 zufolge – von Frau LM bereitgestellt.

Im Februar 2011 teilte der Bw. der Abgabenbehörde mit, keine Zahlungen mehr leisten zu können.

Zur sachlichen Unbilligkeit brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass der Gesetzgeber durch § 36 Abs. 2 EStG vorgesorgt habe, dass die sensible Sanierungssituation nicht durch eine 100 %ige Steuerbelastung zerstört werde, sondern dass auch die Steuer nur mit der Quote zu tragen sei. Die Einkommensteuernachzahlung 2008 sei vom Finanzamt im Insolvenzverfahren zwar nicht angemeldet worden, unterliege aber trotzdem der im Zwangsausgleich festgelegten Quote von 20 %.

Dem Bw. ist grundsätzlich insoweit zuzustimmen, als § 36 EStG seit dem AbgÄG 2005 (ab der Veranlagung 2006) eine anteilige Nichtfestsetzung der Steuer für Gewinne von Schulderrlässen im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens vorsieht. Im Ergebnis wird dadurch bewirkt, dass der Fiskus im gerichtlichen Insolvenzverfahren hinsichtlich der Steuer auf den durch Schuldnachlass entstehenden Gewinn quotenmäßig den gleichen Verzicht leistet wie die übrigen Gläubiger (vgl. Sabine Kanduth-Kristen, Steuerliche Behandlung von Schulderrlässen und Sanierungsgewinnen, taxlex 2006, 436).

Aus § 36 Abs. 2 EStG ergibt sich, dass aus dem Schulderrlass resultierende Gewinne ausschließlich die dort in Z 1 bis 3 genannten sind. Die durch den Bw. geschilderte Konstellation – nämlich die durch Zahlungsschwierigkeiten verursachte Nichtbezahlung von Verbindlichkeiten – ist vom Gesetzestext nicht umfasst.

Unmaßgeblich ist auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, weil die Konkursöffnung noch keinen Schuldenerlass bewirkt. Der Gewinn aus dem Schulderrlass entsteht nicht durch die Nichtbezahlung von (Waren)Schulden und dem damit einhergehenden fehlenden Aufwand, sondern (erst) dann, wenn die Schulden durch Erfüllung der (Zwangs)Ausgleichsquote endgültig zum Erlöschen gebracht werden. Bei ratenweiser Abstattung tritt der Schulderrlass nach Maßgabe der Ratenzahlungen sukzessive ein (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0041; Doralt/Heinrich, EStG 11, § 36 Tz 31).

Entgegen der Ansicht des Bw. ist es eine Auswirkung der allgemeinen Gesetzeslage, dass nicht bereits unterlassene Zahlungen eines in wirtschaftliche Bedrängnis geratenen Unternehmers, die auf Grund der fehlenden Ausgaben zu einer Erhöhung des Gewinns führen, eine verminderte Einkommensteuerfestsetzung nach sich ziehen, sondern erst der aus einem Schulderrlass resultierende Gewinn, der sich aus dem Wegfall der Schulden infolge Erfüllung der (Zwangs)Ausgleichsquote ergibt (im vorliegenden Fall daher frühestens im Jahr 2009).

Diesfalls wird die Einkommensteuer auf den aus dem Schulderrlass resultierenden Gewinn nur im Ausmaß der im gerichtlichen Insolvenzverfahren zu leistenden Quote erhoben, sodass der Abgabengläubiger quotenmäßig den gleichen Verzicht wie die übrigen Gläubiger leistet.

Eine Begünstigung zukünftiger Gewinne aus einem Schulderrlass bereits im Jahr der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist nicht möglich (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2010, § 36 Rz 17).

Inwieweit im Hinblick auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und dem unzweifelhaften Nichtvorliegen eines Sanierungsgewinnes die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprochen und zu einem atypischen Vermögenseingriff im Sinne eines vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnisses geführt hätte, ist nicht zu erkennen. Die im vorliegenden Fall vorgetragenen Umstände übersteigen nicht das normale Ergebnis der allgemeinen, alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise treffenden Rechtslage, sodass eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliegt.

Zum Vorbringen, wonach der Gewinn des Jahres 2008 im Zeitraum bis zur Konkurseröffnung angefallen sei, weshalb die Abgabenbehörde mit anderen Gläubigern, deren Forderungen bis zur Konkurseröffnung entstanden seien, gleichzustellen sei, ist im Wesentlichen auf die Ausführungen der Erstbehörde zur Entstehung des Abgabenanspruches bei der veranlagten Einkommensteuer zu verweisen.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (gegenständlich mit Ablauf des Jahres 2008 und daher unstrittig nach Konkurseröffnung). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind nach der Insolvenzeröffnung im Sinne des § 4 BAO entstandene Abgabenforderungen (ebenso wie Abgabengutschriften) Masseforderungen (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046). Selbst bei zeitraumbezogenen Steuern wie der Einkommensteuer ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine Aufteilung durchzuführen (VwGH 23.11.1994, 91/13/0259).

Da im vorliegenden Fall die Abgabenschuld während des Konkursverfahrens entstanden ist, ist die Einkommensteuer 2008 als Masseforderung zu qualifizieren, die nicht anzumelden war und nicht nur quotenmäßig zu befriedigen ist.

Offenbar übersieht der Bw., dass dem gegenüber die Einkommensteuer 2007 (als Konkursforderung) im Insolvenzverfahren mit einem Betrag von 24.115,63 € angemeldet wurde und nur mit einer Quote von 20 % zu begleichen verblieb.

Bereits in seinem Bericht vom 14. November 2008 riet der Masseverwalter dazu, den Zwangsausgleich möglichst zu erstrecken, um die Zahlungsräume und damit die Sanierungstatbestände möglichst auf drei Wirtschaftsjahre zu verteilen.

Damit kann aber davon ausgegangen werden, dass nicht nur dem Masseverwalter, sondern auch dem steuerlich vertretenen Bw. entgegen seiner Behauptung, er habe die im Insolvenzverfahren nicht angemeldete Einkommensteuerschuld 2008 nicht berücksichtigen und einplanen können, die Rechtslage über die teilweise Nichtfestsetzung der Einkommensteuer erst bei Eintritt des Schulderrlasses bekannt war. Die Einkommensteuer 2008 hätte daher bei Berechnung der für den Zwangsausgleich erforderlichen Mittel entsprechende Berücksichtigung finden müssen.

Eine persönliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn (gerade) die Einhebung der Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in besonderer Weise beeinträchtigen oder eine wirtschaftliche Notlage erhöhen oder verstärken würde.

Bei Prüfung eines Nachsichtsansuchens sind alle Umstände des Einzelfalles im Zeitpunkt der Rechtsmittelentscheidung zu berücksichtigen, um beurteilen zu können, ob Unbilligkeit vorliegt. Seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes dürfen somit nicht außer Acht gelassen werden.

Der Bw. gab die unternehmerische Tätigkeit per 28. Februar 2011 auf und geht seit 1. März 2011 einer nichtselbstständigen Beschäftigung nach.

Er brachte im Wesentlichen vor, dass es unbillig wäre, müsste er Steuer für einen Gewinn bezahlen, der tatsächlich nicht entstanden sei, und den Erfolg des Zwangsausgleiches gefährden würde, müsste er eine Forderung bzw. die Quote einer Forderung bezahlen, die nicht angemeldet worden sei und die er daher nicht berücksichtigen und einplanen habe können.

In der Berufung wurde die Existenzgefährdung damit begründet, dass durch die Einhebung von 100 % der Abgabe der Zwangsausgleich mit Sicherheit unerfüllbar bleiben und es zum Anschlusskonkurs kommen werde, wodurch dem Bw. die letzte Sanierungsmöglichkeit genommen werde.

Die Zahlungsfrist zur Erfüllung des Zwangsausgleichs endete laut Ediktsdatei am 20. Februar 2011, sodass dem Bw. bei Abfassung seiner Eingabe vom 10. Mai 2011 bekannt sein musste, ob der Zwangsausgleich erfüllt werden konnte oder nicht.

Da die dritte und letzte Quote am 3. März 2011 auf das Abgabenkonto überwiesen wurde, war von der Erfüllung des Zwangsausgleichs auszugehen. Weder war in der Ediktsdatei ein

neuerliches Insolvenzverfahren ersichtlich, noch ist der Bw. weiterhin unternehmerisch tätig, sodass die diesbezüglichen Argumente zur Untermauerung seiner Existenzgefährdung, nämlich die drohende Nichterfüllung des Zwangsausgleichs sowie die fehlende Sanierungsmöglichkeit, tatsächlich nicht vorliegen und daher der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt werden konnten. Wurde der Betrieb bereits eingestellt, kann die Existenzgefährdung nicht (mehr) mit einer fehlenden Sanierungsmöglichkeit begründet werden.

Inwieweit damit die schriftlichen Ausführungen des Bw. vom 10. Mai 2011, dass bei Gewährung der begehrten Nachsicht noch eine Chance bestehe, den Zwangsausgleich zu erfüllen, andernfalls es zu einem Anschlusskonkurs kommen werde, in Einklang zu bringen sind, ist nicht nachvollziehbar.

Das allgemeine Vorbringen des Bw. zum Vorliegen einer Existenzgefährdung wurde darüber hinaus nicht an Hand konkreter Zahlen untermauert.

So blieb – trotz ausdrücklichen Ersuchens – offen, mit welchem monatlichen Betrag die Schulden bedient werden. Welchem Gläubiger bzw. welchen Gläubigern der auf dem Verdienstschein unter "Pfändung" ausgewiesene Betrag von 270,05 € zukommt, wurde ebenfalls nicht dargelegt.

Wenngleich die angespannte finanzielle Situation des Bw. für den Unabhängigen Finanzsenat evident war, war es auf Grund seiner Angaben dennoch nicht möglich, sich ein umfassendes Bild von seinen finanziellen Verhältnissen zu machen.

Da es sich bei der Nachsicht um einen Begünstigungstatbestand handelt, trifft den Nachsichtswerber eine erhöhte Mitwirkungspflicht; das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt bei ihm (vgl. VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008). Es obliegt daher dem Nachsichtswerber, die Tatbestandsvoraussetzungen umfassend darzustellen (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Die Abgabenbehörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen (Ritz, BAO⁴, § 236 Tz 4).

Den vorgebrachten Gründen für die Nachsichtsgewährung steht aber zum Teil, wie oa., die eindeutige Gesetzeslage entgegen, zum Teil wurde diesen infolge der geänderten Sachlage (Betriebsaufgabe, offensichtliche Erfüllung des Zwangsausgleichs) der Boden entzogen.

Selbst wenn daher – was auf Grund der lückenhaften Angaben nicht abschließend feststellbar war – vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit auszugehen gewesen wäre, wäre im Rahmen der daran anschließenden Ermessensentscheidung zu würdigen gewesen, welche

Zahlungsvereinbarungen der Bw. mit seinen übrigen Gläubigern getroffen hat, um eine nachteilige Behandlung des Abgabengläubigers im Vergleich zu den anderen Gläubigern hintanzuhalten. Mangels Angaben zur Tilgung der bestehenden Verbindlichkeiten hätte aber auch nicht beurteilt werden können, ob sich die Nachsicht zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde und die Nachsicht dem Bw. lediglich die vollständige und raschere Befriedigung der restlichen Gläubiger ermöglichen würde.

Auf welche Weise der Bw. die übrigen Verbindlichkeiten bedient bzw. zu bedienen beabsichtigt und aus welchen Gründen gerade die Nachsicht der Abgabenschulden in Höhe von 29.521,49 €, die nur rund ein Drittel der gesamten Verbindlichkeiten ausmachen, die geltend gemachte Existenzgefährdung hätte abwenden können, wurde nicht ansatzweise dargelegt, obwohl bereits in der Begründung des die Nachsicht abweisenden Bescheides vom 23. November 2009 darauf verwiesen wurde, dass die Existenzgefährdung gerade durch die Einhebung der strittigen Abgabe verursacht oder zumindest entscheidend mitverursacht sein müsse.

Nach § 236 Abs. 2 BAO kann auch hinsichtlich bereits entrichteter Abgabenschulden eine Unbilligkeit der Einhebung bestehen.

Die Formulierung in der Eingabe vom 10. Mai 2011, wonach die Nachsicht der Einkommensteuernachzahlung 2008 sowie der Anspruchszinsen 2008 beantragt werde, lässt darauf schließen, dass vom Nachsichtsantrag des Bw. auch die bereits getilgte Einkommensteuer 2008 umfasst ist.

Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschulden käme in Betracht, wenn der Nachsichtswerber die Schulden zwar entrichtet hätte, die für eine Unbilligkeit sprechenden Gründe aber weiterhin andauerten. Derartiges wurde im gesamten Verfahren aber nicht vorgebracht.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2011 verfügte das Finanzamt eine Lohnpfändung hinsichtlich der Bezüge von der H GmbH. Ein Vertreter der Drittschuldnerin teilte der Abgabenbehörde mit, dass bei der SVA ein Rückstand von rund 600,00 € offen sei und an diese derzeit Zahlungen in Höhe von rund 260,00 € monatlich geleistet würden. Spätestens ab Dezember 2011 sollten Zahlungen an die Abgabenbehörde erfolgen (Aktenvermerk vom 14. September 2011).

Im Ergebnis wurden nicht nur die wirtschaftlichen Verhältnisse nicht ausreichend umfassend und nachvollziehbar dargestellt und vermögen die Angaben des Bw. die Annahme einer persönlich bedingten Unbilligkeit nicht ausreichend zu begründen, sondern kann auch die Tatsache der zwangsweisen Hereinbringung der Abgabenschuld für sich alleine noch keine persönliche Unbilligkeit begründen. Verbleibt dem Bw. nur mehr das "Existenzminimum", wird

angenommen, dass dieser Betrag ausreicht, damit der Verpflichtete seinen notwendigen Unterhalt bestreiten kann (vgl. Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, § 53 Tz 59).

Wird durch eine – unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen vorgenommene – Lohnpfändung die Abstattung der Abgabenschuld erreicht, ist nicht erkennbar, dass dies für den Bw. mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich wären und über das allgemein übliche Ausmaß hinausgingen.

Da es schon an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO mangelte, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. November 2011