



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 21. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. April 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.), der seinen Hauptwohnsitz in Deutschland hat und im Inland (M.) eine Wohnung besitzt, erwarb im August 2001 eine Liegenschaft in E.; in der Vertragsurkunde räumte er Frau P. ein Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft mit dem darauf errichteten Wohnhaus einschließlich Garten ein. Der Berufung gegen die aus dieser Rechtseinräumung resultierende Festsetzung der Schenkungssteuer gab der Unabhängige Finanzsenat mit einer im März 2003 ergangenen Berufungsentscheidung keine Folge. Die dagegen eingebauchte Bescheidbeschwerde wies der Verwaltungsgerichtshof im Dezember 2003 ab. Dem Antrag des Bw., seiner Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, hatte der Gerichtshof bereits mit Beschluss vom 22. Juli 2003 nicht entsprochen. Nach Durchführung eines Vollstreckungsverfahrens nach Beendigung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens entrichtete der Bw. die Schenkungssteuer am 3. November 2004.

In der Folge suchte der Bw. mit Schreiben vom 21. Dezember 2004 um Nachsicht der rückständigen Nebengebühren, und zwar Säumniszuschlag, Aussetzungszinsen und Kosten des Vollstreckungsverfahrens im Gesamtbetrag von 2.002,87 € an. Im Nachsichtsantrag wurde

zusammengefasst ausgeführt, dass der Bw. den Fruchtgenuss an der Liegenschaft in E. zugunsten von Frau P. deshalb bestellt habe, um diese im Fall seines vorzeitigen Ablebens finanziell abzusichern. Für Frau P. sei eine eigene Wohnung im Erdgeschoss des Wohnhauses vorgesehen gewesen, während die übrigen Gebäudeteile teils eigenen Wohnzwecken des Bw. dienen und teils "vermarktet" werden sollten. Frau P. habe jedoch unter erheblichen psychischen Problemen gelitten, sodass sich der Bw. in der Folge gezwungen gesehen habe, das Fruchtgenussrecht zu widerrufen. Aufgrund des zunehmend aggressiven Verhaltens von Frau P. sei ihm nämlich ein dauerhaftes Zusammenleben mit ihr nicht mehr zumutbar erschienen. Der Bw. habe den weiteren Aufenthalt von Frau P. in seinem Haus in E. vom Abschluss eines Mietvertrages abhängig gemacht. Im Oktober 2002 habe Frau P. die für sie adaptierte Wohnung schließlich bezogen, ohne allerdings den Mietvertrag "als unterschriftenreif erachtet zu haben". Ungeachtet dessen sei aber der Bw. zunächst erleichtert gewesen, das "Problem...nicht mehr hautnah erleben zu müssen". Die Schenkungssteuer sei dem Bw. zu Unrecht vorgeschrieben worden, die Berufungsentscheidung sei für ihn nicht nachvollziehbar. Das im Jänner 2004 ergangene VwGH-Erkenntnis habe er ebenfalls nicht "verstanden". Der Bw. habe mit seinem Rechtsfreund für den 31. März 2004 einen Gesprächstermin vereinbart. Fatalerweise sei er jedoch an diesem Tag erkrankt und in die neurologische Universitätsklinik I. eingeliefert worden. Dort sei er aufgrund eines diagnostizierten GBSyndroms bis 16. April 2004 stationär behandelt und anschließend in das Krankenhaus H. verlegt worden. Nach seiner Entlassung am 3. August 2004 habe sich der Bw einer Physiotherapie unterzogen, welche ihn körperlich sehr stark beanspruche habe. Der Bw. habe insbesondere unter ständiger Ermüdung, Konzentrationsschwäche und dem krankheitsbedingten Unvermögen gelitten, sich mit "komplexen Vorgängen" zu befassen. Die größte Gefahr für den Heilungsprozess gehe von der Überbeanspruchung des Bw. aus. Zwar seien die ärztlichen Prognosen über den weiteren Krankheitsverlauf sehr günstig ausgefallen, doch sei der Bw. aufgrund der geschilderten Symptomatik auf unabsehbare Zeit arbeitsunfähig. Aufgrund seiner Erkrankung sei er auch nicht in der Lage gewesen, den Nachsichtsantrag zu einem früheren Zeitpunkt einzubringen.

Mit Bescheid vom 26. April 2005 gab das Finanzamt dem Nachsichtsansuchen keine Folge, weil es das Vorliegen einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben verneinte.

In der Berufung vom 21. Juni 2005 stellte der Bw. zunächst einen Wiedereinsetzungsantrag gegen die Versäumung der Berufungsfrist. Diesen begründete er damit, dass er den abschließigen Bescheid des Finanzamtes erst am 14. Juni 2005 erhalten habe, weil er bereits am 21. April 2005 nach Düsseldorf gereist und anschließend nach Costa Rica zu einem Bekannten geflogen sei – dies in der Hoffnung, dass das dortige Klima seinem Bewegungsapparat "gut

tut". Der Bw. sei am 26. Mai 2005 nach Europa zurückgekehrt und erst am 14. Juni 2005 an seinem inländischen Wohnsitz in M. eingetroffen. In der Sache selbst brachte er vor, dass das Finanzamt auf seine Sachverhaltsdarstellung nicht näher eingegangen sei. Es treffe zwar zu, dass jeder Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation gleich zu behandeln sei. Richtig sei auch, dass die Vorschreibung von Nebengebühren eine Auswirkung der allgemeinen Gesetzeslage darstelle. Ungeachtet dessen sei aber die dadurch hervorgerufene Belastung für den Bw. anormal, weil "der komplette Sachverhalt allein zwar öfter vorkommen mag, die Hintergründe und der Ablauf aber sicher nicht an der Tagesordnung sind und die Situation daher schwer vergleichbar ist". Weiters sei zu bedenken, dass der Bw. "in der entscheidenden Phase" krankheitsbedingt handlungsunfähig gewesen sei, weshalb er die vom Gesetzgeber sicher nicht gewollten Folgen nicht verhindern habe können. Somit sei ein atypischer Vermögenseingriff gegeben.

Das Finanzamt bewilligte die Wiedereinsetzung in der vorigen Stand und wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2005 ab. Begründend führte es dazu unter Hinweis auf die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für eine Abgabennachsicht aus, dass der Bw. selbst die Aussetzung der Einhebung der Schenkungssteuer beantragt habe, weshalb er mit einer Zinsenvorschreibung im Fall eines negativen Ausganges des Berufungsverfahrens rechnen habe müssen. Das Vorbringen, der Bw. sei wegen seiner Erkrankung ab 31. März 2004 teilweise handlungsunfähig gewesen, sei nicht berechtigt, weil dem Bw. spätestens seit der Ablehnung des Antrages, seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, klar sein hätte müssen, dass keine Einbringungshemmung mehr vorliegt und die Abgaben zu entrichten sind. Der Bw. habe auch kein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei ihm bereits im Jänner 2004 zugestellt worden. Die spätere Erkrankung des Bw. habe somit keinen Einfluss auf die Möglichkeit der Abgabenentrichtung und die Festsetzung der Nebengebühren gehabt. Da die Entrichtungsfrist für die Schenkungssteuer schon lange vor der Erkrankung des Bw. abgelaufen sei, wären die Nebengebühren zur Schenkungssteuer auch dann angefallen, wenn der Bw. nicht erkrankt wäre. Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei daher zu verneinen und dem Bw. eine grob fahrlässige Ignorierung der Zahlungsfrist vorzuwerfen. Ein Vorbringen in die Richtung, dass die Einhebung der ausständigen Nebengebühren für den Bw. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, habe er nicht erstattet. Zudem habe er kein Vermögensverzeichnis vorgelegt und seine Mitwirkung bei der Erhebung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse verweigert.

Mit Schreiben vom 23. September 2005 stellte der Bw. ohne weiteres Vorbringen den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein (vgl. Ritz, BAO/3, § 236, Tz 9).

Nach der Judikatur setzt eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einbringung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenem Nachteil stünde, der sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergibt, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind – etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren würden, stellen hingegen keine Unbilligkeit dar. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (vgl. zB VwGH 22. 9. 2000, 95/15/0090; 17. 10. 2001, 98/13/0073; 2. 6. 2004, 2003/13/0156).

Der Bw. hat solche wirtschaftlichen Auswirkungen nicht behauptet, sondern in diesem Kontext lediglich vorgebracht, aufgrund seiner Erkrankung auf unabsehbare Zeit arbeitsunfähig zu sein. Nun kann aber der Gesundheitszustand des Bw. nur insoweit mit der Abgabeneinbringung in Zusammenhang gebracht werden, als dem Bw. dadurch die Entrichtung der Abgabenschulden aus wirtschaftlichen Gründen erschwert wird (VwGH 6. 2. 1990, 89/14/0285; 4. 4. 1989, 88/14/0245). Offen geblieben ist aber zunächst, ob sich die eingeschränkte Leistungsfähigkeit des Bw. nur auf die Zeit der ambulanten Rehabilitationsmaßnahmen bezog, oder ob der Bw. wegen seiner Erkrankung tatsächlich auf Dauer an einer weiteren Berufsausübung gehindert ist. Nach der Aktenlage sind derart schwerwiegende Krankheitsfolgen nicht als erwiesen anzusehen, zumal der Bw. im Nachsichtsansuchen selbst zu verstehen gegeben hat, dass die Möglichkeit einer mehr oder minder vollständigen Genesung durchaus besteht. Nach Auskunft der behandelnden Ärzte konnte der Bw. mit einer fast vollständigen Rückbildung der Krankheitssymptome innerhalb von ein bis zwei Jahren rechnen. Im Übrigen hat der Bw. bereits das 61. Lebensjahr vollendet. Es erschien daher keineswegs

ausgeschlossen, dass der Bw., sollte er seine Tätigkeit als Geschäftsführer einer deutschen Kapitalgesellschaft mittlerweile tatsächlich aufgegeben haben, nicht aus gesundheitlichen Gründen, sondern infolge Erreichens des Pensionsalters aus dem aktiven Erwerbsleben ausgeschieden ist. Zu allfälligen Pensionsansprüchen wurden keine Angaben gemacht.

Mit dem Vorbringen, der Bw. sei "in der entscheidenden Phase" krankheitshalber handlungsunfähig gewesen, scheint er zum Ausdruck bringen zu wollen, dass er zu einer fristgerechten Abgabenentrichtung aus nicht vorhersehbaren und damit auch nicht von ihm zu vertretenden Gründen außer Stande gewesen sei. Damit wird aber kein tauglicher Nachsichtsgrund aufgezeigt, weil der Gesundheitszustand des Bw. – wie bereits erwähnt – im Nachsichtsverfahren nur dann eine Rolle spielen könnte, wenn dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. so schwer beeinträchtigt worden wäre, dass eine Abgabeneinhebung unzumutbar erschien. Ausreichende Anhaltspunkte für die Annahme eines solchen Sachverhaltes bestehen jedoch nicht. Im Übrigen ist auch kein konkreter Zusammenhang zwischen der Ende März 2004 ausgebrochenen Krankheit des Bw. und der Nichtentrichtung der laut Rückstandsaufgliederung im Zeitraum 22. April bis 30. Juni 2003 zur Zahlung fällig gewordenen Abgabennebenansprüche erkennbar.

Wie den unwidersprochenen Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung in Verbindung mit dem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 21. Oktober 2004 zu entnehmen ist, fand an diesem Tag ein Vollstreckungsversuch in der Wohnung des Bw. in M. statt, bei dem er die Mitwirkung an der Feststellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse abgelehnt hat.

Aktenkundig sind lediglich andeutungsweise Auskünfte des Bw. bezüglich eines vorhandenen Immobilienbesitzes in Deutschland bzw. entsprechende Mieteinkünfte. Ein Vermögensverzeichnis wurde indessen nicht vorgelegt, obwohl dem Bw. dazu schon anlässlich seiner persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 24. September 2004 Gelegenheit geboten wurde. Nun hat sich aber die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden im Nachsichtsverfahren auf die Prüfung der vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu beschränken, woraus für den Berufungsfall folgt, dass unter den gegebenen Umständen keine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung erkannt werden kann (vgl. VwGH 10. 5. 1995, 92/13/0125).

Zur sachlichen Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass diese in Fällen anzunehmen sei, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Dabei müsse der in der anormalen Belastungswirkung und im Vergleich mit ähnlichen Fällen im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen seine

Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei (vgl. Erk. v.24. 2. 1998, 97/13/0237, 22. 3. 1995, 94/13/0264, 0265). Zu den im Beschwerdefall 97/13/0237 strittigen Aussetzungszinsen führte der Verwaltungsgerichtshof weiters aus, dass eine solche Fallkonstellation in Bezug auf Aussetzungszinsen schon deshalb nicht vorliegen könne, weil die vom Nachsichtsbegehren betroffenen Aussetzungszinsen eine Abgabenschuld für Nebenansprüche darstellten, deren Entstehen gerade durch den Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst worden sei. Wenn also der Bw. um Aussetzung der Einhebung der aus den geschilderten Gründen entstandenen Schenkungssteuerschuld angesucht hat, so war dies eine von ihm selbst getroffene Entscheidung, deren gesetzliche Folgen er tragen muss, ohne dass diese Rechtsfolgen seines Aussetzungsantrages zu einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung führen.

Dies gilt auch für den vom Nachsichtsansuchen umfassten Säumniszuschlag (rd. 640 €) und die Pfändungsgebühren (insgesamt rd. 680 €), weil die Vorschreibungen dieser Nebengebühren bloß Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sind. Die generell anzuwendenden Bestimmungen der §§ 217 BAO und 26 AbgEO treffen alle Steuerpflichtigen gleichermaßen, wobei die Tatbestandsverwirklichung vom jeweiligen Steuerpflichtigen selbst (ohne behördliches Zutun) verursacht wird und gegebenenfalls abgewendet werden könnte.

Der Säumniszuschlag ist die objektive Folge einer verspäteten Abgabenentrichtung. Sein Normzweck liegt primär darin, eine pünktliche Tilgung von Abgabenschulden und eine ordnungsgemäße Abgabengebarung sicherstellen. Bestimmte Ausnahmeregelungen (etwa bei einer ausnahmsweisen Säumnis von nicht mehr als 5 Tagen) sollen in der pauschalen Vorschreibung des Säumniszuschlags allenfalls erblickbare Härten bis zu einem gewissen Grad ausgleichen und stecken zugleich den Rahmen ab, in dem der Gesetzgeber von der Säumniszuschlagsfestsetzung Abstand nehmen wollte. Es ist nicht Aufgabe des Nachsichtsverfahrens, diesen gesetzlichen Rahmen ohne Vorliegen besonders berücksichtigungswürdiger Gründe zu erweitern.

Aus gegebenem Anlass wird aber angemerkt, dass der Unabhängige Finanzsenat die Fälligkeit per 23. November 2001 der dem Säumniszuschlag zugrunde liegenden Schenkungssteuer laut Erstbescheid vom 16. Oktober 2001 mit der erwähnten Berufungsentscheidung vom März 2003 abgeändert hat, indem er die Fälligkeit der betragsmäßig unveränderten Steuerschuld mit Ablauf eines Monats von der Zustellung der Berufungsentscheidung bestimmt hat. Zwar findet im Nachsichtsverfahren weder eine rechtliche Überprüfung der

Säumniszuschlagsfestsetzung laut Bescheid vom 9. April 2002 noch eine Prüfung der Voraussetzungen für eine allfällige Herabsetzung bzw. Aufhebung des Säumniszuschlages nach § 221a Abs. 2 BAO in der hier maßgeblichen Fassung vor BGBl. I 2000/142 statt. Jedoch wird der Bw. dadurch nicht daran gehindert, beim Finanzamt einen zeitlich nur durch die Bemessungsverjährung befristeten Antrag auf Aufhebung des Säumniszuschlages zu stellen, um auf diesem Weg eine Entscheidung darüber herbeizuführen, ob der nachsichtsgegenständliche Säumniszuschlag im Grunde des § 221a Abs. 2 leg. cit. aufzuheben ist. Lediglich informationshalber sei noch darauf hingewiesen, dass einem derartigen Antrag gemäß § 221a Abs. 2 zweiter Satz BAO idF vor BGBl. I 2000/142 – bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen – nur dann stattzugeben wäre, wenn er folgende Angaben enthält:

- a) Bezeichnung des abgeänderten Abgabenbescheides (Schenkungssteuerbescheid vom 16. Oktober 2001),
- b) Bezeichnung des Bescheides, mit dem der Säumniszuschlag festgesetzt wurde (Bescheid vom 9. April 2002), und
- c) Bezeichnung des abändernden Bescheides (Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom ... März 2003, GZ. RV/...).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. November 2005