



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 23. November 2000 und 28. Juli 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 24. Oktober 2000 und 18. Juni 2001 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **I.**

Mit Eingabe vom 26. Juli 1999 brachte der Berufungswerber (Bw.) ein Nachsichtsansuchen hinsichtlich eines Betrages in Höhe von S 245.700,00 ein.

Zur Begründung führte der Bw. aus, dass ihm wie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 ausgeführt, im Jahr 1996 nach Abzug der Einkommensteuer und der Alimentationszahlungen knapp über S 7.000,00 zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes verblieben seien. Damit sei in etwa der Wohnungsaufwand abgedeckt und es verbleibe nichts für Nahrung, Kleidung oder sonstige Grundbedürfnisse. Im Jahr 1997 sei das Einkommen zwar höher als im Vorjahr gewesen, aber es sei dennoch nicht genug verblieben, um die Schulden aus dem Vorjahr abzudecken, den Lebensunterhalt zu bestreiten und die nunmehr vorgeschriebene Steuer zu begleichen.

Da die prekäre finanzielle Situation zum nicht geringen Teil durch die hohe und an sich verfassungswidrige Besteuerung verursacht sei, werde ersucht, zur Sanierung dieser Situation in folgender Weise beizutragen.

Wie vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VfGH G 168/96, G 285/96 vom 17.10.1997 ausgeführt, beantrage der Bw. im Nachsichtswege die "Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern zumindest so zu berücksichtigen, dass nicht der größere Teil des Unterhaltsaufwandes der Einkommensteuer unterworfen wird".

Das könnte in der Weise erfolgen, dass die Hälfte der Alimentationszahlungen vom Einkommen der Jahre 1996 und 1997 abgesetzt werde. Die Alimentationszahlungen würden jährlich S 491.400,00 betragen, so dass sich, auf zwei Jahre verteilt, bei Berücksichtigung mit 50% eine Steuerminderung von S 245.700,00 ergebe. Durch die Nachsicht eines Betrages von S 245.700,00 müsste sich nach Ansicht des Bw. ein Insolvenzverfahren vermeiden lassen, da er bereits versuche seinen PKW zu verkaufen und seine Ausgaben auf das Allernotwendigste beschränke. Die Einleitung des Insolvenzverfahrens hätte zur Folge, dass der Bw. wegen der fehlenden in der WTBO vorausgesetzten "geordneten finanziellen Verhältnisse" seine Berufsbefugnis und damit seine Existenzgrundlage verliere, wodurch auch seine unterhaltsberechtigten Familie ihr Einkommen verlieren würde.

Seine Bereitschaft, die vorgeschriebenen Abgaben pünktlich zu zahlen, habe der Bw. durch die Überweisung des ihm zur Verfügung stehenden Betrages von S 120.000,00 gezeigt.

Zusammenfassend ersuche der Bw. nochmals, die Einkommensteuer 1997 im Nachsichtswege um S 245.700,00 zu vermindern.

Mit Bescheid vom 18. Juni 2001 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab. Zur Begründung wurde nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesstellen und Rechtsprechung ausgeführt, dass der Bw. im Jahre 1996 ein zu versteuerndes Einkommen von nahezu S 900.000,00 bezogen habe. Die vorgeschriebene Steuer in Höhe von S 312.760,00 entspreche einem Steuersatz von knapp 35%. Dies sei die vom Gesetzgeber in solchen Fällen vorgesehene Höhe. Ob das Einkommensteuergesetz in der damals geltenden Fassung nun verfassungskonform gewesen sei oder nicht, sei ohne Bedeutung. Trotz der im Einzelfall durchaus berechtigten Kritik könne diese Auswirkung einer allgemeinen Norm nicht als sachliche Unbilligkeit verstanden werden. Von außergewöhnlichen Umständen spreche nicht einmal der Bw. selbst, abgesehen von seinen Alimentationszahlungen in Höhe von S 491.400,00. Diese Aufwendungen seien durch den Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von S 18.900,00 abgegolten. Aber auch dies sei die Auswirkung einer allgemeinen Norm, eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO sei somit nicht gegeben.

Wie aus dem Akteninhalt ersichtlich, habe der Bw. in den Jahren 1997 und 1998 (für die Folgejahre lägen keine Erklärungen vor) jeweils Einkünfte in Höhe von 1,1 bis 1,2 Millionen Schilling erzielt. Seine Tätigkeit als selbständiger Wirtschaftstreuhänder übe der Bw. weiterhin aus. Es seien somit keine Anzeichen erkennbar, dass die Zahlung von S 245.700,00 an

Einkommensteuer für das Jahr 1997 zur Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Bw. oder zur Verschleuderung von Vermögenswerten führen könnte. Im Übrigen sei der im Augenblick aushaftende Rückstand in Höhe von S 340.190,00 geringer als die jährlichen Unterhaltszahlungen und der noch aushaftende Teil der Einkommensteuer 1997 (S 113.326,00) dürfte in Anbetracht des zufrieden stellenden Geschäftsganges im Laufe der nächsten Monate ohne größere Schwierigkeiten beglichen werden können.

Somit lägen die Voraussetzungen für eine Nachsicht nicht vor, das Ansuchen sei demnach abzuweisen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. hinsichtlich des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit aus, dass im bekämpften Bescheid ausgeführt werde, dass das Einkommen 1997 lediglich mit 35% besteuert worden sei und dass die Unterhaltszahlungen von S 491.400,00 durch den Unterhaltsabsetzbetrag von S 18.900,00 abgegolten seien. Beides sei die Auswirkung einer allgemeinen Norm und deshalb sei eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die Steuer bezogen auf den nach Abzug der Unterhaltsleistung verbleibenden Betrag bzw. nach zusätzlichem Abzug der steuerlich nicht berücksichtigten Sonderausgaben folgende Prozentsätze ergeben habe.

|      | nach Unterhalt | nach Sonderausgaben |
|------|----------------|---------------------|
| 1996 | 53,7%          | 120,0%              |
| 1997 | 64,7%          | 70,7%               |

Es trete somit die Wirkung ein, dass bei voller Entrichtung der Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 aus einem Einkommen von insgesamt etwas über S 2 Mio. dem Bw. ein Betrag von S 140.912,43, d.s. rd S 5.870,00 pro Monat (bzw. 6,8% des Einkommens) verbleibe. Der Höchststeuersatz betrage hingegen lt. EStG nur 50%.

Die allgemeine Norm berücksichtige grundsätzlich die persönliche Leistungsfähigkeit (z.B. durch Absetzbeträge oder Berücksichtigung von Sonderausgaben), jedoch nicht im Fall des Bw, wie aus der obigen Tabelle entnommen werden könne. Der Unterhaltsabsetzbetrag stehe in keinem akzeptablen Verhältnis zu den hier vorliegenden Unterhaltszahlungen und Sonderausgaben seien wegen der Höchstbetragsregelung überhaupt nicht berücksichtigt. Daraus leite der Bw. ab, dass hier der klassische Fall einer Unbilligkeit vorliege. Der Interpretation, derzufolge die Anwendung einer allgemeinen Norm zu keiner Unbilligkeit führen könne, könne der Bw. nichts abgewinnen, da dann folgerichtig überhaupt kein Raum für eine sachliche Unbilligkeit gegeben wäre. Es sei vielmehr zu untersuchen, ob die

Anwendung der allgemeinen Norm, wie hier, anders als in ähnlichen Fällen zu einer Unbilligkeit geführt habe.

Der Bw. verweise zu diesem Punkt auf seine im ursprünglichen Begehren enthaltenen Ausführungen sowie auf die Rechtsprechung des VfGH (G 168/96, G 285/96 vom 17.10.1997 – Aufhebung der die Familienbesteuerung betreffenden Bestimmungen des EStG 1998; B 577/95-bei einer Alimentation von S 234.000,00).

Im Jahr 1996 habe das Einkommen S 896.758,91, im Jahr 1997 S 1,176.179,06, im Jahr 1998 S 1,127.024,14 und im Jahr 1999 S 982.073,33 betragen.

Daraus sei ersichtlich, dass das Einkommen seit 1997 leicht aber stetig abgenommen habe. Da zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigung zumindest die Einkommensteuererklärung vorgelegen sein müsse, sei die in der Begründung aufgestellte Behauptung, dass für die Folgejahre keine Erklärungen vorlägen, aktenwidrig.

Die finanzielle Situation aus den erklärten Einkünften abzuleiten, sei gelinde gesagt kühn. Auf das netto verfügbare Einkommen und die damit einhergehende Verschuldung werde, abgesehen von einer Erwähnung im Einleitungssatz ohne Stellungnahme oder Schlussfolgerung, in der Bescheidbegründung überhaupt nicht eingegangen.

Außerdem bestehe kein logischer Zusammenhang zwischen dem Ausmaß der jährlichen Unterhaltszahlungen und der Fähigkeit einen darunter liegenden Abgabenrückstand zu begleichen. Überhaupt sei nicht nachvollziehbar, wie die Finanzbehörde zu dem Schluss komme, dass "der noch aushaftende Teil der Einkommensteuer 1997 (S 113.326,00) im Laufe der nächsten Monate ohne größere Schwierigkeiten beglichen werden" könnte.

Ganz im Gegenteil sei die finanzielle Situation seit 1996 laufend schlechter geworden. Zur Verdeutlichung dieser Entwicklung möge nachstehende Tabelle der Jahresendbestände der Bankkonten dienen.

|              | 1996       | 1997       | 1998       | 1999        | 2000        | derzeit     |
|--------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|
| Kontokorrent | 8.742,12   | 49.582,15  | -93.422,36 | -274.186,87 | -492.938,15 | -553.175,43 |
| Sparguthaben | 750.000,00 | 520.000,00 | 121.088,00 | 33.246,00   | 3.314,51    | 3.314,51    |
| Gesamt       | 758.742,12 | 569.582,15 | 27.665,64  | -240.940,87 | 489.623,64  | -549.860,92 |

Es gehe auch nicht darum, den aus der Art der Verbuchung entstandenen Rückstand an Einkommensteuer 1997 (113.326,00) abzudecken, sondern den gesamten Rückstand von S 340.190,00, der überwiegend aus Beträgen bestehe, für die der Bw. ein Nachsichtsansuchen gestellt habe. Eine weitere Kreditaufnahme würde den Bw, abgesehen

von der Frage, ob die Bank überhaupt noch Kredite gewähre, dem Vorwurf der fahrlässigen Krida aussetzen.

Außerdem sei der Bw. zuversichtlich, dass bei Gewährung der Nachsicht das Kreditvolumen längerfristig (auf ca. 450.000,00 bis 500.000,00) verringert werden könnte, so dass seine Zahlungsfähigkeit in diesem Falle aufrecht bleibe.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2001 führte das Finanzamt aus, dass nach der Aktenlage bekannt sei, dass der Bw. im August 1995 von seiner zweiten Gattin geschieden worden sei. Dieser sei die eheliche Wohnung und das Sorgerecht für drei minderjährige Kinder verblieben. Im Zuge des gerichtlichen Vergleiches sei vereinbart worden, dass der geschiedenen Gattin, die weiterhin die Familienbeihilfe beziehe, S 12.000,00 für ihren Unterhalt und je S 7.700,00 für jedes der drei Kinder, 14mal jährlich zu bezahlen sei.

Der Bw. hätte in jenem Jahr 1995 abgesehen von den Sonderzahlungen ein zu versteuerndes Einkommen von über S 900.000,00 gehabt, dies vorwiegend aus unselbständiger Tätigkeit. Danach habe der Bw. seine selbständige Tätigkeit wieder aufgenommen und in den Folgejahren Einkünfte von je rund einer Million Schilling erklärt.

Die Veranlagungen seien stets erklärungskgemäß erfolgt, abgesehen von dem Umstand, dass die Unterhaltsverpflichtungen lediglich durch den gesetzlichen Unterhaltsabsetzbetrag Berücksichtigung gefunden hätten. Ansonsten sei der allgemeine Einkommensteuertarif zur Anwendung gebracht worden.

Aus dem Gesamtbild des Vorbringens sei ersichtlich, dass der Bw. grundsätzlich der Meinung sei, seine im Vergleich zu seinen Einkünften relativ hohen Alimentationen müssten in einem höheren Maße bei der Besteuerung Berücksichtigung finden. Inwieweit der Bw. gesetzliche Änderungen anrege oder verfassungsrechtliche Bedenken hege, sei im Nachsichtsverfahren allerdings nicht Thema der Erörterung.

Wie bereits im Bescheid vom 18. Juni 2001 ausgeführt, könne die Anwendung einer generellen Norm für sich allein – entgegen der Ansicht des Bw – nicht zur sachlichen Unbilligkeit führen. Die Belastung durch Alimentationszahlungen werde durch den Gesetzgeber gewolltermaßen lediglich durch die Familienbeihilfe einerseits und durch Absetzbeträge andererseits berücksichtigt. In diesem Zusammenhang könne auch auf die Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2001 verwiesen werden, in der es im Wesentlichen um den gleichen Sachverhalt gehe. Auch aus den mathematischen Überlegungen des Bw. sei nichts für eine allfällige sachliche Unbilligkeit zu gewinnen. Wie bereits im Erstbescheid ausgeführt sei die steuerliche Belastung etwa 35% der Bemessungsgrundlage und somit dieselbe wie die anderer Erwerbstätiger mit gleichem Einkommen (ohne Berücksichtigung der Einkommensverwendung).

Zur persönlichen Unbilligkeit habe der Bw. ausgeführt, dass sein Einkommen von ca. einer Million Schilling nur zu einem geringen Teil zu seiner freien Verfügung stünde, da er einen hohen Anteil davon für die Alimentation seiner geschiedenen Gattin und der Kinder verwenden müsse. Nach Abzug der Sonderausgaben und der Einkommensteuer stünden ihm nurmehr etwa S 6.000,00 zur Verfügung. Sein Vermögensstand sei in den Jahren seit 1996 bis jetzt von etwa S 700.000,00 auf einen Schuldenstand von über S 500.000,00 gefallen.

Nach der Rechtsprechung wird persönliche Unbilligkeit dann angenommen, wenn durch die Einhebung gerade der Abgabe, deren Nachsicht beantragt werde, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt werde. Überschuldung oder wirtschaftliche Bedrängnisse allein würden den strengen Anforderungen der Rechtsprechung allerdings nicht gerecht. Grundsätzlich sei der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben vorzusorgen und zur Entrichtung alle seine Mittel einzusetzen gegebenenfalls seine Vermögenssubstanz anzugreifen.

Nach der Aktenlage seien die Alimentationszahlungen von S 491.400,00 jährlich aber zum Teil deutlich höher als die gesamten Einkommensteuervorschreibungen (S 312.760,00 für das Jahr 1996 und S 461.700,00 für das Jahr 1997). Die vom Bw. angesprochene Verschuldung sei also in erster Linie durch diese Unterhaltskosten und andere Aufwendungen, nicht jedoch von der zu erhebenden Einkommensteuer in Höhe von S 245.700,00 verursacht. Damit sei der sachliche Zusammenhang zwischen der wirtschaftlichen Situation und der Erhebung der Abgaben im beantragten Ausmaß (S 245.700,00) nicht gegeben, die Berufung sei demgemäß als unbegründet abzuweisen gewesen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass er auf die im Laufe des Verfahrens vorgebrachten Argumente verweise. Besonders möchte der Bw. auf den Umstand hinweisen, dass in seinem Fall zwei Punkte seine Leistungsfähigkeit einschränken würden, nämlich die hohen Alimentationszahlungen und die Sonderausgaben, wobei letztere infolge des hohen Einkommens (vor Alimentationszahlungen) steuerlich überhaupt nicht berücksichtigt worden seien.

Den Erörterungen im VfGH-Erkenntnis vom 27. Juni 2000, B 1285/00 sei hinzuzufügen, dass bei getrennter Familie zwar ein Unterhaltsabsetzbetrag hinzutrete, aber der Alleinverdienerabsetzbetrag weg falle, obwohl das Einkommen für gleich viele Personen wie vor der Trennung zu verwenden sei.

Dem mehrfach gebrauchten Argument der privaten Lebensgestaltung sei entgegenzuhalten, dass so betrachtet nicht nur die Trennung vom Ehepartner mit all ihren wirtschaftlichen

Folgen sondern auch die Entscheidung Kinder zu haben letztendlich eine solche sei. Die Differenzierung, welche Maßnahmen der privaten Lebensgestaltung steuerlich berücksichtigt würden, bestehe allein darin, dass einige (wie z.B. letztgenannte) nie in Frage gestellt würden.

Es bestehe daher sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeit.

## II.

Mit Eingabe vom 12. Juni 2000 brachte der Bw. ein weiteres Nachsichtsansuchen ein und führte aus, dass er den Einkommensteuerbescheid für 1998 erhalten habe. Deshalb seien am 15. Juni 2000 S 98.300,00 zur Zahlung fällig. Eine Berufung gegen diesen Bescheid erscheine wegen Nichtberücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit wegen des VfGH-Erkenntnisses G 168/96, G 285/96 vom 17. Oktober 1997 nicht aussichtsreich.

Da der Bw. bei Aufrechterhaltung mit einem Insolvenzverfahren rechnen müsse, ersuche er um Nachsicht eines Teilbetrages in Höhe von S 78.640,00, was der Ausfallsquote bei einem Zwangsausgleich entspreche.

Nach dem oa VfGH Erkenntnis sollte zumindest die Hälfte der Unterhaltsleistungen im Effekt steuerfrei bleiben. Auf den Bw. angewendet würde das eine Steuerminderung von S 103.950,00 (Steuereffekt der halben Unterhaltsleistungen S 122.850,00 abzüglich des bereits berücksichtigten Unterhaltsabsetzbetrages S 18.900,00).

Der Antrag orientiere sich also nicht so sehr am gegenständlichen VfGH-Erkenntnis, sondern hauptsächlich an der Zahlungsfähigkeit.

Mit Bescheid vom 24. Oktober 2000 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass der Bw. im Nachsichtsansuchen richtig ausführe, dass eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 nicht aussichtsreich wäre, da das Ergebnis dieser Veranlagung lediglich auf die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage zurückzuführen sei. Eine Unbilligkeit des Einzelfalles sei nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folge.

Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit scheide somit aus und sei auch nicht behauptet worden.

Eine persönliche Unbilligkeit liege insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährden würde. Allerdings bedürfe es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genüge, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen

Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich seien, etwa wenn die Abstattung nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme.

Der Einkommensteuererklärung folgend hätte der Bw. im Jahr 1998 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 1.127.024,00 erzielt. Die darauf entfallende Einkommensteuer habe S 437.100,00 betragen.

Die Vorauszahlungen für das Jahr 1998 hätten S 338.800,00 betragen. Dieser Betrag basiere auf der Einkommensteuerveranlagung 1996 (erzielte Einkünfte in Höhe von S 896.013,00) und der beantragten Herabsetzung der Vorauszahlung.

Im Übrigen seien auch bereits im Jahr 1997 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 1.176.179,00 erzielt worden, die zu einer Nachforderung von S 461.700,00 geführt habe, nachdem keine Vorauszahlungen geleistet worden seien.

Unbestritten sei, dass es der Bw. verabsäumt habe, durch entsprechende Anpassung der Vorauszahlungen für die Nachforderung der Einkommensteuer Vorsorge zu treffen. Überdies stelle sich die wirtschaftliche Lage nach Ansicht des Finanzamtes nicht so dramatisch dar, wie im gegenständlichen Ansuchen bloß behauptet, jedoch mit keinerlei Zahlen dokumentiert werde, daher sei nicht anzunehmen, dass gerade durch die Einhebung der gegenständlichen Abgabe die wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre.

Zu dieser Annahme sehe sich das Finanzamt berechtigt, da die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen im Vergleich zu den Vorjahren keine Abweichungen erkennen lassen und daher den Rückschluss erlauben würden, dass keine Existenzgefährdung vorliegen könne.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass er in seinem Antrag vom 12. Juni 2000 ausgeführt habe, dass nach dem Erkenntnis des VfGH zumindest die Hälfte der Unterhaltsleistungen im Effekt steuerfrei bleiben sollten. Dies würde im Fall des Bw. eine Steuerminderung von S 103.950,00 (Steuereffekt der halben Unterhaltsleistungen S 122.850,00 abzüglich des bereits berücksichtigten Unterhaltsabsetzbetrages S 18.900,00) bewirken.

Dazu sei erläuternd anzufügen, dass damit zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass eine sachliche Unbilligkeit vorliege, wie sie im Erkenntnis VwGH 27.10.1972, 562/72 umschrieben werde, nämlich wenn die Anwendung der Abgabenvorschriften im Einzelfall zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten nachteiligen Ergebnis führen würde.

Der Hinweis auf die sachliche Unbilligkeit sei im Ansuchen nicht weiter ausgearbeitet worden, da eine persönliche Unbilligkeit für eine positive Erledigung des Antrages ausreiche, was auch



im nachfolgenden wiedergegebenen Satz zum Ausdruck komme: "Mein Antrag orientiert sich also nicht sosehr am gegenständlichen VfGH-Erkenntnis, sondern hauptsächlich an meiner Zahlungsunfähigkeit."

Es sei somit nicht richtig, dass im Antrag eine sachliche Unbilligkeit nicht behauptet worden wäre. Sie sei allerdings nicht im Vordergrund stehend, sondern als zusätzliches Argument für die Gewährung der Nachsicht angeführt worden.

Bestritten sei, dass es der Bw. verabsäumt habe, durch entsprechende Anpassung der Vorauszahlung für die Nachzahlung der Einkommensteuer 1997 Vorsorge zu treffen. Da der Bw. alle steuerrelevanten Tatsachen (Betriebseröffnung) offen gelegt habe, wäre es an der Finanzverwaltung gelegen, Vorauszahlungen festzusetzen. Es handle sich also um ein Versäumnis der Finanzverwaltung, das dem Bw. nicht vorgehalten werden könne. Dass er es versäumt hätte, durch die Bereitstellung entsprechender Mittel für die Einkommensteuernachzahlung vorzusorgen, sei nicht behauptet worden.

Zur fehlenden zahlenmäßigen Dokumentation verweise der Bw. auf die Darstellungen in der Berufung vom 3. August 1998 und das Ansuchen vom 26. Juli 1999, woraus hervorgehe, dass seit 1996 die dem Bw. nach Abzug der Alimentationszahlungen verbleibenden Mittel kaum ausreichen würden, um den Lebensunterhalt zu bestreiten. Abgesehen vom Inhalt seiner Geldbörse, der regelmäßig höchstens S 3.000,00 betrage, stünden dem Bw. keine flüssigen Mittel zur Verfügung. Seine Kreditmöglichkeit sei mit insgesamt S 600.000,00 voll ausgeschöpft und eine weitere Kreditaufnahme erscheine nicht möglich ohne sich später dem Vorwurf der fahrlässigen bzw. vorsätzlichen Krida auszusetzen. Seine regelmäßig auftretenden Verbindlichkeiten würden abgesehen von vorgenannten Kontokorrentkrediten Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Sozialversicherungsbeiträge und Alimentationszahlungen betreffen. Mangels Lieferungen bestünden keine Lieferantenverbindlichkeiten.

Die Situation des Bw. stelle sich wie folgt dar:

|                    |             |
|--------------------|-------------|
| Einkommen          | 915.690,00  |
| Einkommensteuer-VZ | -332.000,00 |
| Alimente           | -491.400,00 |
| Netto verfügbar    | 92.290,00   |

Die Körpergröße des Bw. betrage 182 cm und das Gewicht 63 Kg, was eindeutig für Unterernährung spreche. Kein Stück seiner Garderobe sei jünger als drei Jahre. Sein Vermögen bestehe aus den Betriebsräumlichkeiten, der Betriebsausstattung und einem Kfz im Werte von rd S 90.000,00, das ebenfalls betrieblich genutzt sei. Fernseher oder ähnliches besitze er nicht.

Es sei zwar richtig, dass aufgrund der nur leicht rückläufigen Umsätze die Umsatzsteuervoranmeldungen keine dramatischen Veränderungen erkennen lassen würden, jedoch lasse dies keinen wie immer gearteten Schluss auf die Ertragslage zu. Wie der Bw. in seinem Herabsetzungsantrag vom 28. Juli 2000 zahlenmäßig dargestellt habe, habe sich die Ertragslage nahezu ausschließlich durch Ausgaben ohne Vorsteuerabzug verschlechtert.

Es werde daher um Bewilligung der Nachsicht ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung führte das Finanzamt nach Zitierung der maßgeblichen Rechtsprechung aus, dass nach der Aktenlage bekannt sei, dass der Bw. im August 1995 von seiner zweiten Gattin geschieden worden sei. Dieser sei die eheliche Wohnung und das Sorgerecht für drei minderjährige Kinder verblieben. Im Zuge des gerichtlichen Vergleiches sei vereinbart worden, dass der geschiedenen Gattin, die weiterhin die Familienbeihilfe beziehe, S 12.000,00 für ihren Unterhalt und je S 7.700,00 für jedes der drei Kinder, 14mal jährlich zu bezahlen sei.

Der Bw. hätte in jenem Jahr 1995 abgesehen von den Sonderzahlungen ein zu versteuerndes Einkommen von über S 900.000,00 gehabt, dies vorwiegend aus unselbständiger Tätigkeit. Danach habe der Bw. seine selbständige Tätigkeit wieder aufgenommen und für das Jahr 1998 Einkünfte von etwa 1,1 Million Schilling erklärt. Die tarifmäßig errechnete Einkommensteuer habe S 437.100,00 also 38,8% der Bemessungsgrundlage betragen. Dabei sei ein Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von S 18.900,00 bereits berücksichtigt.

Sachliche Unbilligkeit sei also auszuschließen, da die Höhe der vorgeschriebenen Steuer dem Einkommen von über 1,1 Mio. Schilling entspreche und somit als Auswirkung einer allgemeinen Norm zu verstehen sei. Von außergewöhnlichen Umständen, die im gegebenen Fall zu einem vom Gesetzgeber nicht gewünschten Ergebnis geführt hätten, spreche nicht einmal der Antragsteller selbst, abgesehen von seinen Alimentationszahlungen in Höhe von S 491.400,00. Aufwendungen dieser Art würden jedoch einerseits durch den Unterhaltsabsetzbetrag (im gegebenen Fall in Höhe von S 18.900,00), andererseits durch den Bezug von Familienbeihilfe abgegolten (siehe auch VwGH vom 27.6.2001, B 1285/00). Ob dieser Umstand in Anbetracht der bisherigen Judikatur der Familiengerichte bei der Berechnung der Alimentationszahlungen berücksichtigt worden sei, sei jedoch eine zivilrechtliche, keine steuerrechtliche Frage.

Zur Frage der persönlichen Unbilligkeit sei auszuführen, dass der Bw. seit Beginn dieser Alimentationszahlungen ein zu versteuerndes Einkommen von jährlich etwa einer Million Schilling erziele. Nach Abzug der Einkommensteuer würden dem Bw. im Durchschnitt S 650.000,00 verbleiben. Sollten die davon zu tragenden Alimentationszahlungen in dieser

Höhe als unzumutbar zu betrachten sein, so sei es prinzipiell Sache des Unterhaltspflichtigen, eine entsprechende Änderung herbeizuführen.

Aber auch in Anbetracht der aktuellen Zahlungsverpflichtung würden dem Bw. unter Berücksichtigung der zu leistenden Steuern noch über S 13.000,00 monatlich verbleiben. Es sei also nicht erkennbar, dass die Zahlung des verfahrensgegenständlichen Betrages in Höhe von etwa S 78.000,00 zur Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Antragsstellers oder Verschleuderung von Vermögenswerten führen könnte.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorlägen, sei die Berufung abzuweisen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass der Vorwurf, der Bw. hätte durch Anpassung der Unterhaltsleistungen eine Änderung seiner finanziellen Situation herbeiführen können, ins Leere gehe, da er dieses bereits erfolglos versucht habe. Die rechtlich durchsetzbare Herabsetzung der Alimentationszahlungen hätte sich in der gleichen Größe bewegt, wie die Kosten derselben, sodass insgesamt keine Verbesserung für den Bw. erreichbar gewesen wäre.

Weiters weise der Bw. darauf hin, dass nach Abzug der Steuer, der Alimente und der Sonderausgaben für die Jahre 1996 und 1997 lediglich durchschnittlich S 5.870,00 verbleiben würden und ein Einkommen von rd. S 13.000,00 keinesfalls ausreiche um dies aufzuholen.

Die Darstellung der finanziellen Lage sei in seiner Berufung vom 28. Juli 2001 enthalten. Der Bw. weise nochmals daraufhin, dass die Einhebung dieser Abgabe zu einer Existenzgefährdung führen würde und somit nicht nur unbillig, sondern auch unzweckmäßig wäre.

Am 7. Oktober 2004 wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. erhoben. Demnach sei der Bw. aufgrund eines Gehirnschlages nicht mehr fähig, seine selbständige Tätigkeit auszuüben. Er verfüge über keinerlei Einkünfte und Unterstützung. Der Lebensunterhalt werde mittels Kredit bestritten. Er besitze eine mit einem Höchstbetragskredit belastete Eigentumswohnung. Die Schulden bei Kreditinstituten und Sozialversicherung würden rund € 44.800,00 betragen.

### **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 Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die

Abgabenbehörde - wie im Beschwerdefall - die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Unbilligkeit der Einhebung setzt im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die in § 236 Abs. 1 BAO bezogene Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Sachlich bedingte Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, so dass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die begehrte Nachsicht gestützt werden kann (vgl. das Erkenntnis vom 19.10.1992, 91/15/0054).

Art. 140 Abs. 7 B-VG lautet:

"Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden."

Schon aus diesem Wortlaut ergibt sich, dass der Verfassungsgesetzgeber in Kauf genommen hat, dass nicht alle sachlich gleichgelagerten Fälle durch ein aufhebendes Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes gleich behandelt werden, sondern der Ausspruch der Wirkung des Erkenntnisses über den Anlassfall (die Anlassfälle) hinaus dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten bleibt. Dies führt notwendigerweise dazu, dass die Anlassfälle gegenüber anderen Fällen begünstigt werden. Die sich daraus ergebenden Unterschiede in der Belastung treten jedoch allgemein ein und führen ebenso wenig wie Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabenerhebung im Einzelfall (vgl. hiezu das Erkenntnis vom 30.5.1990, 89/13/0266).

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach dargetan, dass in dem Umstand, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung (Sonderausgaben, außergewöhnliche

Belastung) bei einem Steuerpflichtigen nicht zutreffen, niemals eine unbillige Härte erblickt werden kann.

Es geht nicht an, eine nur bei Erfüllung bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen zustehende Steuerbegünstigung im Wege von Billigkeitsmaßnahmen allgemein und willkürlich auszudehnen. Ein solches Vorgehen widerspricht dem Grundsatz der österreichischen Bundesverfassung, dass die Verwaltung nur auf Grund der Gesetze, das heißt auf Grund allgemein für alle Rechtsunterworfenen verbindlicher Bestimmungen auszuüben ist.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe liegt aus diesen Gründen daher nicht vor.

Die Einhebung der Abgaben könnte jedoch persönlich unbillig sein.

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers und besteht in einem wirtschaftlichen Missverhältnis der Einhebung der Abgaben und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2004, 2000/14/0112, sind für die Beurteilung des Nachsichtsansuchens die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung maßgebend.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, liegt persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (vgl. das Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0243). Eine Unbilligkeit ist dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht an der Existenzgefährdung nichts ändert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 95/15/0053).

Gemäß den vorliegenden Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. vom 7. Oktober 2004 hat sich die wirtschaftliche Situation des Bw. dramatisch verändert, da er aufgrund seines Gesundheitszustandes nicht mehr fähig ist, die selbständige Tätigkeit auszuüben. Er verfügt über keinerlei Einkünfte und Unterstützung. Der Lebensunterhalt wird auf Kredit bestritten.

Der Bw. hat seinen Wohnsitz nach K. verlegt, besitzt allerdings nach wie vor eine 45m<sup>2</sup> Eigentumswohnung in Wien, welche mit einem Höchstbetragskredit in Höhe von € 43.603,70 belastet ist.

Die Schulden bei Kreditinstituten und Sozialversicherung betragen insgesamt rund € 44.800,00.

Im Jahr 2005 wurden keinerlei Umsätze gemeldet, so dass davon ausgegangen werden muss, dass die wirtschaftliche Lage unverändert ist.

Der Abgabenrückstand beträgt derzeit € 34.180,14.

Bei dieser Sachlage ist von einer Existenzgefährdung auszugehen, die allerdings weder durch die Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben verursacht noch mitverursacht wurde. Da die finanzielle Lage des Bw. so schlecht ist, dass auch die Gewährung der Nachsicht an der Existenzgefährdung nichts ändern würde, kann im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung keine persönlich bedingte Unbilligkeit erkannt werden.

Obwohl die Argumentation des Finanzamtes im Hinblick auf die geänderte Sachlage bezüglich der "persönlichen" Unbilligkeit nicht mehr aufrecht zu erhalten war, konnte aus den genannten Gründen dennoch kein positiver Bescheid erlassen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2006