



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AK, geb. X, Adresse, vertreten durch Komm.-Rat Mag. Helmut Puffer, Wirtschaftstreuhänder, 4690 Schwanenstadt, Sparkassenplatz 2, vom 30. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 28. November 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise insoweit Folge gegeben, als hinsichtlich der mit Bescheid vom 9. November 2006 festgesetzten Einkommensteuernachforderung 2005 in Höhe von 30.829,41 € eine Nachsicht in Höhe von 8.941,00 € bewilligt wird. Hinsichtlich des Restbetrages von 21.888,41 € wird das Nachsichtsbegehren als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 16. November 2006 beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (in der Folge kurz: Bw), die Einkommensteuer 2005 nachzusehen. Der Bw habe im Jahr 2005 einen beträchtlichen Nachlass der Hausbank erhalten und diesen als Sanierungsgewinn erklärt. Nachdem die steuerliche Behandlung von Gewinnen auf Grund eines Schulderlasses erst ab 2006 Gültigkeit habe, werde ersucht, diese Behandlung bereits auf den nunmehr vorliegenden Tatbestand des Jahres 2005 anzuwenden, um unbillige Härten zu vermeiden. Auch beim verbleibenden Schuldenstand sei es keinesfalls möglich, die vorgeschriebene Einkommensteuer auch nur ansatzweise zu begleichen. Es wäre ein Kuriosum, hätte der Bw nunmehr trotz Sanierung durch die Bank ein unausweichliches Konkursverfahren, hervorgerufen durch die Finanz, abzuwickeln.

Mit Bescheid vom 28. November 2006 wies das Finanzamt diesen Antrag ab und führte im Wesentlichen begründend aus, dass im Falle eines Nachsichtsantrages den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Zum Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit sei lediglich ein unausweichliches Konkursverfahren bei Einhebung der Einkommensteuer 2005 vorgebracht worden; ein diesbezüglicher Nachweis sei aber nicht geführt worden.

Eine sachliche Unbilligkeit liege bei Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage nicht vor. Auch wenn der Gesetzgeber seine Rechtsansicht zu einem bestimmten Zeitpunkt ändere, impliziere dies nicht gleichzeitig, dass die bis zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtsansicht vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen bzw. dass ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei. Eine Maßnahme nach § 236 BAO sei nicht das geeignete Mittel, bei Gesetzesänderungen einen "rückwirkenden Effekt" zu erreichen. Die vom Gesetzgeber geforderte persönliche oder sachliche Unbilligkeit habe folglich nicht belegt werden können. Verneine die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, bleibe für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sodass die beantragte Nachsicht nicht habe gewährt werden können.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der steuerliche Vertreter des Bw ein, im Zuge einer telefonischen Kontaktaufnahme mit der zuständigen Referentin habe diese geraten, auf die Rechtslage des Jahres 2006 zu verweisen und die Anwendung dieser Rechtslage bereits für das Jahr 2005 anzuregen. Ergänzend werde der Berufung eine Vermögensübersicht beigelegt, die zeige, dass dem Bw und seiner Gattin ein nur sehr bescheidenes monatliches Einkommen zur Verfügung stehe. Mit den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, die zu Gunsten des Kredites der Raiffeisenkasse M verpfändet seien, sollte dieser Kredit bedient werden. Die Höhe der bestehenden Schulden stehe in einem krassen Missverhältnis zur Höhe der Einnahmen bzw. des Vermögens, sodass eine persönlich bedingte Unbilligkeit jedenfalls vorliege. Bei Einhebung der vorgeschriebenen Steuer wäre die Existenz des Bw eklatant bedroht, da mit Eintreibung dieser Verbindlichkeit die gesamte Veräußerung der verpachteten Halle verbunden wäre. Da sich die Immobilienpreise derzeit im Keller befänden, wäre bei einer Veräußerung der Marktpreis nicht annähernd erzielbar. Aus den laufenden Einnahmen könne mit einer Bezahlung der ausstehenden Steuer nicht gerechnet werden, da dem Bw nur das Notwendigste zum Überleben verbleibe. Bei Gewährung der Nachsicht könnte der Bw aber saniert überleben und die Mieteinnahmen weiterhin versteuern. Es liege wohl im Interesse des Abgabengläubigers, die wirtschaftliche Erholung und Gesundung des Betriebes und damit die Erhaltung der Steuerquelle VwGH 8. August 1996, 92/14/0137) zu ermöglichen. Die Abstattung der Steuerschuld wäre mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die außergewöhnlich seien. Falls der Anspruch aufrecht bleibe, sei mit einer Vermögensverschleuderung zu rechnen. Unter Hinweis auf das

---

VwGH-Erkenntnis vom 21. April 1997, 92/17/0232, meinte der Bw, dass dies nicht im Sinne des Gesetzgebers sein könne.

In diesem Einzelfall führe die Anwendung des im Jahr 2005 geltenden Gesetzes zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis, weshalb sachliche Unbilligkeit vorliege. Die Gesetzesänderung im Jahr 2006 sei nicht aus der Luft gegriffen, sondern entstamme täglichen Erfahrungswerten der Finanzämter, die diese ungerechte Behandlung dem Ministerium gemeldet hätten. Aus der Erfahrung der steuerlichen Vertretung werde die Veranlagungspraxis des Jahres 2006 auf (noch offene) Fälle des Jahres 2005 bei Anregung angewendet. Zur Beurteilung der Unbilligkeit sei in Erinnerung zu rufen, dass der Bw sich bisher steuerlich tadellos verhalten habe. Weder bestehe ein anderweitiger Verbrauch der zur Verfügung stehenden Mittel, noch seien andere Tatbestände verwirklicht worden, die einer Unbilligkeit abträglich wären.

In der der Berufung beigelegten Vermögensübersicht betreffend den Bw und seine Gattin vom 29. November 2006 wurden zwei bei der Raika M offene Kredite in Höhe von insgesamt 478.070,99 € – aushaftend zum 30. September 2006 – angegeben, welche mit einer monatlichen Rückzahlung von insgesamt 2.893,00 € bedient wurden. Die Einkommensteuervorauszahlung 2007 wurde mit monatlich 300,00 € beziffert. Als monatliches Nettoeinkommen führte der Bw neben seiner Pension von 1.001,57 € einen Cash-Flow aus der Vermietung in Höhe von 1.851,84 €, insgesamt somit 2.853,41 €, an. Die Gattin des Bw bezieht laut dieser Vermögensübersicht ein monatliches Nettoeinkommen von 929,72 € aus einem Dienstverhältnis bei der K Ltd. Einem monatlichen Familieneinkommen von 3.783,13 € stellte der Bw den monatlich verpfändeten Betrag von 2.893,00 € gegenüber, sodass für den Lebensunterhalt der Ehegatten ein Betrag von 890,13 € verblieb.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Das "bescheidene monatliche Einkommen" der Ehegatten sei dadurch bedingt, dass vom gesamten zur Verfügung stehenden Einkommen von 3.783,13 € ein Betrag von 2.893,00 € an die Raika M verpfändet sei. Dies entspreche einem verpfändeten Anteil von 76,47 % (!) des Gesamteinkommens. Persönliche oder sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenz gefährde oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden sei (Vermögensverschleuderung). Dies müsste gerade durch die Einhebung der Abgaben verursacht oder entscheidend mitverursacht werden. Da andere Verbindlichkeiten vorhanden seien, könne in der Bezahlung der Steuerverbindlichkeiten keine Unbilligkeit gesehen werden. Der Abgabengläubiger würde alleine und vorweg auf Forderungen verzichten und sich die Nachsicht allenfalls zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken (Gläubigerbevorzugung). Die hohe Verpfändung sei als einseitige Begünstigung der

---

Raika M anzusehen. Ein Verzicht des Finanzamtes würde daher eine Begünstigung anderer Gläubiger darstellen.

Setze man die aufgelisteten Bankverbindlichkeiten in Relation zum nachzusehenden Betrag von 38.854,16 € (30.829,41 € für den Bw, 8.024,75 € für seine Ehegattin), so erreiche der nachzusehende Betrag nur 8,13 % der Bankverbindlichkeiten. Nicht ersichtlich sei, warum gerade die Einbehaltung dieses Betrages die wirtschaftliche Existenz des Bw gefährden sollte, wenn daneben ein Vielfaches an anderen Schulden bestehe. Durch das Ausmaß der Gesamtverschuldung könne die beantragte Abgabennachsicht zu keiner wesentlichen Veränderung oder gar Sanierung des Schuldenstandes führen. Der für die Gewährung einer Abgabennachsicht erforderliche Sanierungseffekt – insbesondere die zu erreichende "Gesundung des Betriebes und die damit verbundene Erhaltung der Steuerquelle" – sei nicht erkennbar, sodass eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht vorliege.

Eine sachliche Unbilligkeit bedinge einen, verglichen mit ähnlichen Fällen, atypischen Vermögenseingriff und müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei. Liege eine allgemeine Auswirkung der Rechtslage vor, sei eine Unbilligkeit des Einzelfalles nicht gegeben. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm sei eine Unbilligkeit nicht gelegen. Zum Einwand, in der Verwaltungspraxis werde "auf Anregung" die ab 2006 geltende Gesetzeslage bereits für 2005 angewendet, sei darauf zu verweisen, dass der Einkommensteuerbescheid 2005 – unter Beachtung der geltenden Gesetzeslage – rechtskräftig sei. Mangels Vorliegens sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit sei die Berufung als unbegründet abzuweisen und eine Ermessensentscheidung daher ausgeschlossen gewesen.

Mit Eingabe vom 3. Jänner 2007 wurde beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Der Begründung sei nicht zu entnehmen, weshalb die Berufung abgewiesen worden sei. Das Finanzamt liefere, indem es auf eine Vermögensverschleuderung hinweise, Merkmale einer Unbilligkeit. In der Berufung sei ausführlich dargelegt worden, dass bei Nichtstattgabe des Nachsichtsansuchens eine Verschleuderung von Vermögensteilen unabdingbar wäre. Die Abstattung des Steuerrückstandes wäre nicht nur mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden, sondern würde die Einhebung der Abgaben die Existenz des Bw massiv gefährden. In der Verpfändung der Mieteinnahmen könne eine Gläubigerbegünstigung keinesfalls gesehen werden, da dies eine Bedingung zur Finanzierung des – nunmehr nachgelassenen – Bankenrückstandes gewesen sei. Die Raiffeisenbank M habe nach langwierigen Verhandlungen die Finanzierung von der VKB übernommen. Aus Besicherungs- und

Rückzahlungsgründen sei man aber nicht bereit gewesen, den gesamten aushaftenden Bankkredit zu übernehmen. Die VKB in L habe ohne positives Ergebnis versucht, das betreffende Objekt zu veräußern, da der aushaftende Bankkredit durch präsumptive Käufer nicht hereingekommen wäre. Letztlich sei eingesehen worden, dass das Gebäude mit Hypotheken über seinen tatsächlichen Wert belastet sei, sodass der gewährte Nachlass zustande gekommen sei. Die Raiffeisenbank M habe den um den Nachlass reduzierten Kreditbetrag unter der Bedingung, dass die Mieterträge unwiderruflich abgetreten würden, übernommen, da sie andernfalls in die "Besicherungslücke" gekommen wäre. Nur so habe ein Konkursverfahren bzw. die Versteigerungsgefahr abgewendet werden können. Eine Gläubigerbevorzugung könne darin nicht erblickt werden, da im Falle der Nichtabtretung der Mieteinnahmen keine Finanzierung zustande gekommen wäre und das Unternehmen hätte liquidiert werden müssen. Darüber hinaus habe zum Zeitpunkt der Abtretung der jetzt entstandene Abgabenrückstand nicht abgeschätzt werden können. In weiterer Folge sei nicht nachvollziehbar, weshalb durch den Nachlass der Steuerverbindlichkeiten kein Sanierungseffekt eintreten sollte. Die sehr hohen Bankschulden seien durch geordnete Rückzahlungen ohne Probleme bedienbar und dies auch mit der Bank vereinbart. Hier gebe es weder Zahlungsstockungen noch Liquiditätsprobleme, doch schaffe ein zusätzlicher Abfluss von rund 39.000,00 € (für den Bw und seine Gattin) für Steuerverbindlichkeiten sehr wohl ein Liquiditätsproblem und gefährde die Existenz des Betriebes. Dieser Nachlass würde jedenfalls zur "Gesundung des Betriebes und der damit verbundenen Erhaltung der Steuerquelle" führen. Auf den Bw treffe jedenfalls zu, dass die Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehnisablauf zu suchen und von ihm auch nicht beeinflussbar gewesen sei. Der außergewöhnliche Geschehnisablauf liege im Nachlass durch die VKB, der vom Bw nicht beeinflussbar gewesen sei, da ursprünglich alle Vertragspartner davon ausgegangen seien, dass der Wert der Liegenschaft die Höhe des Kredites abdecke. Der Bw sei weiters davon ausgegangen, dass der zu erwartende Abgabenanspruch nach der ab 2006 geltenden Rechtslage in ähnlich gelagerten Fällen ebenso behandelt werde. Beantragt werde daher, die Nachsicht der Abgaben in Höhe von 30.829,41 € zu bewilligen.

Dem Einkommensteuerakt des Bw, St.Nr. 000/0000, und dem Feststellungsakt der Fa. A GesbR, St.Nr. 111/1111, ist zu entnehmen, dass mit Beschluss des BG W vom 9. Oktober 2003 ein Schuldenregulierungsverfahren mangels Kostendeckung weder für den Bw noch für seine Ehegattin eröffnet worden ist.

Mit Mietvertrag vom 16. Jänner 2003 hatte der Bw die Liegenschaft EZ 3588, Grundbuch Y, samt dem darauf errichteten Tischlereibetrieb an seinen Sohn HK vermietet. Die Liegenschaft wurde laut Untermietvertrag vom 4. Februar 2003 von HK an die Fa. K Ltd. untervermietet. Das Finanzamt unterstellte eine Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 2002. Darüber hinaus

---

stehe die Liegenschaft in Adresse1, im Alleineigentum des Bw. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien ab 2003 dem Bw als Einzelunternehmer und nicht der Vermietergemeinschaft zuzurechnen (vgl. die Feststellungen im Zuge einer Außenprüfung, AB-Nr. 1).

Der Bw bezog ab dem Jahr 2003 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit für die im November 2002 gegründete Fa. K Ltd., deren Geschäftsführer der Bw bis Ende Mai 2005 war. Ab 1. Juni 2005 fungiert die Ehegattin des Bw als selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der Fa. K Ltd.

Im Jahr 2005 bezog der Bw – neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – bis Mai 2005 noch Einkünfte von der Fa. K Ltd. und ab Juni 2005 eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Auf Grund von Forderungsverzichten der VKB in L und der Fa. F GmbH & Co im Gesamtausmaß von 29 % der bestehenden Verbindlichkeiten erklärte die Personengesellschaft A GesbR im Jahr 2005 einen Sanierungsgewinn von 143.030,03 €, der je zur Hälfte dem Bw und seiner Gattin zugerechnet wurde. Laut Erklärung des Bw verzichtete alleine die VKB – bei einem Schuldenstand von 471.850,78 € – auf einen Betrag von 135.392,73 €, falls ein Betrag von 336.219,61 € bis 15. April 2005 entrichtet werde. Dieser Betrag wurde durch besagte Umschuldung finanziert.

Die Veranlagung 2005 ergab – unter Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – eine Einkommensteuerschuld von 30.829,41 €, deren Nachsicht der Bw nunmehr anstrebt.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 3. November 2006 wurde die Begünstigung des § 206 lit. b BAO wegen Nichtfortführung des Betriebes nicht gewährt.

Die aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 resultierende Nachforderung von 30.829,41 € ist zurzeit (Stand 16. November 2007) noch mit einem Betrag von 24.891,60 € offen und wurde teilweise durch Umsatzsteuergutschriften getilgt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 31. August 2007 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

*1. Wie hoch sind die derzeitigen monatlichen Einnahmen bzw. ist das derzeitige monatliche Einkommen? Welche monatlichen Ausgaben sind davon zu bestreiten?*

*2. Besitzen Sie Vermögen (Grundbesitz, Kraftfahrzeuge, Lebensversicherungen, Pensionsvorsorgen, Spareinlagen, Bausparverträge usgl.)? Wenn ja, möge eine Aufstellung der Vermögenswerte nachgereicht werden.*

3. 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.

4. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass drei Gläubiger Schuld nachlässe gewährt haben. Gab es auch Gläubiger, die zu keinem Nachlass bereit waren? Wenn ja, bitte diese mit Namen und Anschrift zu benennen und die Höhe der Schulden anzugeben, für die kein Nachlass erwirkt werden konnte.

5. Legen Sie bitte schriftliche Unterlagen zur Einsichtnahme vor, die die Verpfändung der Mieteinnahmen zu Gunsten der Raika M dokumentieren.

6. Einem am 16. Jänner 2003 zwischen Herrn AK und Herrn HK abgeschlossenen Mietvertrag ist zu entnehmen, dass die Liegenschaft EZ 3588, Grundbuch Y, samt dem darauf errichteten Tischlereibetrieb ab diesem Zeitpunkt an Herrn HK vermietet wurde. Die auf dem Grundstück errichtete Ausstellungshalle war nicht Gegenstand dieses Mietvertrages.

Von Herrn HK wird die Liegenschaft an die Fa. K Ltd. untervermietet (Feststellungen der Außenprüfung zu AB-Nr. 1).

Wird die gesamte Liegenschaft untervermietet? Wer sind die Gesellschafter der Fa. K Ltd.? Ist die auf dem Grundstück errichtete Ausstellungshalle nunmehr ebenfalls vermietet? Falls ja, bitte um Nennung des Mieters mit Namen und Anschrift.

Der Bw teilte dazu mit, dass seine Gattin ein monatliches Nettogehalt von 1.296,69 € beziehe, während er zurzeit über eine monatliche Nettopension von 1.001,57 € verfüge. Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung belaufe sich laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – zuzüglich AfA – auf jährlich 3.405,27 € (monatlich daher 283,77 €), sodass ihm ein monatlicher Betrag von 717,80 € zur Verfügung stehe. Das Familieneinkommen betrage daher 2.014,49 €.

Die monatlichen Ausgaben der beiden Ehegatten bezifferte der Bw dagegen mit insgesamt 5.069,66 €, wobei alleine auf die Rückzahlungen an die Raika M zu Kto. 7 (vorher VKB) ein Betrag von 2.368,00 € und zu Kto. 8 (vorher ERSTE) ein Betrag von 830,00 € entfällt. An die OÖ Gebietskrankenkasse werde für die Fa. A GesbR eine monatliche Ratenzahlung von 500,00 € geleistet. Für den laufenden Lebensunterhalt (Strom- und Telefonkosten, Gemeindeabgaben, Rundfunkgebühren, Heizöl, Gebäudeversicherung, Lebensmittel, Kleidung, Reinigungsmittel, eine Krankenversicherung und Einkommensteuervorauszahlung) würden die Ehegatten monatlich rund 1.370,00 € aufwenden.

An Vermögenswerten führte der Bw das Mietobjekt in Adresse1, an, wobei er auf ein beiliegendes Bewertungsgutachten und darauf verwies, dass die Lagerhalle mit dem Grundstück 2962/42 bereits verkauft worden sei. Für die 100%-ige Beteiligung an der K Ltd. sei ein negatives Eigenkapital von 19.028,87 € zu veranschlagen.

Die Ehegattin des Bw habe bei der OÖ Gebietskrankenkasse Schulden in Höhe von 3.045,65 € (das sind 50 % des Schuldenstandes der Fa. A GesbR), beim Finanzamt Verbindlichkeiten in Höhe von 8.345,74 € und bei der K Ltd. (Verrechnungskonto 50 %) Schulden von 508,62 €,

---

insgesamt daher 11.900,01 €. An monatlichen Rückzahlungen leiste sie einen Betrag von 250,00 € an die OÖ Gebietskrankenkasse.

Der Bw bezifferte seinen Schuldenstand mit 399.240,31 €. Er habe bei der OÖ Gebietskrankenkasse (50 % der Schulden der Fa. A GesbR) Außenstände in Höhe von 3.045,65 € und beim Finanzamt in Höhe von 26.373,02 €. Die Verbindlichkeiten bei der Raika M würden sich auf 2.289,19 € (Kto. 9), auf 313.598,72 € (Kto. 7) und 53.425,11 € (Kto. 8) belaufen. Bei der Fa. K Ltd. bestehe ein Verrechnungskonto von 508,62 € (50 %). Die monatlichen Rückzahlungen würden ihn insgesamt mit 3.448,00 € belasten (250,00 € an die OÖ Gebietskrankenkasse und 2.368,00 € sowie 830,00 € an die Raika M).

An Schuldern, die keinen Nachlass gewährt hatten, nannte der Bw die OÖ Gebietskrankenkasse (Schuldenstand 14.462,85 €), die Fa. H GmbH in L (Schuldenstand 609,70 €) sowie Dr. B (Schuldenstand 1.521,15 €).

Der zwischen dem Bw und seinem Sohn, HK, abgeschlossene Mietvertrag sei hinfällig. Die Liegenschaft werde jetzt zum Teil von der K Ltd. direkt gemietet. Ein anderer Teil der Liegenschaft, der früher von der Fa. A GesbR genutzt worden sei, werde nunmehr an die Fa. C-GmbH in M vermietet. Die Lagerhalle auf dem Grundstück 2962/42 sei an Herrn D verkauft worden.

Gesellschafter der Fa. K Ltd. sei zu 100 % die Ehegattin des Bw.

Der Bw fügte seinem Schreiben eine Bestätigung der Raika M bei, in welcher festgehalten wurde, dass die Finanzierung der Betriebsliegenschaft u.a. wegen der zugesagten Eingänge aus der Vermietung an die Firmen C GmbH und K Ltd. erfolgt sei. Die Mieten seien in den letzten beiden Jahren jeweils auf einem Konto des Bw eingegangen und dienten der Rückführung des Kreditobligos. Außerdem liege eine entsprechende, anlässlich der Übernahme des Obligos der E Bank ausgestellte Vereinbarung mit dem Bw vor, dass die Mieten auf einem Konto der Raika eingehen müssten.

Im Zuge einer Vorsprache des Bw, seiner Ehegattin und seines steuerlichen Vertreters am 6. November 2007 wurde zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen ergänzend vorgebracht, dass die hohe Schuldenbelastung auf einen Hallenausbau Anfang der 90-iger Jahre zurückzuführen sei. Bis Ende des Jahres 2002 sei die Tischlerei in Form der A GesbR betrieben worden. Ein 2002 über das Vermögen der GesbR eröffnetes Konkursverfahren habe mit einer Quote von 7 % geendet. In der Folge sei im November 2002 die Fa. K Ltd. gegründet worden, die die Tischlerei ab dem Jahr 2003 fortgeführt habe. Die Gründung einer GmbH sei wegen Fehlens des erforderlichen Stammkapitals nicht möglich gewesen. Derzeit seien ein Ausstellungsraum an die Fa. C GmbH um 950,00 € monatlich und die Tischlerei an die Fa. K Ltd. um rund 2.000,00 € monatlich vermietet. Die ebenfalls vermietet gewesene

Lagerhalle sei im August 2005 um 130.000,00 € verkauft und mit dem Erlös der bei der E Bank bestehende Kredit abgedeckt worden. Da der Erlös zur Schuldentilgung nicht ausgereicht habe, sei bei der Raika M etwa im Dezember 2005 ein weiterer Kredit (Nr. 8) aufgenommen worden, um die bei der E Bank aushaftenden Schulden zur Gänze abdecken zu können. Die Mieteinnahmen hätten sich durch den Lagerhallenverkauf entsprechend reduziert. Bei dem in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2007 weiters angeführten Kredit (Nr. 9, Raika M) handle es sich um ein Girokonto. Mit dem Kredit Nr. 7, Raika M, sei das bei der VKB bestehende Darlehen umgeschuldet worden. Die VKB habe vor der Umschuldung rund drei Jahre lang ergebnislos versucht, die Liegenschaft zu verkaufen. Unterlagen dazu bzw. über in Zeitungen geschaltete Inserate seien dem Bw nicht verfügbar.

Zum Einfamilienhaus in Adresse, wurde angegeben, dass dieses bis zum Jahr 2001 im Hälfteneigentum beider Ehegatten gestanden sei. Die Liegenschaft habe ebenfalls zur Besicherung von Krediten der VKB gedient und sei über Drängen der VKB – an den Sohn MK – zu einem Preis von 2,7 Mio. S veräußert worden. Dieses Geld sei zur Gänze an die VKB geflossen. Die nunmehr auf der Liegenschaft lastenden Hypotheken seien der Sphäre des Sohnes zuzurechnen.

Zu den monatlichen Ratenzahlungen von 500,00 € an die OÖ Gebietskrankenkasse wurde vorgebracht, dass die Ratenvereinbarung seit dem Konkursverfahren im Jahr 2002 bestehende und die Schulden bei der Gebietskrankenkasse im März 2008 zur Gänze abgestattet sein würden.

Dazu, dass laut Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2007 zwischen dem Einkommen der Ehegatten von rund 2.000,00 € und deren Ausgaben von rund 5.000,00 € monatlich eine Finanzierungslücke von rund 3.000,00 € klaffe, gaben der Bw und seine Gattin an, dass ihr Sohn MK über ein ausreichendes Einkommen verfüge, um die Eltern unterstützen zu können. Weitere Unterstützung werde von den Eltern der Gattin des Bw geleistet.

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

§ 36 EStG 1988 wurde durch das AbgÄG 2005, BGBI. I 161/2005, mit Wirkung ab der Veranlagung 2006 geändert und begünstigt Gewinne aus Schulderlässen im Rahmen gesetzlicher Insolvenzverfahren. Weitere Voraussetzungen – wie u.a. auch die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens – müssen nicht mehr erfüllt sein. Da außergerichtliche Schulderlässe 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 Abs. 3 EStG idgF lautet:

---

Für die Steuerfestsetzung gilt:

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.
2. Auf den nach Z. 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100 % 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 Schulderlass resultierenden Gewinne ergibt.

Bis zur Einkommensteuerveranlagung 2005 normierte § 36 EStG zwar eine grundsätzliche Steuerpflicht, sah aber für den gerichtlichen Ausgleich und den Zwangsausgleich eine ermäßigte Besteuerung vor. Nach der Rechtsprechung mussten die Maßnahmen aber geeignet sein, einen Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.

Nicht Aufgabe des Nachsichtsverfahrens ist es, zu prüfen, ob die Besteuerung des Schuld nachlasses unter Zugrundelegung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen erfolgt ist, weil § 236 BAO eine Maßnahme im Bereich der Einhebung ist, sodass im Festsetzungsverfahren begründete Mängel und Fehler in einem allfälligen Berufungsverfahren zu klären gewesen wären.

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

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.

Abs. 1 leg.cit. findet auf bereits entrichtete Abgabenschulden sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

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.

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers.

Eine solche Unbilligkeit wird gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet. Nach der Judikatur liegt eine persönliche Unbilligkeit aber 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, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz. 10).

Der Bw stützt sein Vorbringen auf das Vorliegen sowohl sachlicher als auch persönlicher Unbilligkeit.

Zur sachlichen Unbilligkeit gilt allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes ist, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (vgl. VwGH 31. Mai 1983, 82/14/0343). Durch die ab einem bestimmten Zeitpunkt wirksame Schaffung oder Beseitigung von Begünstigungstatbeständen ergeben sich Unterschiede, je nachdem, ob der entsprechende Sachverhalt vor oder nach dem Wirksamwerden der Gesetzesänderung verwirklicht worden ist. Die daraus folgenden Unterschiede in der Belastung können zwar zu subjektiv empfundenen Härten führen, treten aber allgemein ein und sind deswegen keine Unbilligkeiten des Einzelfalles.

Dasselbe gilt bei einer Änderung der Verwaltungspraxis, die ab dem Zeitpunkt der Änderung ebenfalls alle in Betracht kommenden Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft (Stoll, BAO, 2439 f.).

Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, weshalb in dem Umstand, dass die Abgabenbehörde ab dem Kalenderjahr 2006 gültige Bestimmungen betreffend die Besteuerung des Sanierungsgewinns, die dem Bw günstiger erschienen, nicht bereits auf den im vorliegenden Fall bereits 2005 entstandenen Sanierungsgewinn angewendet hat, keine sachliche Unbilligkeit begründet ist. Es mag durchaus zutreffen, dass der Gesetzgeber die ab 2006 geltende Regelung als sachgerechter empfunden hat als die bisher bestehende, doch resultiert daraus keine sachliche Unbilligkeit für den Bw, weil er nicht aufzeigen konnte, dass die Festsetzung der Einkommensteuer nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprochen hätte.

Darüber hinaus hätte auch, wie der Bw aber offenbar fälschlich meint und wie das die gesamte Einkommensteuernachforderung umfassende Nachsichtsansuchen indiziert, die Anwendung des § 36 EStG in der ab 1. Jänner 2006 gültigen Fassung auf die Besteuerung des gegenständlichen Schulderlasses keinesfalls ein gänzliches Unterbleiben der

---

Steuervorschreibung zu bewirken vermocht, weil durch die Gesetzesänderung nicht die Berechnung der Steuerfestsetzung an sich, sondern lediglich die Anspruchsvoraussetzungen neu geregelt worden sind.

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 zur Erkenntnis zu gelangen, ob Unbilligkeit vorliegt. Seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes sind somit zu berücksichtigen.

Im Vorlageantrag brachte der Bw vor, die zugegebenermaßen sehr hohen Bankverbindlichkeiten geordnet und ohne Zahlungsstockungen durch Rückzahlungen bedienen zu können. Ein zusätzlicher, durch die Einkommensteuernachzahlung bedingter Abfluss würde aber ein Liquiditätsproblem schaffen und die Existenz des Betriebes gefährden.

Wenngleich der Bw und seine Gattin gegenwärtig Kreditrückzahlungen leisten, die ihr gemeinsames Einkommen übersteigen, ihre wirtschaftlichen Schwierigkeiten in erster Linie auf diese hohen Kreditrückzahlungen zurückzuführen sind und die Abgabenschuld im Verhältnis zu den Bankverbindlichkeiten geringfügig ist, argumentiert der Bw nachvollziehbar, dass zwar die Kreditrückführung durch Abtretung der zufließenden Mieteinnahmen und unter finanzieller Unterstützung seines Sohnes und seiner Schwiegereltern gerade noch möglich sei, eine zusätzliche Belastung in Höhe der vorgeschriebenen Einkommensteuer aber zu einer nicht mehr verkraftbaren zusätzlichen finanziellen Belastung, einem Scheitern der mit der Gläubigerbank vereinbarten Tilgungsmodalitäten und damit zu einer Existenzgefährdung führen würde.

Die Einhebung – etwa durch Pfändung der Pensionsansprüche – der Einkommensteuernachforderung 2005, deren Nachsicht der Bw begeht, würde auf Grund der besonderen Umstände des vorliegenden Falles und der bereits zuvor äußerst angespannten finanziellen Verhältnisse, die eine Kreditrückführung gerade noch ermöglichten, zweifellos eine Erhöhung der wirtschaftlichen Notlage bedeuten.

Die Rechtsfrage, ob die Einhebung der gesamten Einkommensteuerschuld eine persönlich bedingte Unbilligkeit darstellt, ist in Anbetracht der erhobenen wirtschaftlichen Verhältnisse und des Vorbringens des Bw nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu bejahen. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO liegen daher vor.

Ist die Einhebung der Abgabe nach der Lage des Falles unbillig, so hat die Abgabenbehörde eine Ermessensentscheidung zu treffen. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit (berechtigte Interessen der Partei) und Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben) unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Zu den gemäß § 20 BAO bei der Ermessensentscheidung nach § 236 Abs. 1 BAO zu beachtenden Umständen zählen beispielsweise sowohl die Tatsache, dass eine allfällige Nachsicht im Hinblick auf den Gesamtschuldenstand zu keiner wesentlichen Veränderung der wirtschaftlichen Lage oder gar zu einer Sanierung führen würde, als auch die Tatsache, dass sich die Nachsicht ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 7. November 1989, 89/14/0136, 0137). In die Betrachtung einzubeziehen ist aber auch, ob der Abgabepflichtige in der Vergangenheit abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten oder Zahlungspflichten gegenüber der Abgabenbehörde, insbesondere bei Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgaben, verletzt hat oder ob er zur Verfügung stehende Mittel trotz offener Abgabenschuldigkeiten anderweitig verbraucht hat. Darüber hinaus kann dann, wenn eine Abgabennachsicht zwar auch, aber nicht ausschließlich oder überwiegend dritten Gläubigern zu Gute kommt und die Existenzgrundlage des Abgabepflichtigen und damit die Steuerquelle erhalten bleibt, die Zweckmäßigkeit eines Abgabenverzichtes bejaht werden (Stoll, BAO, 2447).

Wie einem im Veranlagungsakt der Fa. A GesbR befindlichen Schreiben der VKB entnommen werden kann, war die entsprechende, den Schulderlass auslösende Zahlung bis spätestens 15. April 2005 zu leisten, sodass zum Zeitpunkt des Lagerhallenverkaufes der Schulderlass zu Gunsten des Bw jedenfalls bereits erfolgt war. Bei Verwendung des Veräußerungserlöses hätte daher die zu erwartende Einkommensteuernachforderung anteilig Berücksichtigung finden müssen.

Gleichgültig, ob der Bw die Lagerhalle, wie im Zuge der persönlichen Vorsprache angegeben, bereits im August 2005 oder erst später, wie aus der Berufungsschrift vom 30. November 2006, in der von einem drohenden Lagerhallenverkauf die Rede ist, geschlossen werden könnte, verkauft hat, kann angenommen werden, dass dem steuerlich vertretenen Bw bei Gewährung des Schulderlasses im April 2005 die Rechtslage betreffend Einkommensteuerpflicht von Schuld nachlässen bekannt gewesen ist.

Traf der Bw aber keine Vorsorge für die zu diesem Zeitpunkt absehbare Einkommensteuervorschreibung, obwohl eine solche (aus dem Verkaufserlös) möglich

---

gewesen wäre, ist diese Pflichtverletzung, wenngleich die Absicht, vordringlich die bestehende drückende Schuldenlast zu reduzieren, menschlich verständlich sein mag, bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen.

Gegen eine Ermessensentscheidung für den Bw spricht ferner, dass die begehrte Nachsicht keine wesentliche Änderung des Gesamtschuldenstandes zu bewirken vermag.

Zu Gunsten des Bw ist dagegen insbesondere ins Kalkül zu ziehen, dass er trotz der geschilderten finanziellen Probleme die laufenden Zahlungsverpflichtungen, wie eine Einsicht in sein Abgabekonto dokumentiert, insbesondere die Entrichtung der monatlichen Umsatzsteuer, stets erfüllt hat. Auch eine sonstige Verletzung von Aufzeichnungs- oder Erklärungspflichten ist ebenso wenig aktenkundig wie die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens.

Gewähren bei einer Mehrheit von Gläubigern alle Gläubiger annähernd gleich hohe Nachlässe, kann sich eine (teilweise) Nachsicht als zweckmäßig erweisen (vgl. Stoll, BAO, 2447). Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit kann ferner die Gleichbehandlung von Abgabepflichtigen, somit keine Benachteiligung ehrlicher Steuerschuldner durch Bevorzugung unehrlicher, ebenso Berücksichtigung finden wie das Interesse des Abgabengläubigers an der Erhaltung der Steuerquelle.

Dadurch, dass die Gläubigerbank bereits einen Forderungsverzicht von 29 % geleistet hat, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Nachsicht nur zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten der Bank auswirken würde.

Bei Abwägung all dieser im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden Umstände gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Gewährung einer Nachsicht im Ausmaß von 29 % der mit Einkommensteuerbescheid vom 9. November 2006 geltend gemachten Einkommensteuernachforderung. Dieser Prozentsatz orientiert sich an dem seitens der VKB gewährten Nachlass. Im Hinblick auf die vorgesehene Gleichbehandlung, wonach bei einer Mehrheit von Gläubigern alle in gleicher Weise verzichten, war eine darüber hinausgehende Nachsicht aber nicht vertretbar.

Linz, am 23. November 2007