



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, vom 16. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Mai 2006 zu StNr. 000/0000 betreffend (Teil-)Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, und hinsichtlich der mit Bescheid vom 7.3.2006 festgesetzten Einkommensteuernachforderung 2002 in Höhe von 6.957,53 € eine Teilnachsicht im Ausmaß von 4.870,27 € bewilligt. Hinsichtlich des Restbetrages von 2.087,26 € wird das Nachsichtsbegehren abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Nach dem Tod ihres Ehegatten hatte die Berufungswerberin unter Abgabe einer unbedingten Erbserklärung das Unternehmen des Verstorbenen weitergeführt, und sämtliche Bankschulden übernommen. Die Berufungswerberin besitzt eine Liegenschaft in T. Die darauf befindlichen Wohnungen werden vermietet. Die Mieterlöse sind seit 1994 zur Abdeckung der übernommenen Bankschulden an die Creditanstalt-Bankverein zediert, die Bank gibt lediglich die für die Entrichtung der aus der Vermietung anfallenden Umsatzsteuer erforderlichen Beträge frei. Die Liegenschaft ist mit Grundpfandrechten über dem Verkehrswert belastet. Weiters besitzt die Berufungswerberin eine Liegenschaft in G, die ebenfalls mit Hypotheken überbelastet ist, und die der Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Berufungswerberin dient.

Wie das Finanzamt bereits in einem Bericht an die Finanzlandesdirektion vom 19.11.1996 festgehalten hatte, überstiegen bereits zum damaligen Zeitpunkt die monatlich fälligen Kreditrückzahlungen die Miet- und Pensionseinkünfte der Berufungswerberin. In einem Rechenschaftsbericht des Vollstreckers vom 18.11.1996 war festgehalten worden, dass sich in

der ärmlich eingerichteten Wohnung der Berufungswerberin keine pfändbaren Gegenstände, sondern nur abgewohntes, altes Mobiliar und eine veraltete PC-Anlage befände. Die Berufungswerberin befriedige nur die elementarsten Lebensbedürfnisse.

Sämtliche in der Folge unternommenen Versuche zur Hereinbringung des aushaftenden Abgabenrückstandes verliefen erfolglos. Am 6.3.2002 beantragte das Finanzamt die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Berufungswerberin. In der Tagsatzung zur Vernehmung des Schuldners vom 10.4.2002 wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse unter Abgabe eines Vermögensverzeichnisses eingehend erhoben. Die Verbindlichkeiten wären alle reguliert, die Banken würden nicht in besonderer Weise andrängen. Einziger andrängender Gläubiger, mit dem noch keine Regelung getroffen worden sei, wäre das Finanzamt, mit dem aber ebenfalls eine entsprechende Vereinbarung angestrebt werde.

In weiterer Folge stimmte das Finanzamt am 24.4.2002 dem Anbot einer Abschlagszahlung in Höhe von 30 % der aushaftenden Abgabenschulden zu. Insgesamt wurden von der Berufungswerberin 21.618,00 € auf drei verschiedene Abgabenkonto geleistet. Auf das gegenständliche Abgabenkonto wurden 14.000,00 € bezahlt. Das Finanzamt forderte dabei die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten in einem dreijährigen Beobachtungszeitraum. Eventuell neu hinzukommende Abgabenrückstände wären ordnungsgemäß zum jeweiligen Fälligkeitstermin in voller Höhe zu entrichten. Gutschriften betreffend Zeiträume vor dem 24.4.2002 würden mit den aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet.

Nach Leistung der vereinbarten Abschlagszahlung zog das Finanzamt den Konkursantrag zurück, woraufhin mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 29.4.2002 der Antrag mangels Vorliegen der Konkursvoraussetzungen abgewiesen wurde.

Am 1.4.2003 reichte die Berufungswerberin die Einkommensteuererklärung für 2002 beim Finanzamt ein. In einer Beilage wurden die Werbungskosten dargestellt. Darunter fand sich ein Posten "Finanzamt Sonderzahlungen" in Höhe von 22.708,76 €. Mit Vorhalt vom 30.5.2003 wurde die Berufungswerberin aufgefordert, diesen Betrag näher aufzugliedern. Dieser Aufforderung wurde mit Telefax vom 23.6.2003 (Eingangsstempel: "20. Juni 2003") entsprochen. Von den 22.708,76 € entfielen 21.618,00 € auf die oben angeführte Abschlagszahlung, der Rest auf näher dargestellte monatliche Zahlungen von 290,69 € auf das gegenständliche Abgabenkonto.

Vom Veranlagungsreferat wurden diese Zahlungen als Werbungskosten anerkannt. Aus dem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 24.6.2003 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 12.923,08 €, die schließlich zu einem restlichen Guthaben am Abgabenkonto in Höhe von 3.358,63 € führte. Von diesem Betrag wurde allerdings nur ein Betrag von 1.914,07 € an die

Berufungswerberin zurückgezahlt, der Rest wurde mit offenen Abgabeforderungen aus der Zeit vor dem 24.4.2002 (Stichtag für die Abschlagszahlung) verrechnet.

Da von der Berufungswerberin in dem vom Finanzamt festgelegten dreijährigen Beobachtungszeitraum alle Bedingungen erfüllt worden waren, wurden am 27.4.2005 die restlichen Abgabeforderungen am Abgabenkonto abgeschrieben.

Im Jahr 2006 wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführt. Mit Bescheid vom 7.3.2006 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002 im wiederaufgenommenen Verfahren neu festgesetzt. Aus diesem Bescheid ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 6.957,53 €, die zum überwiegenden Teil darauf zurückzuführen war, dass von der Prüferin die im Veranlagungsverfahren berücksichtigten "Sonderzahlungen Finanzamt" in Höhe von 22.708,76 € nicht als Werbungskosten anerkannt wurden.

In einem Schreiben an die Strafsachenstelle vom 3.3.2006 hielt die Prüferin fest, dass die Berufungswerberin in sehr ärmlichen Verhältnissen lebe (Haus ohne Heizung und Warmwasser) und gesundheitliche sowie seelische Probleme habe (Gatte während der Bautätigkeit gestorben, riesiger Schuldenberg, Sohn ebenfalls wegen psychischer Krankheit arbeitsunfähig). Die Berufungswerberin scheine sehr gutgläubig und mit vielen Dingen überfordert zu sein, weshalb sie sich auch nicht mit "voller Konzentration" um ihre steuerlichen Angelegenheiten kümmern könne, was dazu führe, dass in den steuerlichen Aufzeichnungen sehr viel "schief gehe". Absichtliche Manipulationen seitens der Berufungswerberin wären nicht zu vermuten.

In einem Antrag vom 23.3.2006 auf Teil-Nachsicht der Einkommensteuernachforderung in Höhe von 6.957,53 € führte die Berufungswerberin aus, es sei ihr nicht möglich, die Steuerschuld bis zur Zahlungsfrist zu bezahlen. Sie habe monatliche Zahlungspflichten in Höhe von insgesamt 1.368,30 € (Dr. B 155,34 €, Land OÖ 130,00 €, Hypo 332,45 €, Bausparkasse 750,51 €), die ihr Nettoeinkommen von 1.190,00 € übersteigen würden. Ihr Sohn sei pflegebedürftig. Er beziehe Pflegegeld in der Stufe 2, und wohne bei ihr. Aufgrund ihrer finanziellen Situation sei es ihr nicht möglich, die Steuerschuld zu bezahlen. Sie sei daher gezwungen, um Nachsicht ihrer Schulden anzusuchen. Sollte nur ein Teil ihrer Schulden nachgesehen werden, könne sie nur ganz geringe Ratenzahlungen leisten.

Das Finanzamt wies dieses Ansuchen mit Bescheid vom 15.5.2006 ab. Die Berufungswerberin habe das Vorliegen der Nachsichtsvoraussetzungen nicht ausreichend dargetan. Es fehlten konkrete Angaben zu den aktuellen Einkommensverhältnissen sowie der Vermögenssituation (Schulden, Grundbesitz, regelmäßige Ausgaben und Aufwendungen). Überdies sei bereits am 24.4.2002 hinsichtlich des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Rückstandes einem

Zahlungsanbot zugestimmt worden. Dabei sei festgehalten worden, dass gegen Zahlung von 30 %, das seien damals 14.000,00 € gewesen, der verbleibende Rückstand gelöscht werde. Weiters sei festgehalten worden, dass neu hinzukommende Abgabenrückstände ordnungsgemäß zur Fälligkeit und in voller Höhe zu entrichten seien. Außerdem sei am 4.8.2003 ein Teil (1.914,07 €) der seinerzeitigen Gutschrift aus der Einkommensteuer 2002 zurückbezahlt worden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 16.6.2006 Berufung erhoben. Die Berufungswerberin führte aus, dass ihr Einkommen nur 1.100,00 € an Pension sowie Pflegegeld von ca. 273,00 € für ihren Sohn betrage. Sie habe monatliche Fixausgaben für Dr. B 72,67 €, Land OÖ 130,00 €, Hypo Bank 282,45 €, Bausparkasse 750,00 €, Haushaltsversicherung 123,00 € (quartalsmäßig) und Betriebskosten 175,00 € (Strom, Telefon, Wasser, Kanal, Gemeindeabgaben usw.). Diese Ausgaben würden ihre gesamten Einkünfte abdecken. Es sei ihr daher beim besten Willen nicht möglich, die offene Steuerschuld zu begleichen. Wie in der Bescheidsbegründung korrekt angeführt worden sei, habe sie bereits 2002 ein Nachsichtsansuchen genehmigt erhalten, das sie "vereinbarungsgemäß abgewickelt" habe.

In einer Beilage zu dieser Berufung schilderte die Berufungswerberin im Wesentlichen ihre gesundheitlichen Probleme, die ihr manuelle Arbeit und damit einen Zusatzverdienst unmöglich machen würden. Sie habe seit 1993 keine Heizung. Nunmehr habe sie Heizkörper geschenkt bekommen, einen Holzheizkessel habe sie gebraucht erworben, es wäre daher nur mehr die Installation erforderlich. Die Hausverwaltung verlange eine Nachzahlung von 3.000,00 €. Ein Mieter (Schleckermarkt) habe die Miete um 10 % gekürzt, da sie weder die geforderte neue Eingangstür noch eine neue Fassade machen lassen habe könne.

Am 23.6.2006 verfügte das Finanzamt eine Pfändung der Pensionsbezüge der Berufungswerberin, stellte diese Forderungsexekution allerdings offenkundig im Hinblick auf das anhängige Nachsichtsverfahren am 3.7.2006 wieder ein.

Gegenüber dem unabhängigen Finanzsenat wies die Berufungswerberin am 10.1.2007 darauf hin, dass sie auch die im Jahr 2002 geleistete Abschlagszahlung drittfinanzieren habe müssen. Sie habe sich das Geld von einem mittlerweile verstorbenen wohlhabenden Linzer Geschäftsmann geborgt, der dieses Geld aus einer Stiftung zur Verfügung gestellt habe. Sie habe laufend monatliche Rückzahlungen geleistet. Als dies angesichts ihrer wirtschaftlichen Schwierigkeiten und ihres angegriffenen Gesundheitszustandes schließlich nicht mehr möglich gewesen wäre, habe der Geldgeber auf eine Rückzahlung des noch offenen Restbetrages verzichtet. Von den übrigen Stiftungsmitgliedern werde nach dessen Tod nunmehr aber der gesamte noch aushaftende Restbetrag gefordert. Die damals an das Finanzamt geleistete Zahlung sei für sie daher noch immer nicht erledigt. Die nachsichtsgegenständliche

Einkommensteuernachforderung 2002 könne sie unmöglich begleichen. Vorstellbar wäre im äußersten Fall eine Abschlagszahlung analog zur Zahlungsvereinbarung im Jahr 2002, somit die Zahlung einer Quote von 30 % bzw. rund 2.000,00 € (Est-Nachforderung 6.957,53 €, davon 30 % = 2.087,26 €). Auch für eine solche Zahlung müsste sie sich wieder von Bekannten Geld ausborgen. Zu den vom Finanzamt am 23.6.2006 vorgenommenen, und am 3.7.2006 wieder eingestellten Pensionspfändungen wies die Berufungswerberin darauf hin, dass diese für sie den wirtschaftlichen und persönlichen Ruin bedeuten würden. Sie verwende praktisch die gesamte Pension für Kreditrückzahlungen, wie dies im Nachsichtsansuchen bzw. der Berufung näher dargestellt worden sei. Da sie ohnehin "freiwillig" die gesamte Pension zur Kreditrückzahlung verwende, hätten die Banken bisher auf eine Pfändung derselben verzichtet. Die Banken wären darüber hinaus grundbücherlich besichert. Wenn nun das Finanzamt die Pension pfände, könne sie die Rückzahlungen an die Banken nicht mehr leisten, und würden diese die Liegenschaften versteigern. Damit wäre sie obdachlos, und ihre gesamten Bemühungen der vergangenen Jahre um eine Bereinigung ihrer Schulden zunichte gemacht. Insbesondere würde sie die Liegenschaft G-Weg verlieren, auf der ein Pfandrecht zugunsten der Bausparkasse eingetragen sei, an die sie monatlich 750,00 € zahlen müsse. Auch eine Verwertung der Liegenschaft in TR wäre zu befürchten. Die gesamten daraus erzielten Mieterlöse gingen derzeit an die CA zur Kreditrückzahlung (die Abtretung der Mieteinnahmen an die CA erfolgte laut Tagsatzungsprotokoll vom 10.4.2002 bereits im Jahr 1994 und diene der Besicherung des Darlehens).

### ***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. Diese Bestimmung findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind,

so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögensschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (z.B. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Sämtliche in der Vergangenheit vom Finanzamt unternommenen exekutiven Einbringungsversuche brachten keinen Erfolg. Von einer in Aussicht genommenen Versteigerung der Liegenschaften wurde Abstand genommen, da die zu erwartenden Erlöse nur zu einer teilweisen Befriedigung der vorrangigen Pfandrechte zugunsten der Banken ausgereicht hätten, und eine solche Immobiliarexekution daher für das Finanzamt nur mit Kosten verbunden gewesen wäre.

Auch in dem angestrebten Konkursverfahren wäre angesichts der Höhe der Bankverbindlichkeiten und im Hinblick darauf, dass die Berufungswerberin von den überbelasteten Liegenschaften abgesehen praktisch vermögenslos ist, mit keinem Erlös zu rechnen gewesen. Vor allem um einen Verlust des laut Feststellungen des Vollstreckers bzw. der Betriebsprüferin nur sehr ärmlich eingerichteten Wohnhauses zu vermeiden, hat die Berufungswerberin unter Aufnahme weiterer Fremdmittel eine Abschlagszahlung geleistet. Der noch aushaftende Restbetrag der zur Verfügung gestellten Gelder werde nunmehr zurückverlangt.

Vom Finanzamt wurde am 23.6.2006 eine Pfändung der Pensionsbezüge verfügt, im Hinblick auf das noch anhängige Nachsichtsverfahren am 3.7.2006 jedoch wieder eingestellt. Die Berufungswerberin legte glaubhaft dar, dass eine derartige Pensionspfändung für sie den wirtschaftlichen und persönlichen Ruin bedeuten würden, da sie in diesem Fall die bisher geleisteten Kreditrückzahlungen an die Banken nicht mehr vornehmen könnte, und diese daher im Hinblick auf ihre grundbücherliche Besicherung eine Verwertung der Liegenschaften vornehmen würden, womit sie obdachlos wäre.

Obwohl die Forderungen des Abgabengläubigers im Verhältnis zu den Forderungen der übrigen Gläubigern relativ geringfügig sind, würde aufgrund der besonderen Umstände des gegenständlichen Falles gerade deren exekutive Einbringung im Rahmen einer Pfändung der Pensionsbezüge zu einer Notlage der Berufungswerberin führen. Diese übrigen Gläubiger drängen derzeit "nicht in besonderer Weise an", da die Rückzahlungsmodalitäten reguliert sind (vgl. dazu die oben zitierten Feststellungen anlässlich der Tagsatzung zur Vernehmung des Schuldners vom 10.4.2002). Dies würde sich aber bei einer Einstellung der bisher geleisteten monatlichen Rückzahlungen als Folge einer Pensionspfändung durch das Finanzamt naturgemäß ändern. Die Verantwortung der Berufungswerberin, dass in diesem Fall die Gläubiger eine Verwertung der Liegenschaften betreiben würden, erscheint

glaubwürdig. Die Einbringung der relativ geringfügigen Abgabenschuld stünde damit aber in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Folge (Verlust des gesamten Grundvermögens).

Im vorliegenden Fall würde daher die Einhebung der gesamten nachsichtsgegenständlichen Abgabensforderung im Exekutionsweg tatsächlich zu einer besonderen Notlage der Berufungswerberin führen bzw. wäre die Einhebung der Abgabenschuld jedenfalls mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verbunden. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO liegen somit vor.

Im Rahmen der Ermessenentscheidung ist zu berücksichtigen, dass mit der ausgesprochenen Teilnachsicht nicht nur die Gefährdung der Existenz der Berufungswerberin hintan gehalten werden kann, sondern auch die Steuerquelle erhalten bleibt. Aus der Vermietung der Wohnungen in TT fließen monatlich rund 570,00 € an Umsatzsteuervorauszahlungen auf das Abgabenkonto. Der von der Berufungswerberin vorgeschlagene Teilnachlass von 70 % bzw. 4.870,27 € entspricht somit einem Umsatzsteueraufkommen von rund achteinhalb Monaten. Es übersteigen daher die dem Abgabengläubiger in einem Jahr zufließenden Zahlungen an Umsatzsteuer bereits den gewährten Nachlass. Die Prüferin hat in ihrer Stellungnahme an die Strafsachenstelle ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Abgabennachforderungen nicht auf absichtliche Manipulationen seitens der Berufungswerberin zurückzuführen wären. Es ist in diesem Zusammenhang auch keine Einleitung eines Finanzstrafverfahrens aktenkundig, sodass die nachsichtsgegenständliche Abgabensforderung auch nicht auf eine Abgabenhinterziehung zurückzuführen ist, die gegen eine Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 236 BAO sprechen würde. Zugunsten der Berufungswerberin ist ins Treffen zu führen, dass sie bereits in der Vergangenheit ihre Zahlungswilligkeit unter Beweis gestellt hat, und den im Jahr 2002 abgeschlossenen außergerichtlichen Ausgleich mit dem Finanzamt erfüllt hat, was ihr nur durch Aufnahme weiterer Fremdmittel möglich war. Zu der im angefochtenen Bescheid angeführten Rückzahlung eines Teiles der seinerzeitigen Gutschrift aus der ursprünglichen Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 wird bemerkt, dass die Erstveranlagung nach Überprüfung der Steuererklärung durch die Veranlagungsabteilung im Rahmen eines Vorhalteverfahrens vorgenommen worden ist, bei dem die als Werbungskosten geltend gemachten Zahlungen im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleichs mit dem Finanzamt ("Finanzamt Sonderzahlung") ausdrücklich anerkannt worden waren. Für die Berufungswerberin war daher nicht vorhersehbar, dass es aus diesem Titel bei einer allfälligen Betriebsprüfung zu einer Nachforderung kommen könnte. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, kann der Grundsatz von Treu und Glauben auch im Rahmen der im Anwendungsbereich des § 236 BAO zu treffenden Ermessensentscheidung zu

berücksichtigen sein (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0112 mit Hinweis auf VwGH 22.2.2000, 94/14/0144). Die seinerzeitige Rückzahlung eines Teiles der ursprünglichen Einkommensteuergutschrift 2002 kann auch nicht als Argument gegen die Gewährung einer (Teil-)Nachsicht ins Treffen geführt werden. Im Ergebnis würde damit der Berufungswerberin vorgeworfen, dass sie mit dem rückerstatteten Betrag für eine allfällige Nachforderung vorsorgen hätte können bzw. diesen nicht für andere Zwecke (als Abgabentilgungen) verwenden hätte dürfen. Im Zeitpunkt der Rückerstattung dieses Betrages war für die Berufungswerberin aber nicht erkennbar, dass es zu Nachforderungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 kommen würde. Gegen die Gewährung einer Teilnachsicht könnte lediglich der Umstand sprechen, dass von den übrigen Gläubigern kein Nachlass gewährt wird. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass diese Gläubiger grundbücherlich besichert sind, und daher aus diesem Grund kein Nachlass zu erwarten ist. Darüber hinaus lag dieser Umstand auch im Jahr 2002 vor, hinderte das Finanzamt jedoch nicht, im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleiches damals einen Teilnachlass zu gewähren.

Insgesamt gesehen überwiegen daher die für eine Gewährung einer Teilnachsicht sprechenden Umstände. Der von der Berufungswerberin vorgeschlagene Prozentsatz für die Teilnachsicht erscheint zum einen angesichts ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse angemessen, und orientiert sich zum anderen auch an dem im Jahr 2002 vom Finanzamt bereits gewährten Nachlass. Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher die ausgesprochene Teilnachsicht zweckmäßig und billig.



Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Jänner 2007