

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 22. März 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Hadaier Buchprüfungs- u. Steuerberatungs-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried, vertreten durch Dr. Walter Dax sowie ADir. Walter Berndorfer, betreffend Abweisung eines Nachsichtgesuches vom 21. Oktober 2002 nach in Linz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der im 79. Lebensjahr stehende Bw. war bis zu seiner Pensionierung ab 1. Oktober 1985 als Steuerberater (zuletzt) am Standort R, K-Straße, tätig. Bis September 1975 führte er seinen Betrieb als Einzelunternehmen und ermittelte dabei den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Juli 1975 gründete der Bw. gemeinsam mit Steuerberater L.S. am selben Standort die Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft H-GmbH. An dieser Gesellschaft war der Bw. als geschäftsführender Gesellschafter anfangs mit 25 % nur minderbeteiligt. Zwischen den beiden Mitgesellschaftern bestand aber das unwiderrufliche Angebot, dass der Bw. die Geschäftsanteile des L.S. jederzeit erwerben konnte. Nach Gründung der H-GmbH führte der Bw. sein Einzelunternehmen ebenfalls weiter fort. Am 2. September 1975 verkaufte er rd. 85 % seines Kundenstocks des Einzelunternehmens an die H-GmbH, wobei als Kaufpreis 2.358.454,00 S (inkl. 16 % USt) vereinbart wurde. Die Entrichtung des Kaufpreises sollte laut Kaufvertrag in Form einer wertgesicherten Rente erfolgen, wobei mit den tatsächlichen Rentenzahlungen erst ab dem 60. Lebensjahr des Bw. (12. April 1985) begonnen werden sollte. Die Höhe der Rente sollte nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet werden. Als Barwert der jeweiligen Rente, dem vereinbarungsgemäß ein Zinssatz von 7 % zugrunde zu legen wäre, gelte der vereinbarte Kaufpreis, erhöht oder vermindert um die sich aus der ebenfalls vertraglich vereinbarten Wertsicherung ergebenden Beträge. Für den Ablebensfall des Bw.

sollten die monatlichen Renten den noch unversorgten Kindern des Bw. zur ungeteilten Hand zufließen, wobei die jeweilige Rente mit Selbsterhaltungsfähigkeit des jeweiligen Kindes, spätestens aber nach Vollendung des 26. Lebensjahres, erloschen sollte. Für den Fall der Wiederverehelichung des seit 13. Juni 1973 von seiner ersten Frau A.H. geschiedenen Bw. sollte an seine Witwe auf Lebenszeit eine sofort beginnende halbe Rente ausbezahlt werden. Die noch unversorgten Kinder sollten diesfalls nur die halbe Rente erhalten.

Mit Wirkung 1. Oktober 1985 schenkte der Bw. das Einzelunternehmen an seinen ebenfalls als Steuerberater tätigen Sohn O.H., der infolge Gesellschafterwechsels mittlerweile mit ihm gemeinsam auch sämtliche Gesellschaftsanteile an der H-GmbH hielt. Gleichzeitig legte der seit 14. April 1984 wieder verheiratete Bw. auch die Geschäftsführung der H-GmbH nieder und bezieht seither eine Pension der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten. Im November 1994 schied der Bw. auch als Gesellschafter der H-GmbH aus. Seine Gesellschaftsanteile übertrug er dabei an seine nunmehrige Gattin E.H., die diese jedoch nur bis Juli 1995 hielt und sie dann ebenfalls abtrat. Bereits im Zuge der Gründung der H-GmbH ließ sich der Bw. im Rahmen seines Dienstvertrages als geschäftsführender Gesellschafter auch den Anspruch auf eine Dienstwohnung zusichern. Die H-GmbH erwarb zu diesem Zweck im Juli 1976 ein 5.217 m² großes Grundstück und errichtete darauf einen Bungalow. Diese im Alleineigentum der H-GmbH stehende, lastenfreie Liegenschaft wurde dem Bw. auch nach seinem Ausscheiden aus der Geschäftsführung der H-GmbH weiterhin unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen und ist bis dato dessen Wohnsitz. Der aus dieser Nutzungsüberlassung erzielte geldwerte Vorteil, der auch die von der GmbH überwiegend getragenen Betriebskosten mit einschließt, stellt beim Bw. nachträgliche Einkünfte aus selbstständiger Arbeit dar und beträgt laut letztveranlagtem Jahr 2002 jährlich 3.624,00 € brutto. Der entsprechende Nettosachbezugswert beläuft sich infolge des Durchschnittseinkommensteuersatzes im Jahr 2002 von 25 % auf rd. 2.720,00 € jährlich bzw. 226,00 € monatlich.

Für das Jahr der Beendigung seiner steuerberatenden Tätigkeit im Jahr 1985 erklärte der Bw. u.a. einen Gewinn aus selbstständiger Arbeit (Einzelunternehmen) iHv. 17.758,00 S. In der Einnahmen- Ausgabenrechnung waren neben den laufenden Einnahmen aus der Steuerberatertätigkeit auch die von der H-GmbH seit Mai 1985 monatlich zugeflossenen Renten mit einem Betrag v. 232.000,00 S (inkl. USt) erfasst. Das Finanzamt nahm für 1985 eine im Wesentlichen erklärungsgemäße Veranlagung vor, die für den Bw. eine Gutschrift an Einkommensteuer iHv. 38.144,00 S zur Folge hatte. In den Jahren 1987/88 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung über den Zeitraum 1983 bis 1986 statt. Dabei gelangte der Betriebsprüfer zur Ansicht, dass der Bw. die im September 1975 aus der Veräußerung des größten Teiles seines

Kundenstockes an die H-GmbH entstandene Forderung anlässlich der Schenkung seines Betriebes an den Sohn O.H. am 30. September 1985 aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens ins Privatvermögen übernommen habe. Der Teilwert dieser entnommenen Forderung betrage aufgrund der vereinbarten Wertsicherung und der Barwertberechnung der Rente abzüglich noch zu entrichtender Umsatzsteuer 3.529.461,21 S (netto). Dieser Teilwert entspreche dem in der Bilanz der H-GmbH als Rückstellung für die Rentenverbindlichkeit ausgewiesenen Betrag. Da bei § 4 Abs. 3 EStG - Gewinnermittlern vorerst nicht gewinnwirksame Forderungen jedenfalls im Zeitpunkt der Forderungsentnahme ins Privatvermögen schlagend würden, wäre der genannte Teilwert zur Gänze den für 1985 bislang erklärten Einnahmen aus der Steuerberatertätigkeit hinzuzurechnen, die erklärten Einnahmen aus den im Zeitraum Mai bis Dezember 1985 tatsächlich bezogenen Renten (232.000,00 S) hätten im Rahmen dieser Einkunftsermittlung indes außer Ansatz zu bleiben (Betriebsprüfungsbericht vom 1. März 1988, Tz. 19). Mit Bescheid vom 17. März 1988 nahm das Finanzamt unter anderem aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen das Einkommensteuerverfahren für 1985 wieder auf, wobei gegenüber bisher wesentlich höhere Einkünfte aus selbstständiger Arbeit v. 3.661.365,00 S festgesetzt wurden. Aufgrund dieser geänderten Bemessungsgrundlage ergab sich für den Bw. eine Einkommensteuerschuld 1985 v. 2.210.393,00 S bzw. eine Einkommensteuergesamtnachforderung v. 2.248.537,00 S.

Am 19. April 1988 erhab der Bw. ua. gegen diesen wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid Berufung und beantragte, die Zurechnung der Rentenforderung 1985 iHv. 3.529.461,21 S zu stornieren. Gleichzeitig ersuchte er für den strittigen Einkommensteuernachforderungsbetrag v. 2.202.212,00 S auch um Aussetzung der Einhebung, der antragsgemäß stattgegeben wurde. Zur Begründung führte der Bw. damals wie folgt aus: Bei der gegenständlichen Rente handle es sich aufgrund eindeutiger Vertragsgestaltung vom 2. September 1975 zweifelsfrei um eine private Versorgungs- und nicht - wie behördlich angenommen - um eine im betrieblichen Interesse abgeschlossene Rente. Das Rentenstammrecht habe sich daher bereits seit 1975 in seinem Privatvermögen und nicht im notwendigen Betriebsvermögen befunden. Selbst wenn das Rentenstammrecht tatsächlich notwendiges Betriebsvermögen dargestellt hätte, wäre dem Entnahmewert der Rentenforderung ein Buchwertabgang in selber Höhe gegenüber zu stellen und der Entnahmevergang damit richtigerweise gewinnneutral zu behandeln gewesen.

Auf Grund dieses Berufungsvorbringens holte die Rechtsmittelbehörde vorerst eine Stellungnahme des Betriebsprüfers ein. An dieser hielt der Prüfer an seiner bisher vertretenen Rechtsansicht zur Rentenbesteuerung fest und wies darauf hin, dass das Berufungsvorbringen auch

der bisherigen Behandlung der Rente seitens des Bw. widerspreche. Dieser habe die seit Vollendung seines 60. Lebensjahres vereinnahmten Renten laut Einnahmen- Ausgabenrechnungen für 1985 und 1986 nämlich selbst als laufende Betriebseinnahmen behandelt. Außerdem wären auch Verbindlichkeiten der H-GmbH gegenüber dem Bw. ab Rentenzufluss (Mai 1985) mit den Rentenforderungen des Bw. gegenverrechnet worden. In seiner Gegenäußerung wiederholte der Bw. seine bisher vertretenen Standpunkte und wendete ergänzend ein, dass im vorliegenden Fall selbst der Erwerb eines Rentenstammrechtes für eine Kaufpreisrente im privaten Bereich erfolgt und die Veräußerung des Kundenstockanteiles - wenn überhaupt - bereits 1975 als Entnahme steuerpflichtig gewesen wäre. Im Zuge einer weiteren Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. nochmals dar, dass ein Wirtschaftsgut, das nicht notwendiges Betriebsvermögen gewesen wäre (und es auch nicht sein hätte können), dem Betrieb auch nicht entnommen werden hätte können. In einer weiteren Eingabe stellte der Bw. noch den ergänzenden Antrag, "die vom Prüfer durchgeführte Entnahme des Rentenstammrechtes mit 3.582.182,00 S im Jahre 1985 mit dem halben Steuersatz zu besteuern", und fügte erläuternd an, dass dieser Antrag keine Anerkennung der Besteuerung des Rentenstammrechtes durch die Finanzbehörde bedeute.

Anlässlich der am 25. August 1994 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. vor, dass die strittige Rente aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter (teilweiser Kundenstock) herrühre und ausschließlich Versorgungszwecken gedient hätte, so dass auf Grund solcher Sachverhaltslage nur von einer Versorgungsrente ausgegangen werden könne. Eine Entnahme des Rentenstammrechtes aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens im Schenkungszeitpunkt des Einzelunternehmens an den Sohn komme daher nicht in Betracht. Die vom kapitalisierten Wert der Rentenforderung zur Gänze im Jahr 1985 vorgenommene Besteuerung könne auch deshalb nicht richtig sein, weil diesfalls allenfalls im Jahr 2000 vereinnahmte Rentenzahlungen bereits 15 Jahre früher besteuert würden. Abgesehen von diesen Einwendungen erstattete der Bw. im damaligen Verwaltungsverfahren kein weiteres Vorbringen zur vorgenommenen Rentenbesteuerung. Insbesondere findet sich in den Verwaltungsakten kein Hinweis, dass von ihm jemals auch die Höhe des für das Rentenstammrecht mit 3.529.461,21 S netto zum Ansatz gekommenen Entnahmewertes (Teilwert) bekämpft bzw. eingewendet worden wäre, dass der zugrundegelegte Teilwert keine Abzinsung mit dem vertraglich vereinbarten Zinssatz von 7% berücksichtige. Mit Berufungsentscheidung vom 4. Oktober 1994 gab die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1985 zwar teilweise statt, das Rechtsmittelbegehren zur strittigen Rentenbesteuerung wurde jedoch als unbegründet abgewiesen. Da die bisherigen

Bemessungsgrundlagen für die Rentenbesteuerung bestätigt wurden, und auch die Anwendbarkeit des geltend gemachten Hälftesteuersatzes negiert wurde, blieben die für 1985 bisher vorgeschriebenen Einkommensteuern im Wesentlichen unverändert (2.193.851,00 S anstatt bisher 2.210.393,00 S).

Am 2. November 1994 verfügte das Finanzamt infolge Beendigung des Berufungsverfahrens bescheidmäßig den Ablauf für die seit Beginn des Berufungsverfahrens (April 1988) iHv. 2.202.212,00 S von der Einhebung ausgesetzten Einkommensteuern für 1985. Auf Grund dieses Bescheides wurde der vorgenannte Abgabenbetrag dem Steuerkonto des Bw. wiederum angelastet und er aufgefordert, die bereits seit April 1988 fälligen, noch rückständigen Einkommensteuern 1985 iHv. 2.185.670,00 S bis am 9. Dezember 1994 zu entrichten.

Gleichzeitig wurden dem Bw. für die Dauer der aufrecht gewesenen Einhebungsaussetzung auch Aussetzungszinsen iHv. 1.517.852,00 S vorgeschrieben. Da der Bw. die Einkommensteuerrestschuld 1985 innerhalb gesetzter Nachfrist nicht entrichtete, schrieb ihm das Finanzamt auch noch einen davon bemessenen Säumniszuschlag iHv. 43.574,00 S vor. Per 9. Jänner 1995 wies das Abgabenkonto des Bw. daher allein auf Grund vorgenannter Bescheidbuchungen einen fälligen Rückstand iHv. 3.740.120,00 S aus.

Am 9. Februar 1995 nahm das Finanzamt aus diesem Anlass eine Forderungspfändung bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten für die dem Bw. zustehenden Pensionsansprüche vor. Diese Forderungspfändung blieb von der Drittschuldnerin unwidersprochen und führte dazu, dass von dieser seither monatlich die nach der Exekutionsordnung zulässigen Pensionsteilbeträge auf das rückständige Steuerkonto des Bw. angewiesen werden.

Gegenwärtig gelangen dabei für zehn Monate pro Jahr jeweils 283,83 € und für die Sonderzahlungsmonate April bzw. September je rd. 700,00 € zur Überweisung. Nach telefonischer Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten berücksichtigen diese Überweisungsbeträge, dass der Bw. laut dortigem Aktenstand für zwei Personen sorgepflichtig ist und derzeit über ein monatlich pfändbares Pensionseinkommen von 1.440,00 € (Nettopensionsbezug von 1.418,00 € und Kriegsgefangenenentschädigung von 21,80 €) verfügt. Auf Grund dieser abgabenbehördlichen Exekutionsführung verbleiben dem Bw. von seinen ASVG-Ansprüchen derzeit monatlich das unpfändbare Existenzminimum iHv. 1.156,00 € und das ebenfalls pfändungsfreie Pflegegeld iHv. 145,40 €, insgesamt also 1.301,00 €. Seit Februar 1995 bis dato konnte im Wege dieser zwangsweisen Abgabeneinbringung ein Abgabenrückstand im Gesamtausmaß v. 39.328,00 € (541.175,00 S) eingebracht werden. Da der Bw. darüber hinausgehende freiwillige Zahlungen bisher nicht geleistet hat, haften auf dem Steuerkonto derzeit noch immer ein vollstreckbarer Rückstand iHv. 4.073,77 € und ein

einbringungsausgesetzter Abgabenbetrag iHv. 240.382,52 €, gesamt also Abgabenschuldigkeiten iHv. 244.456,29 € (3.363.791,80 S), unberichtigt aus. Im wesentlichen betrifft dies die rückständige Einkommensteuer 1985 (125.880,14 €), die Aussetzungszinsen 1994 (108.301,05 €), den Säumniszuschlag 1994 (3.166,65 €), Pfändungsgebühren 1995 (2.723,49 €), der restliche Rückstand entfällt auf nicht entrichtete Einkommensteuervorauszahlungen der Jahre 1996 bis 1999, 2003 und 2004.

Gegen die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1985 legte der Bw. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein. Das Beschwerdevorbringen zur vorgenommenen Rentenbesteuerung deckte sich im wesentlichen mit den schon im Administrativverfahren erhobenen Einwendungen und zielte sinngemäß zusammengefasst auf eine Qualifikation der Rente als Versorgungsrente ab, wobei die Entnahme der Forderung aus dem Verkauf des Kundenstocks ins Privatvermögen bereits 1975 erfolgt und daher bereits damals zu besteuern gewesen wäre. Durch Verlagerung des Abgabenanspruches in das Jahr 1985 hätte die belangte Behörde die Verjährungsbestimmungen unzulässigerweise umgangen. Die selbst vorgenommene Erfassung der 1985 und 1986 bezogenen Renten als betriebliche Einnahmen aus selbstständiger Arbeit rechtfertigte der Beschwerdeführer mit einem offenkundig unterlaufenen Irrtum. In der Beschwerde bekämpfte der Bw. erstmals auch die Höhe des 1985 zum Ansatz gekommenen Entnahmewertes des Rentenstammrechtes. Es hätte nicht der in der Bilanz der H-GmbH für die Rentenverbindlichkeit ausgewiesene Rückstellungsbetrag, sondern weil es sich um eine entnommene Forderung handle, ein mit dem 1975 vereinbarten Zinssatz von 7 % abzuzinsender Betrag als Teilwert zum Ansatz kommen müssen.

Mit Erkenntnis vom 30. November 1999, Zl. cd, wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde betreffend Einkommensteuerbescheid 1985 ab und führte sinngemäß zusammengefasst aus: Die Forderung aus der Veräußerung des Großteiles des Kundenstocks habe ab September 1975 notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw. dargestellt. Bei Schenkung des Betriebes an den Sohn O.H. im September 1985 wäre diese Forderung nicht mitübergeben, sondern ins Privatvermögen des Bw. entnommen worden. Auch bei § 4 Abs. 3 - Gewinnermittlung seien aus dem Betriebsvermögen entnommene Wirtschaftsgüter (Forderungen) mit dem Teilwert anzusetzen, die Entnahme wirke gleichzeitig als Betriebseinnahme. Die abgabenbehördliche Vorgangsweise der Hinzurechnung der entnommenen Forderung zum laufenden Gewinn aus der Steuerberatungskanzlei im Jahr 1985 erweise sich somit als richtig. Verjährungsbestimmungen seien im Beschwerdefall schon deshalb nicht verletzt worden, da der Abgabenanspruch nicht 1975, sondern erst 1985 entstanden wäre. Der für den Entnahmevergang außerdem begehrte Hälftesteuersatz stehe

deshalb nicht zu, weil das Einzelunternehmen im Wesentlichen von Sohn O.H. zu Buchwerten fortgeführt worden wäre, in der Übernahme bloß einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen (ua. Rentenstammrecht) aber eine Betriebsaufgabe im Sinne des Gesetzes nicht zu erblicken sei. Zur weiters gerügten, bei der Forderungsentnahme zum Ansatz gekommenen Höhe des Teilwertes verwies das Höchstgericht darauf, dass der Einschreiter diesbezügliche Einwendungen im Administrativverfahren nicht erhoben, ja er selbst mit Schreiben vom 2. Dezember 1992 sogar für den angesetzten Entnahmewert des Rentenstammrechtes von 3.582.182,00 S die Anwendung des Hälftesteuersatzes beantragt habe. Der vom Einschreiter damals genannte Betrag entspreche zwar nicht dem vom Finanzamt der Forderungsentnahme tatsächlich zugrunde gelegten Teilwert, weil er auch den Teilwert einer damals ebenfalls ins Privatvermögen entnommenen Mietforderung beinhalte, nichtsdestoweniger ergäbe sich aber aus der Anführung dieses Betrages im damaligen Schriftsatz, dass der Einschreiter *dagegen* jedenfalls keine Einwendungen erhoben habe. Die erst im Verwaltungsgerichtshofverfahren vorgelegten, im übrigen aber auch der Aktenlage widersprechenden Neuberechnungen des Teilwertes unterlägen somit dem Neuerungsverbot.

Aus Anlass dieses abweisenden Erkenntnisses lud das Finanzamt den Bw. im September 2000 vor, um dabei die Tilgungsmöglichkeiten für den aushaftenden Rückstand zu besprechen. Dabei bot das Finanzamt dem Bw. unter Verzicht der restlichen Rückstandseinbringung eine 10%-ige Abschlagszahlung (ca. 364.787,00 S) an. Im Zuge einer weiteren Vorsprache im Amt im Jänner 2002 teilte der Bw. unter Darstellung seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse mit, dass der Betrag zur Zahlung der angebotenen Abschlagszahlung nicht aufgebracht werden könne und deshalb um Löschung des Rückstandes ersucht werde. Auf Grund der geschilderten wirtschaftlichen Verhältnisse erklärte sich das Finanzamt dabei weder mit einer Rückstandslösung noch mit einer Einstellung der laufenden Pensionspfändungen einverstanden.

Nach nunmehr seit 1995 aufrechter Pensionspfändung brachte der Bw. am 21. August 2002 sowohl für den damals vollstreckbaren Abgabengrundstand v. 4.886,69 € als auch für die damals mit 244.382,52 € von der Einbringung ausgesetzt gewesenen Abgabenschuldigkeiten ein Nachsichtsgesuch ein, das wie folgt begründet wurde: Er sei mittlerweile 77 Jahre alt, ständig krank und werde von der Abgabenbehörde laufend am Existenzminimum gehalten. Der aushaftende Abgabengrundstand basiere auf einer krassen Fehlentscheidung, da eine kapitalisierte Rentenforderung ohne Abzinsung in voller Höhe ohne jede Begünstigung versteuert worden wäre. Auch der jeder Rentenforderung immanente aleatorische Charakter wäre im Abgabenfestsetzungsverfahren unberücksichtigt geblieben. Bei normaler Abzinsung

der Rentenforderung wäre es zu keiner Abgabennachforderung gekommen. Die voll kapitalisierte Rente wäre zunächst mit 62 % der Besteuerung unterzogen worden. Der daraus resultierende Rückstand wäre sodann auf Grund 6-jähriger Berufungsdauer mit bis zu 14,5 % Aussetzungszinsen belegt worden. Von diesen beiden Beträgen wären schlussendlich noch ein Säumniszuschlag und Pfändungsgebühren vorgeschrieben worden. Da es sich bei den Abgaben um zu unrecht vorgeschriebene handle, werde um Erledigung im Sinne des Antrages und dabei um Berücksichtigung ersucht, dass der Bw. gerichtlich festgelegten Unterhalt an seine geschiedene Gattin zahlen müsse. Für den Fall der Stattgabe werde um Einstellung des laufenden Exekutionsverfahrens ersucht. Sollte das Nachsichtsgesuch abschlägig erledigt werden, werde der vorliegende Fall an die Volksanwaltschaft zur öffentlichen Erörterung im Fernsehen herangetragen werden.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2002 wies das Finanzamt diesen Nachsichtsantrag schon aus Rechtsgründen ab, da es sowohl das Vorliegen einer persönlichen als auch sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneinte. Persönlich unbillig wäre die Abgabeneinhebung deshalb nicht, weil der Bw. neben seiner Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten monatlich auch eine betriebliche Rente von der H-GmbH iHv. 1.453,46 € beziehe, die er jedoch zur Besicherung eines Kredites bei der V-Bank in R zediert habe. Könne eine Abgabennachsicht aber die Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz eines Abgabepflichtigen weder beseitigen noch mindern, und würde ein einseitiger Forderungsverzicht überdies auch eine Begünstigung anderer Gläubiger (konkret der Hausbank) darstellen, sei nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen. Die Einhebung der betroffenen Abgaben wäre im übrigen auch nicht sachlich unbillig. Von einer solchen Unbilligkeit könne nämlich nur dann ausgegangen werden, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offensichtlich nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. In einer Abgabenvorschreibung, die wie im Anlassfall ganz allgemeine Auswirkung genereller Normen sei, liege eine solche Unbilligkeit keinesfalls begründet. Im gegebenen Zusammenhang werde darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde des Nachsichtswerbers gegen den Einkommensteuerbescheid 1985 nicht stattgegeben habe. Da das Nachsichtsgesuch aus genannten Gründen schon aus Rechtsgründen abzuweisen gewesen wäre, bleibe für eine Ermessensentscheidung daher kein Raum.

Gegen diesen Abweisungsbescheid wurde am 28. Oktober 2002 berufen und dabei nur mehr ein ergänzendes Vorbringen zum Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung erstattet. Laut Berufungsausführungen wäre das Finanzamt auf das Vorbringen im Antrag, dass die betroffenen Abgaben überhaupt nicht vorgeschrieben werden hätten dürfen,

in keiner Weise eingegangen. Allein die Begründung, dass die entsprechende höchstgerichtliche Beschwerde abgewiesen worden wäre, gehe aber ins Leere, weil sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Rechtsfrage der Abzinsung der Rentenforderung, die im übrigen auf Grund eines Versäumnisses der seinerzeitigen Berufungsbehörde nicht gelöst worden wäre, wegen des Neuerungsverbotes gar nicht auseinandergesetzt hätte. Faktum sei, dass dem damaligen Berufungssenatsvorsitzenden - wie aus dessen Beschwerdegegenschrift ableitbar - die Notwendigkeit der Abzinsung einer Forderung offensichtlich fremd gewesen sei. Für diesen habe es offensichtlich keinen Unterschied ausgemacht, ob sich die Steuerwirksamkeit einer Rentenforderung sofort oder erst in zwanzig Jahren auswirke. Bei richtiger rechtlicher Würdigung könne aber kein Zweifel bestehen, dass die langjährige Rentenforderung bei finanzmathematischer Bewertung mit dem vertraglich vereinbarten Zinssatz von 7 % auf den Barwert abzuzinsen gewesen wäre, da eine Rentenbesteuerung, wie im Anlassfall vorgenommen, dem österreichischen Steuerrecht gänzlich fremd sei. Die Vorschreibung von Steuern in voller Höhe für die konkrete Rente von der Gesamtsumme aller theoretischen zukünftigen Rentenzahlungen ohne jedwede Abzinsung und unter Nichtberücksichtigung, ob diese Zahlungen überhaupt erlebt würden, begründe zweifellos eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der darauf basierend vorgeschriebenen Abgaben. Folgte man nämlich der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde, dann hieße dies zwangsläufig, dass zukünftig auch jeder Pensionist bereits bei Pensionsantritt (die Pensionsforderung bestehe ja schon) den theoretischen, nicht abgezinsten Betrag seiner zukünftigen Pensionszahlungen versteuern müsste. Außerdem sei die Abgabeneinhebung auch deshalb sachlich unbillig, weil über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1985 entgegen gesetzlich vorgesehener Sechsmonatsfrist erst nach sechs Jahren entschieden worden und es allein auf Grund dieser langen Untätigkeit der Berufungsbehörde zu Aussetzungszinsen iHv. 1,7 Mio. S gekommen wäre.

Das Finanzamt legte die Berufung an die Finanzlandesdirektion für O.Ö. als damals zuständige Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vor. Mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz (BGBl. I 2002/97) wurde mit Wirksamkeit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat als neue Abgabenbehörde zweiter Instanz installiert. Da die Berufung zu diesem Zeitpunkt noch unerledigt war, ist die Entscheidungskompetenz für sie am 1. Jänner 2003 auf den UFS übergegangen. Aus Anlass dieser Neuorganisation des zweitinstanzlichen Abgabenrechtsmittelverfahrens machte der Bw. vom gesetzlich eingeräumten Recht Gebrauch, für die bis dahin in die monokratische Entscheidungszuständigkeit gefallene Berufung nunmehr sowohl einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat als auch auf Durch-

führung einer mündlichen Berufungsverhandlung zu stellen. Weiters begehrte er gleichzeitig auch den Ausschluss der Öffentlichkeit.

Der unabhängige Finanzsenat ersuchte mit Telefax vom 17. November 2003 den im Abgabenfestsetzungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1985 tätig gewesenen Betriebsprüfer um Stellungnahme zur vorliegenden Berufung, insoweit darin vom Bw. die Nichtabzinsung der Rentenforderung bzw. die Nichtberücksichtigung des aleatorischen Charakters der Rente behauptet wird. Der Prüfer teilte dazu folgendes mit: Bei Entnahme des Rentenstammrechtes im Jahr 1985 sei keine Abzinsung erfolgt. Der Kaufpreis für den an die H-GmbH veräußerten Teil des Klientenstammes sei laut Kaufvertrag wertgesichert gewesen. Daraus ergebe sich der zum Zeitpunkt der Übergabe des Einzelunternehmens an den Sohn O.H. in der Buchhaltung der H-GmbH ausgewiesene Betrag von 4.094.175,00 S inkl. USt (3.529.461,21 S netto). Dieser Betrag stelle den Barwert der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnenden Rente dar. Unter Punkt VII der Vereinbarung zwischen Verkäufer (Bw.) und Käuferin (H-GmbH) sei dazu festgelegt worden, dass „*die Höhe der monatlichen, im vorhinein zu zahlenden Renten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen ist. Dabei gelte als Barwert der Kaufpreis, erhöht oder vermindert um die sich auf Grund der Wertsicherung ergebenden Beträge. Dem Barwert der Rente sei ein 7%iger Zinssatz zugrunde zu legen*“. Auch für den Fall des Ablebens des Verkäufers (Bw.) sei hinsichtlich der an die Kinder und die Gattin zu zahlenden Renten eine entsprechende Bestimmung in den Vertrag aufgenommen worden, als es im Vertrag vom September 1975 heiße, dass „*Abschnitt VII sinngemäß anzuwenden ist*“. Die Berechnung der Rente erfolge nun in der Weise, dass der Barwert um die Rentenzahlungen vermindert und um die Zinsen laut vereinbartem Zinssatz erhöht würden. Unter Berücksichtigung der für die versicherungsmathematische Berechnung maßgeblichen Sterbetafel werde der monatlich zu zahlende Rentenbetrag berechnet. Da im Anlassfall für die Berechnung der tatsächlichen Rentenzahlungen eine Verzinsung des jeweiligen Kapitalwertes mit 7 % ohnedies berücksichtigt worden wäre, sei keine Abzinsung der Forderung wegen späterer Zahlung erforderlich. Der Rentenempfänger erhalte – abgesehen vom aleatorischen Charakter einer Leibrentenvereinbarung - den Rentenbarwert zuzüglich der vereinbarten Verzinsung (7 %) während der Laufzeit der Rente ausbezahlt. Die Aufteilung dieser Rente in monatlich gleichbleibende Beträge ohne weitere Wertsicherung bedeute zwar, dass eine eintretende Geldwertverdünnung zu einer verhältnismäßig geringeren Kaufkraft einer später vereinnahmten Rentenzahlung gegenüber einer früher vereinnahmten führe. Dies ändere aber nichts daran, dass dem Rentenempfänger insgesamt der verzinsten Wert des Rentenbarwertes zufließe. Eine

Abzinsung von Forderungen, wie vom Bw. angesprochen, sei laut Literatur und Rechtsprechung immer nur dann erforderlich, wenn es sich um eine unverzinsliche oder sehr niedrig verzinsten Forderung handle. Ein solcher Sachverhalt liege aber nicht vor, da im Anlassfall ein Zinssatz von 7 % zur Anwendung gekommen sei.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 25. November 2003 forderte die Rechtsmittelbehörde den Bw. unter gleichzeitiger Bekanntgabe der vorstehenden Ermittlungsergebnisse auf, seine aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse bekannt zu geben. Außer der Höhe der derzeitigen Nettopension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten und der betrieblichen Rentenzahlung sollten der monatliche Pflegegeldanspruch, sonstige Forderungen, der Außenstand und der monatliche Rückzahlungsbetrag des Kredites bei der V-Bank in R, sonstige Schulden, die Höhe der monatlichen Unterhaltszahlung an die geschiedenen Gattin A.H., allfällige weitere Sorgepflichten, ferner vorhandenes Liegenschaftsvermögen und sonstiges nennenswertes bewegliches Vermögen bekannt gegeben und nachgewiesen und mitgeteilt werden, wer die Betriebskosten der Liegenschaft KG Ho, EZ xy, trage, bzw. ob gegenüber der H-GmbH noch (wie aktenmäßig für frühere Veranlagungszeiträume ausgewiesen) Mietforderungen bestünden.

Mit Eingabe vom 17. Dezember 2003 legte der Bw. ein Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten vor, aus dem sich ergibt, dass er seit Jänner 2003 ASVG-Bezüge (Alterspension, Pflegegeld, Kriegsgefangenenentschädigung) in Gesamthöhe von 1.601,60 € netto monatlich bezieht. Weiters brachte er eine Bestätigung der V-Bank in R bei, wonach sein Kredit am 15. Dezember 2003 noch mit einem Betrag von 47.172,87 € aushafte. Die Rückzahlungsraten hierfür bezifferte der Bw. mit 1.433,46 € monatlich. Ferner war dieser Vorhaltsbeantwortung eine Abschrift eines Unterhaltsvergleiches vor dem Bezirksgericht in R vom 23. Februar 1987 angeschlossen. Daraus geht hervor, dass sich der Bw. ab 1. Mai 1987 zu monatlichen Unterhaltszahlungen an seine geschiedene Gattin A.H. iHv. 7.800,00 S (567,00 €) verpflichtet hat. Den in diesem Zusammenhang ebenfalls abverlangten Unterhaltszahlungsnachweis blieb der Bw. schuldig, teilte dazu aber mit, dass die Unterhaltszahlungen an die geschiedene Gattin wegen seiner finanziellen Verhältnisse bereits seit Juni 1995 von Sohn O.H. getätigt würden. Dieser übergebe den monatlichen Alimentationsbetrag jeweils in bar an seine Schwester (Tochter des Bw.), die sodann die Überweisung an das Pflegeheim in R, wo Frau A.H. betreut werde, vornehme. Durch diese Unterhaltsbevorschussung habe der Bw. mittlerweile Schulden gegenüber seinem Sohn iHv. rd. 54.400,00 €. Außer für die geschiedene Ehegattin sei der Bw. zumindest im Ausmaß von 50 % seines monatlichen Nettoeinkommens auch für seine Frau E.H. sorgepflichtig. Die betriebliche Rente von der

H-GmbH betrage seit der Neubewertung im Jahr 1989 nicht mehr 25.000,00 S netto, sondern 1.433,46 € monatlich und werde aufgrund des mit der V-Bank im Dezember 1994 abgeschlossenen Zessionsvertrages von der H-GmbH direkt zur Kreditabdeckung an die V-Bank in R überwiesen. Die Betriebskosten der Liegenschaft EZ xy bezahle grundsätzlich die Gesellschaft, auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen würden dem Bw. davon aber 47,1 % im Wege des Sachbezuges weiter verrechnet. Verbindlichkeiten bestünden derzeit gegenüber dem Abgabengläubiger, der V-Bank in R und dem Sohn O.H.. Forderungen habe der Bw. nur gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten und der H-GmbH aufgrund seiner Pensions- und Rentenansprüche; Mietforderungen gegenüber der H-GmbH bestünden jedoch ebenso wenig als Lebensversicherungen, Sparbücher oder dgl. vorhanden wären. Die monatlichen Fix- bzw. Lebenshaltungskosten beliefen sich derzeit auf ca. 1.100,00 €. An Liegenschaftsvermögen besitze er einen Hälftenanteil an der EZ uv, KG R.

Am 23. Februar 2004 ersuchte der Vertreter des Bw. (Sohn O.H.) den Vorsitzenden des Senates um Vermittlung zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens bzw. um Vorsprache vor dem UFS. Beim folgenden Besprechungstermin am 1. März 2004, von dem der Vorstand des Finanzamtes informiert wurde, und an dem der Vertreter des Bw. sowie der Senatsvorsitzende und die Referentin teilnahmen, kam es hinsichtlich der vom Finanzamt erneut angebotenen Abschlagszahlung von 10% des aktuell aushaftenden Rückstandes (24.445,00 €) zu keiner Einigung, da sich der Vertreter des Bw. nur mit einer Abschlagszahlung von rd. 3,5 % des Rückstandes einverstanden erklärte.

In der am 22. März 2004 durchgeführten mündlichen Berufungssenatsverhandlung brachte der Bw. sinngemäß zusammengefasst folgendes vor: Bei Beendigung seiner Steuerberatungstätigkeit und Übergabe des Einzelunternehmens an den Sohn im Jahr 1985 wäre keine Forderung entnommen worden. Es hätte sich stets um ein Rentenstammrecht gehandelt. Selbst wenn es sich, was seit jeher bestritten werde, um eine Forderung gehandelt hätte, wäre mit Besteuerung des vollen kapitalisierten Forderungswertes das Zufallsmoment, ob er den Rentenanfall erlebe oder nicht, unberücksichtigt geblieben. Im übertragenen Sinn hieße das, dass auch jeder ASVG- oder GSVG-Pensionsbezieher seine Pensionsansprüche bereits bei Pensionsantritt zur Gänze versteuern müsste. Richtigerweise hätte im Anlassfall eine Abzinsung seiner Rentenforderung stattfinden müssen. Dass ein rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid für 1985 vorliege, schade der Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung deshalb nicht, weil sich der Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdeverfahren gegen diesen Einkommensteuerbescheid wegen des Neuerungsverbotes zur Abzinsungsproblematik gar nicht geäußert hätte. Von der nicht erfolgten Forderungsabzinsung

abgesehen sei auch der für die Forderungsentnahme angesetzte Teilwert unrichtig. Für die mit einem Buchwert von 0,00 S bewertete Forderung hätte nämlich kein Käufer einen dem angesetzten Teilwert entsprechenden Kaufpreis bezahlt. Außerdem setze die Entnahme eines Wirtschaftsgutes einen entsprechenden Buchwertabgang voraus. Auch ein solcher wäre nicht zum Ansatz gekommen.

Sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege auch deshalb vor, weil die Steuervorschreibung auf Grund des konkreten Entnahmeverganges insgesamt rd. 3,7 Mio. S betragen habe und damit höher als der Entnahmegerinn (rd. 3,6 Mio. S) selbst gewesen sei. Der Bundesfinanzgerichtshof habe in solchen Fällen das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit bejaht. Die Einhebung der Aussetzungszinsen 1994 sei deshalb sachlich unbillig, weil diese allein wegen der langen Berufungserledigungsduer von sechs Jahren in entsprechender Höhe angefallen wären. Eine vorzeitige Beendigung der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuernachforderung für 1985 sei nicht in Betracht gezogen worden, weil der Bw. keinesfalls mit einer Abweisung der Berufung gerechnet habe. Der vorliegende Fall sei wohl der einzige, bei dem eine Forderungsentnahme in erfolgter Weise besteuert worden sei. Auch Zusatzpensionen bei Banken oder Versicherungen unterliegen nicht bereits im Pensionsantrittszeitpunkt der sofortigen Besteuerung sämtlicher später anfallenden Pensionszahlungen.

Derzeit verbleibe dem Bw. und seiner Frau auf Grund der zwangsweisen Abgabeneinbringung monatlich je nur ein Betrag von rd. 294,00 € zum Leben. Dies begründe jedenfalls auch eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, weil dafür nicht unbedingt eine Existenzgefährdung vorliegen müsse, sondern es schon genüge, dass die Abgabeneinhebung zu außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen führe. Zum monatlich verbleibenden Existenzminimum werde noch angemerkt, dass die Unterhaltszahlungen an die geschiedene Gattin bei Berechnung des pfändungsfreien Betrages nicht in tatsächlich getätigter Höhe, sondern grundsätzlich nur bis zu einem Betrag von 130,00 € berücksichtigt werden. Dass diese Unterhaltszahlungen vom Sohn O.H. getragen werden, könne dem Bw. nicht nachteilig angerechnet werden, weil er die dadurch auflaufenden Schulden dem Sohn irgendwann zurückbezahlen müsse. Pflegegeld erhalte der Bw. wegen einer attestierten Niereninsuffizienz. Die bekannt gegebenen Lebenshaltungskosten beruhten auf einer Schätzung und berücksichtigten die Kosten des eigenen und des Medikamentenbedarfes für seine seit zwei Monaten erkrankte Frau. Da der Bw., was unmöglich sei, hunderteinundfünfzig Jahre alt werden müsste, um den bestehenden Abgabenzurückstand tilgen zu können, liege jedenfalls eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor.

Die Zahlung der angebotenen Abschlagssumme von rd. 350.000,-- S wäre daran gescheitert, dass es an den hierfür erforderlichen finanziellen Mitteln fehle und der Bw. auf Grund seines Alters auch keinen Bankkredit mehr erhalte. Eine Übernahme der Abschlagszahlung durch den Sohn O.H. komme nicht in Frage, weil dies zu einer weiteren Verschuldung führe. Über Vorhalt, weshalb der Bw. trotz zwanzigjähriger Selbstständigkeit und zumindest im Zeitraum 1985 bis Anfang 1995 ungekürzten Bezuges zweier Einkommen (ASVG-Pension und betriebliche Rente) über keine Geldmittel verfüge, wurde mitgeteilt, dass an die geschiedene Gattin ursprünglich 19.000,-- S Unterhalt monatlich bezahlt worden, und der Bw. außerdem für zwei studierende Kinder je mit 7.000,-- unterhaltpflichtig gewesen wäre. Der Ehegattenunterhalt wäre erst später auf 6.000,-- S monatlich herabgesetzt bzw. durch Vergleich in derzeit geltender Höhe von 7.800,-- S monatlich festgelegt worden. Die vorhanden gewesenen Geldmittel wären im wesentlichen durch das dreizehn Jahre andauernde Scheidungsverfahren aufgezehrt worden.

Nach diesen Ausführungen des Bw. beantragten die Vertreter des Finanzamtes die Berufung wegen Nichtvorliegens einer sachlichen und auch persönlichen Unbilligkeit aus Rechtsgründen abzuweisen. Für den Fall, dass der Senat das Vorliegen einer Unbilligkeit bejahe, wurde um Entscheidung im Sinne einer Teilnachsicht des Abgabenzurückstandes im Ausmaß von 90 % ersucht. In Reaktion dazu erklärte sich der Bw. vorerst mit einer Abschlagszahlung iHv. 10 % des Rückstandes allerdings unter Bedingung, dass vom ermittelten Betrag die seit dem Jahr 2000 (Anm.: auf Grund der Pensionspfändung) getätigten Zahlungen noch in Abzug gebracht würden, einverstanden.

Über Antrag wurde die Berufungsverhandlung kurzfristig unterbrochen, damit sich der Bw. und sein Vertreter (Sohn O.H.) über das Zahlungsangebot des Finanzamtes noch einmal beraten konnten. Nach Rückkehr teilte der Bw. mit, dass er nur einer Abschlagszahlung iHv. 14.000,00 € zustimme, wobei damit nicht nur der aushaltende Rückstand sondern auch die aus Veranlagung für das Jahr 2002 resultierenden Abgabenschuldigkeiten restlos beglichen sein müssten. Die Finanzamtsvertreter schlugen daraufhin für ihre angebotene Abschlagszahlung einen Tilgungsplan in Form zweier Teilzahlungen vor, wobei die erste Zahlung iHv. 14.000,00 € sofort und die zweite iHv. 7.000,00 € nach einem Jahr erfolgen sollte. Diesem unter gleichzeitiger Abschreibung des restlichen Abgabenzurückstandes vorgeschlagenen Tilgungsplan stimmte der Bw. nicht zu und beantragte daher, seiner Berufung antragsgemäß oder ihr in eventu teilweise durch Ausspruch einer Teilnachsicht des Abgabenzurückstandes bis zur Höhe der von ihm angebotenen Zahlung v. 14.000,00 € stattzugeben.

Auf Grund der Aktenlage, beim Bw. und der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten durchgeföhrter Erhebungen sowie erstellter Grundbuchsabfragen ist im Berufungsent- scheidungszeitpunkt von folgender Einkommens- und Vermögenslage des Bw. auszugehen:

Der Bw. bezieht seit Jänner 2004 abweichend von der vorgelegten Pensionsbestätigung 14-mal jährlich (Sonderzahlungen je im April und September) eine Nettopension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten iHv. 1.418,52 €. Weiters wird ihm von derselben Anstalt 12-mal jährlich Pflegegeld iHv. 145,40 € und eine Kriegsgefangenen- entschädigung iHv. 21,80 € ausbezahlt. Allein auf Grund dieser ASVG-Leistungen erzielt der Bw. ein monatliches Durchschnittsnettoeinkommen von rd. 1.822,00 € (25.000,00 S). Darüber hinaus fließt ihm seit Mai 1985 von der H-GmbH die im Jahr 1975 für die Veräußerung des Großteils seines Kundenstocks vereinbarte betriebliche Rente zu. Nach anfänglichem Auszahlungsbetrag von 1.817,00 € (25.000,00 S) beträgt diese betriebliche Rente (seit 1989) 1.453,46 € (20.000,00 S) monatlich. Diese Rentenzahlungen weist die H-GmbH seit Ende des Jahres 1994 nicht mehr unmittelbar dem Bw., sondern monatlich der V-Bank in R an. Der Bw. hat nämlich bei diesem Kreditinstitut im Dezember 1994 einen Abstattungskredit über 1.200.000,00 S in Anspruch genommen und zur Kreditbesicherung und -abdeckung dabei sämtliche zukünftigen betrieblichen Renteneinnahmen mittels Zessionsvertrages abgetreten. Aus der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft EZ xy durch die H-GmbH an den Bw. erzielt dieser außerdem einen monatlichen geldwerten Vorteil iHv. 226,00 € netto. Unter Berück- sichtigung sämtlicher vorgenannter Bezüge belaufen sich die aktuellen monatlichen Gesamt- einnahmen des Bw. daher auf rd. 3.500,00 € (rd. 48.000,00 S).

Diesen Einnahmen bzw. geldwerten Vorteilen stehen aktuelle Schulden gegenüber dem Abgabengläubiger iHv. 244.456,29 €, dem Sohn O.H. iHv. rd. 54.500,00 € (rd. 750.000,00 S) und der V-Bank in R iHv. rd. 46.000,00 € (rd. 633.000,00 S) gegenüber. Der Bankkredit wird mittels der zedierten betrieblichen Rente monatlich im Ausmaß von 1.453,46 € getilgt. Zahlungen zur Tilgung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Sohn werden vom Bw. nicht vorgenommen. Außer der monatlichen Kreditrückzahlungsrate ist der Bw. auf Grund der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Liegenschaft EZ xy an ihn auch noch durch die auf den diesbezüglich angesetzten Sachbezug entfallende Einkommensteuer belastet. Der Bruttosachbezug des letztveranlagten Jahres 2002 betrug 3.624,00 €. Bringt man darauf den für das Jahr 2002 ermittelten Durchschnittssteuersatz von 25 % zur Anwendung, so ergibt dies eine Steuerbelastung von rd. 906,00 € jährlich bzw. 75,00 € monatlich. Diese Steuerlast stellt gleichzeitig den Wohnungs- und Betriebskostenaufwand dar, den der Bw. selbst zu

tragen hat. Die Lebenshaltungskosten hat der Bw. ohne nähere Aufschlüsselung geschätzt mit rd. 1.100,00 € monatlich bekannt gegeben.

An Liegenschaftsvermögen besitzt der Bw. einen Hälftenanteil an der lastenfreien Liegenschaft KG R, EZ uv. Diese Liegenschaft stand auf Grund des Kaufvertrages vom 2. November 1966 ursprünglich im Alleineigentum des Bw.. Sie war in der Folge Sitz seines Einzelunternehmens und ist bis dato auch Sitz der H-GmbH. Mit Übergabevertrag vom 21. März 1986 übertrug der Bw. einen Hälftenanteil dieser Liegenschaft im Schenkungsweg (Übergabepreis 250.000,00 S) sofort und den zweiten Hälftenanteil durch Schenkung auf den Todesfall an den Sohn O.H.. Die auf den Todesfall geschenkte Liegenschaftshälfte steht derzeit zwar im Eigentum des Bw., ist auf Grund eines darauf zugunsten des Sohnes O.H. intabulierten Belastungs- und Veräußerungsverbotes aber jeglichem Zugriff entzogen. Weiteres Liegenschaftsvermögen besitzt der Bw. nicht. Nach eigenen Angaben verfügt er auch über keine sonstigen nennenswerten beweglichen Vermögenswerte wie Sparguthaben, Lebensversicherungen oder dergleichen. Sorgepflichtig ist der Bw. laut vorgelegtem gerichtlichen Vergleich für seine geschiedene Gattin A.H., der er zu monatlichen Unterhaltszahlungen iHv. 567,00 € (7.800,00 S) verpflichtet ist. Diese Alimentationsleistungen werden auf Grund gewonnener Ermittlungsergebnisse jedoch bereits seit Juni 1995 bis dato vom Sohn O.H. erbracht. Auf Grund dieser Unterhaltsbevorschussung schuldet der Bw. seinem Sohn mittlerweile einen Geldbetrag von rd. 54.500,00 €. Die Ehefrau des Bw., E.H. (geb. 14. Juli 1956), betreibt laut Erhebungsergebnissen seit Oktober 1985 ein Massageinstitut. Anhand des eingesehenen Veranlagungsaktes ist festzustellen gewesen, dass die Gattin des Bw. in den vergangenen Jahren jeweils nur Verluste aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung hat sich überdies ergeben, dass diese seit rund zwei Monaten erkrankt ist und sich in ständiger ärztlicher Betreuung befindet. Angesicht dieser Feststellungen ist in Übereinstimmung zum Parteivorbringen jedenfalls von einer teilweisen Sorgepflicht des Bw. gegenüber seiner nunmehrigen Ehefrau auszugehen. Eine Grundbuchsabfrage hat im gegebenen Zusammenhang ergeben, dass Frau E.H. seit 21. Februar 1990 Alleineigentümerin einer Eigentumswohnung in R, Sch-Straße, ist. Diese Eigentumswohnung (KG R, EZ ef) dient als Standort für die Ausübung des Masseurgewerbes und ist laut aktuellem Grundbuchsstand lastenfrei.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Ein-

hebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung findet Absatz 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die *Unbilligkeit der Abgabeneinhebung* tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nur wenn das Vorliegen einer Unbilligkeit im Einzelfall bejaht wird, kann es zu einer Ermessensentscheidung (vgl. ..." die Abgabenbehörde kann nachsehen" ...), im Rahmen derer über das Nachsichtsgesuch nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu entscheiden wäre, kommen. Lässt ein vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen schon aus Rechtsgründen abzuweisen. Für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH 19.10.1992, 91/15/0017). Die *Unbilligkeit der Abgabeneinhebung* kann nach Lage des Falles eine *persönliche*, in der wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers begründete, und/oder eine *sachliche*, in anderen als persönlichen Umständen begründete, sein und muss stets in den *Besonderheiten des Einzelfalles* begründet liegen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH 18.5.1995, 93/15/0234; VwGH 24.2.1998, 97/13/0237). Im vom Antragsprinzip geprägten Nachsichtsverfahren trifft die Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 7.9.1990, 90/14/0089). Es hat daher der Nachsichtswerber das Vorliegen all jener Umstände, auf die die Nachsicht gestützt werden kann, von sich aus einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzutun (VwGH 21.4.1997, 92/17/0232 VwGH 29.10.1998, 98/16/0149). Die Behörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht die geltend gemachten Nachsichtsgründe allein auf ihre Tauglichkeit für eine Antragsgewährung zu prüfen, ist aber nicht verpflichtet, unbehauptet gebliebene Nachsichtsgründe von sich aus aufzugreifen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 236 Tz. 1).

Der Bw. hat im August 2002 um Nachsicht seines damaligen Abgabenrückstandes iHv. 244.382,52 € sowie der von der Einbringung ausgesetzt gewesenen Abgaben iHv. 4.886,69 € ersucht und diesen Antrag dabei sowohl auf sachliche als auch persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gestützt. Da das Finanzamt diesen Nachsichtsantrag wegen Nichtvorliegens der behaupteten Unbilligkeitsgründe ohne Ermessensentscheidung schon aus Rechtsgründen abgewiesen, der Bw. dagegen Berufung eingebracht und Senatsentscheidung beantragt hat, obliegt die Entscheidung über den Nachsichtsantrag nunmehr dem unabhängigen Finanzsenat. Dabei hat dieser grundsätzlich von der im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen (VwGH 26.6.1996,

95/16/0077). Seit Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes sind daher zu berücksichtigen (VwGH 28.5.1993, 93/0049).

Tritt im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis ein, bzw. ist die Abgabeneinhebung nicht bloße Auswirkung oder Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges genereller Abgabennormen, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund ***sachlicher Unbilligkeit*** sein (VwGH 14.9.1993, 93/15/0024; VwGH 22.9.1992, 92/14/0083; VwGH 20.2.1997, 95/15/0130). Im gegenständlichen Fall wurde zum Vorliegen dieses Unbilligkeitsgrundes vorgebracht, dass der aushaftende (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: vollstreckbare und von der Einbringung ausgesetzte) Abgabenzurückstand Ergebnis bzw. Folge einer krassen Fehlentscheidung der am wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren für 1985 beteiligt gewesenen Abgabenbehörden sei. Es wäre damals eine kapitalisierte Rentenforderung *ohne Abzinsung in voller Höhe* und *ohne jede Begünstigung* versteuert worden. Der für Rentenforderungen typische *aleatorische Charakter wäre unberücksichtigt geblieben*. Bei Rentenforderungsabzinsung im vertraglich vereinbarten Ausmaß von 7 % wäre es nicht zur Einkommensteuernachforderung für 1985 von rd. 2,2 Mio. S und damit auch nicht zu den davon abgeleitet vorgeschriebenen Abgaben gekommen. Die nicht abgezinste Rentenforderung wäre vorerst mit 62 % der Einkommensbesteuerung unterzogen worden. Nach Berufungseinbringung wären vom strittigen, von der Einhebung ausgesetzten Einkommensteuernachforderungsbetrag für 1985 wegen unbürokratisch langer sechsjähriger Berufungsverfahrensdauer sodann Aussetzungszinsen von bis zu 14,5 % (rd. 1,7 Mio. S) vorgeschrieben worden. Schließlich wären die genannten Abgaben noch mit einem Säumniszuschlag (43.574,00 S) und mit Pfändungsgebühren (37.476,00 S) belegt worden. Für die rückständige Einkommensteuer für 1985 erweise sich die sachliche Unbilligkeit schon daran, dass kein ASVG – oder GSVG - Pensionist den theoretischen, nicht abgezinsten Betrag seiner zukünftigen Pension in voller Höhe sofort bei Pensionsantritt versteuern müsse. Selbes gelte auch für betriebliche Zusatzpensionen von Bank- oder Versicherungsangestellten. Der vorliegende Fall sei demnach wohl der einzige, bei dem eine Rentenbesteuerung in dargestellter Weise erfolgt wäre. Außerdem hätte die gesamte Steuervorschreibung für den im Jahr 1985 bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit angesetzten Entnahmegewinn rd. 3,77 Mio. S betragen und wäre damit höher als der Entnahmegewinn (rd. 3,66 Mio. S) selbst gewesen. Dies spreche ebenfalls für eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung. Dem stehe nicht entgegen, dass der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid für 1985 inzwischen rechtskräftig und die Beschwerde vom Verwaltungsgerichtshof abgewiesen worden sei, weil dieser eine Überprüfung der Richtigkeit

der Höhe des für die Entnahme der Rentenforderung zum Ansatz gekommenen Teilwertes und der Nichtabzinsung dieser Rentenforderung mit Hinweis auf das Neuerungsverbot abgelehnt hätte. Im vorangegangenen ordentlichen Rechtsmittelverfahren wäre die Behandlung dieser Rechtsfragen aber unterblieben, weil den damaligen Entscheidungsorganen das Rechtsinstitut der Forderungsabzinsung offensichtlich fremd gewesen sei. Abgesehen davon vertrete der Bw. nach wie vor die Ansicht, dass er auf Grund der Vertragsgestaltung im Jahr 1975 keine Forderung (aus der Veräußerung des Großteils des Kundenstocks seines Einzelunternehmens an die H-GmbH) im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens, sondern ein Rentenstammrecht im Privatvermögen erworben hätte, und deshalb bei Betriebsübergabe im Jahr 1985 eine Forderungsentnahme gar nicht erfolgt wäre. Der für diese Forderungsentnahme in Höhe des bei der H-GmbH für die Rentenverbindlichkeit ausgewiesenen Rückstellungsbetrages zum Ansatz gebrachte Teilwert und der daraus festgestellte Entnahmegewinn wären auch insofern unrichtig, weil dabei dem Wert der entnommenen Forderung kein gewinnmindernder Buchwertabgang gegenüber gestellt worden sei. Für eine Forderung mit Buchwert von 0,00 S hätte jedoch kein Käufer den herangezogenen Teilwert iHv. von mehreren Mio. S bezahlt.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw. keine tauglichen Gründe auf, die die Einhebung der rückständigen Abgaben als sachlich unbillig erscheinen ließen. Er verkennt damit nämlich grundlegend, dass es sich bei der Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten, wie schon aus der legitistischen Stellung des § 236 BAO im sechsten Abschnitt der Bundesabgabenordnung abzuleiten ist, um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung und nicht der Abgabenfestsetzung handelt, bei der eine Rechtmäßigkeitskontrolle für bereits erlassene Abgabenbescheide nicht vorzunehmen ist (VwGH 29.11.1988, 88/14/0136; VwGH 18.1.1996, 93/15/0165, 0166). Im allein auf die Einhebung abstellenden Nachsichtsverfahren können somit, da dies im Ergebnis auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft hinauslaufen würde (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119; VwGH 11.9.1989, 88/15/0132), Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit von Abgabenbescheiden grundsätzlich nicht mit Aussicht auf Erfolg geltend gemacht werden (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119). Dies vor allem dann nicht, wenn der Nachsichtswerber im Abgabenfestsetzungsverfahren die zur Durchsetzung seines Rechtsanspruches zur Verfügung stehenden Mittel des Verfahrensrechtes (Berufung) nicht oder *erfolglos* angewendet hat (VwGH 6.12.1965, 1315/64; VwGH 8.11.1983, 83/14/0126).

Wenn der Bw. für eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer für 1985 einwendet, bei der Veräußerung seines Kundenstockanteiles wäre keine Forderung im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens, sondern ein Rentenstammrecht im Privat-

vermögen erworben worden, die Feststellung einer Forderungsentnahme wäre deshalb unrichtig gewesen, bei Ermittlung des Entnahmegergebnisses wäre zu unrecht auch kein Buchwertabgang berücksichtigt worden und auf den Entnahmegergebnis wäre der beantragte Hälftesteuersatz nicht angewendet worden, so ist ihm entgegen zu halten, dass sich diese Einwendungen gegen die rechtskräftige Einkommensteuerfestsetzung für 1985 richten und sich letztlich als erfolglos erwiesen haben. Mit diesen Einwendungen hat sich die erkennende Behörde im Rahmen dieser Entscheidung über ein Nachsichtsgesuch daher nicht mehr zu befassen (VfGH 3.12.1984, B 26/80). Ebenso wenig konnte mit diesen Einwendungen für den Berufungsfall eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung erfolgreich begründet werden.

Wenn der Bw. weiters vorbringt, im Einkommensteuerverfahren für 1985 wäre für die Entnahme der in ein Rentenstammrecht umgewandelten Kaufpreisforderung ein unrichtiger Teilwert angesetzt, und die als entnommen behandelte Rentenforderung außerdem nicht abgezinst worden, und er deshalb vermeint, eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer für 1985 aufzuzeigen, weil die Richtigkeit dieser Einwendungen bisher noch nicht überprüft worden wäre, da die Abgabenberufungsbehörde das Rechtsproblem nicht erkannt und der Verwaltungsgerichtshof eine Überprüfung wegen des Neuerungsverbotes abgelehnt hätte, so vermag auch dies seiner Nachsichtsberufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Der Bw. übersieht nämlich, dass das Nachsichtsverfahren auch nicht dazu dient, im Abgabenfestsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen und im Wege einer Abgabennachsicht zu sanieren (VwGH 27.9.1977, 1996/75; VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Im Abgabenfestsetzungsverfahren verabsäumte Einwendungen sind somit im Regelfall ebenfalls keine tauglichen Gründe für die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung (VwGH 30.1.2001, 2000/14/0139). Da der Bw. den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid für 1985 mit Berufung bekämpft hat, ist auch jene Rechtsprechung nicht anzuwenden, wo noch eine Unbilligkeit bejaht wurde, weil Einwendungen im Abgabenfestsetzungsverfahren deshalb unterblieben waren, weil Rechtsmittel wegen diesbezüglicher Rechtsauskunft der Behörde aussichtslos erschienen sind (VwGH 14.3.1986, 85/17/0143) oder wegen Unzumutbarkeit nicht eingebracht wurden (VwGH 11.11.1982, 15/3470/80).

Im Übrigen bietet die zugrunde liegende Aktenlage auch nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass dem Bw. im Abgabenfestsetzungsverfahren eine Anfechtung des Einkommensteuerbescheides für 1985 im Hinblick auf den damals festgestellten, nunmehr als unrichtig gerügten Entnahmewert der Rentenforderung ohne sein Verschulden unmöglich gewesen wäre. Abgesehen davon, dass nichts für eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides für 1985 spricht, kann selbst eine *unrichtige* Steuervorschreibung, deren

Bekämpfung im Rechtsmittelweg unterlassen wurde, in einem Nachsichtsverfahren nicht wieder aufgerollt und damit beseitigt werden (VwGH 18.2.1966, 1819/64). Der Grundsatz dieser Nichtaufrollung im Nachsichtsverfahren gilt allerdings dann nicht, wenn zum Mangel einer offenkundig rechtswidrigen Abgabenfestsetzung noch weitere besondere Umstände etwa in der Form hinzutreten, dass dem Abgabepflichtigen eine gehörige Rechtsverfolgung im Abgabenfestsetzungsverfahren unverschuldet nicht möglich oder als aussichtslos nicht zumutbar war (VwGH 27.9.1977, 1996/75). Nur für den Fall also, dass der Nachsichtswerber im Abgabenfestsetzungsverfahren an einer gehörigen Rechtsverfolgung allein aus in der Sphäre der Behörde begründeten Umständen gehindert war, können dadurch unterlassene Einwendungen im Nachsichtsverfahren mit Erfolg nachgeholt werden, und die Abgabeneinhebung damit unbillig iSd. § 236 BAO sein (VwGH 19.12.1956, 2485/55; VwGH 17.10.1974, 0865/74). Aus den Verwaltungsakten ist ersichtlich, dass die Abgabenbehörde dem Bw. im wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren für 1985 stets Gelegenheit zur Rechtsverfolgung gegeben, und er diese grundsätzlich auch ergriffen hat. Bereits nach Abschluss der Betriebsprüfung im Jahr 1988 nahm der Bw. an der abgehaltenen Schlussbesprechung teil und konnte seine Einwendungen gegen die Betriebsprüfungsfeststellungen ua. für das Jahr 1985 damals bereits vortragen. Auch nach Erlassung des wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheides für 1985 hatte der Bw. aus Anlass seiner Berufung, ferner anlässlich einer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers und sodann im gesamten weiteren Verlauf des Rechtsmittelverfahrens anlässlich mehrerer Eingaben und schlussendlich auch in der mündlichen Berufungsverhandlung laufend und ausreichend Gelegenheit, seine Rechtsstandpunkte zu vertreten und insbesondere auch Einwendungen gegen den für die Forderungsentnahme angesetzten Teilwert und hinsichtlich der Nichtabzinsung der Forderung zu erheben. Dass dies trotz gebotener Möglichkeiten nicht geschehen ist, hat, auch wenn der Bw. dieses Versäumnis den am Abgabenfestsetzungsverfahren beteiligten Organwaltern zugeschrieben wissen will, nicht die Abgabenbehörde, sondern er selbst zu vertreten (VwGH 27.9.1977, 1996/75). Als Rechtsmittelwerber wäre es nämlich vorrangig seine Aufgabe gewesen, Bescheidpunkte, mit denen er sich nicht einverstanden erklärte, durch Anfechtung zu bekämpfen. Dies umso mehr deshalb, weil er damals bereits über eine Jahrzehntelange einschlägige Erfahrung aus seiner Steuerberatertätigkeit verfügte, und es sich außerdem um seine eigene Steuerangelegenheit gehandelt hat. Außerdem war die Entnahme der Forderung im Jahr 1985 zentraler Streitpunkt des damals abgeführten Berufungsverfahrens, so dass es dem Bw. im Hinblick auf sein steuerliches Fachwissen jedenfalls zumutbar war, sämtliche Einwendungen bereits damals rechtzeitig zu erheben. Dass

er solche jedenfalls hinsichtlich der Höhe des Teilwertes der entnommenen Forderung und deren Abzinsung verabsäumt hat, geht aus den Entscheidungsgründen des Verwaltungsgerichtshofes anlässlich der Abweisung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 1985 eindeutig hervor. Danach hat das Höchstgericht die Behandlung dieser konkreten Rechtsrügen des Bw. nämlich mit Hinweis auf das Neuerungsverbot abgelehnt und festgestellt, dass der Bw. die Höhe des Teilwertes der entnommenen Forderung und deren Nichtabzinsung im Verwaltungsverfahren nicht nur niemals bekämpft, sondern sich sein später gestellter Antrag auf Anwendung des Hälftesteuersatzes gem. § 37 EStG sogar ausdrücklich auf den von der Betriebsprüfung festgestellten Teilwert bezogen hat. Insbesondere aus diesen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich unmissverständlich, dass der Bw. die Höhe des für die Forderungsentnahme angesetzten Teilwertes im Verwaltungsverfahren trotz Auseinandersetzung damit offenkundig vorerst nicht als unrichtig erachtet hat, weil er dem Antrag auf Gewährung des Hälftesteuersatzes nicht den laut Betriebsprüfung angesetzten Teilwert, sondern (wie in der nachfolgenden Verwaltungsgerichtshofbeschwerde auch geschehen) bereits einen niedrigeren, seinem Rechtsstandpunkt entsprechenden Teilwert zugrunde gelegt hätte. Angesichts dieser Aktenlage besteht für den Berufungssenat daher kein Grund zur Annahme, dass das Versäumnis der diesen Einwendungen im Abgabenfestsetzungsverfahren nicht der Bw., sondern die Abgabenbehörde zu vertreten hätte. Wenn sich der Bw. dieses Versäumnis aber aus den dargestellten Gründen selbst zuzuschreiben hat, kann er dieses im vorliegenden Nachsichtsverfahren auch nicht mit Aussicht auf Erfolg nachholen. Somit war auch mit diesem konkreten Parteivorbringen nichts für die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer für 1985 zu gewinnen (VwGH 27.9.1977, 1996/75). Auch wenn gegenständlich nicht relevant, sei abschließend darauf hingewiesen, dass sich auf Grund der im jetzigen Berufungsverfahren eingeholten Stellungnahme des seinerzeitigen Betriebsprüfer ergeben hat, dass eine Abzinsung der Rentenforderung im Entnahmepunkt 1985 wie behauptet nicht erfolgt, dies aber rechtens gewesen ist, weil es sich bei der konkreten Forderung um keine unverzinsliche oder niedrig verzinsten, für die eine Abzinsung vorzunehmen gewesen wäre, sondern auf Grund des Vertrages vom September 1975 ausdrücklich um eine mit 7 % zu verzinsende Forderung gehandelt hat. Auf Grund der vertraglich vorgesehenen versicherungs-mathematischen Rentenberechnung hat im Anlassfall laut Prüferstellungnahme auch der aleatorische Charakter einer Leibrentenvereinbarung Berücksichtigung gefunden.

Abgesehen von den vorstehenden Entscheidungsgründen liegt eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der vom Nachsichtsantrag betroffenen Abgaben auch nicht deshalb vor, weil bei

Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten wäre. Der Bw. hat seinen Gewinn aus selbstständiger Arbeit (Einzelunternehmen) durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermittelt. Nach den rechtskräftigen Bescheidfeststellungen befand sich die Forderung aus der Veräußerung des Großteils des Kundenstocks seines Einzelunternehmens im Zeitraum zwischen Vertragsabschluss mit der H-GmbH (1975) bis zur Schenkung des Einzelunternehmens an den Sohn (1985) im notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Bei Unternehmensübergabe an den Sohn O.H. wurde diese Forderung nicht mitübergeben, sondern vom Bw. ins Privatvermögen entnommen. Bei § 4 Abs. 3 – Gewinnermittler sind ins Privatvermögen entnommene Wirtschaftsgüter (Forderungen) ebenfalls mit dem Teilwert anzusetzen. Da es sich bei der entnommenen Forderung aus der Veräußerung des Kundenstockanteiles um ein selbsterworbenes immaterielles nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelte, war ein entsprechender Buchwertabgang nicht zu berücksichtigen. Ebenso wenig war für die laut Vertrag mit 7 % zu verzinsenden Forderung eine Abzinsung vorzunehmen. Da vom Bw. bei Einstellung der selbstständigen Tätigkeit nur einzelne Wirtschaftsgüter (Forderungen) ins Privatvermögen entnommen wurden, lagen keine Betriebsaufgabe iSd. EStG 1972 und damit auch die Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf den Entnahmegewinn nach § 37 leg.cit. nicht vor. Unbilligkeit iSd. § 236 BAO ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann anzunehmen, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist (VwGH 20.2.1997, 95/15/0130; VwGH 19.3.1998, 96/15/0067). Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für den Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt (VwGH 22.3.1995, 93/15/0072). Bei der hier vorgenommenen Einkommensbesteuerung handelt es sich um eine allgemeine Auswirkung einkommensteuerrechtlicher Bestimmungen, die jeden Abgabepflichtigen in der Lage des Bw. gleichermaßen getroffen hätte (VwGH 30.7.2002, 99/14/0315; VwGH 30.1.2001, 2000/14/0139). Gleches gilt auch für den beim Bw. für das Jahr 1985 zur Anwendung gekommenen Spitzensteuersatz von 62 %, da dieser im Geltungsbereich des EStG 1972 tarifmäßig vorgesehen war und daher auf alle Einkommensteuerpflichtigen mit entsprechend hohem Einkommen gleichermaßen Anwendung gefunden hat. Auch in der Anwendung dieses Steuersatzes liegt somit keine Unbilligkeit im Einzelfall begründet. Damit hält aber auch der vom Bw. für eine vorliegende Unbilligkeit ins Treffen geführte Vergleich, dass ASVG- und GSVG-Pensionsbezieher bzw. Bezieher von betrieblichen Zusatzpensionen die künftigen Pensionsansprüche auch nicht bereits im Pensionsantrittszeitpunkt versteuern müssten, nicht Stand. Bezieher solcher

Pensionen befinden sich nicht in selber Lage wie der Bw.. Im Unterschied zu diesem werden deren Pensionsansprüche vor Pensionsantritt nämlich nicht im Betriebsvermögen eines Betriebes als Wirtschaftsgut gehalten und anschließend ins Privatvermögen entnommen. Das Vorbringen, die Steuervorschreibung aus dem konkreten Forderungsentnahmevergäng des Jahres 1985 wäre insgesamt höher als der festgestellte Entnahmegerwinn selbst gewesen, ist schon deshalb nicht zielführend, weil in der vom Bw. mit rd. 3,7 Mio. S bezifferten Steuervorschreibung auch die auf anderer Rechtsgrundlage basierenden Aussetzungszinsen 1994 von 1.517.852,00 S inkludiert sind. Die für 1985 vorgeschriebene Einkommensteuer betrug laut Aktenlage tatsächlich 2.193.851,00 S und war damit niedriger als der mit 3.661.365,00 S festgestellte Gewinn aus selbstständiger Arbeit.

Schließlich erweist sich auch die Einhebung der rückständigen Aussetzungszinsen 1994, des Säumniszuschlages 1994 und der Pfändungsgebühren 1995 nicht als sachlich unbillig. Abgesehen davon, dass sich diese Nebengebühren von der rechtskräftig festgesetzten Einkommensteuer für 1985 ableiten, und damit das oben begründete Nichtvorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Stammabgabe insoweit auch auf sie durchschlägt, handelt es sich bei ihrer Vorschreibung auch nicht um eine besonders harte Auswirkung im Einzelfall. Die Vorschreibung dieser Nebengebühren stellt vielmehr ebenfalls eine allgemeine Auswirkung genereller Normen dar, die jeden Abgabepflichtigen trifft, der die Aussetzung der Einhebung von Abgaben aus Anlass eines Berufungsverfahrens beantragt, diese bewilligt erhält und letztlich nicht absiegt (§ 212a BAO: Aussetzungszinsen), bzw. der eine Abgabenschuld nicht spätestens bis am Fälligkeitstag entrichtet (§ 217 BAO: Säumniszuschlag) bzw. gegen den wegen eingetretener Vollstreckbarkeit von Abgaben Exekutionsmaßnahmen gesetzt werden (§ 26 AbgEO: Pfändungsgebühr). Die Einhebung der Aussetzungszinsen 1994 ist insbesondere aber auch nicht deswegen sachlich unbillig, weil das Einkommensteuerberufungsverfahren sechs Jahre gedauert hat, bzw. weil für den überwiegenden Zeitraum der Einhebungsaussetzung der strittigen Einkommensteuernachforderung für 1985 (von 1988 bis 31.12.1993) Aussetzungszinsen von 6 % über der damals geltenden Bankrate verrechnet wurden. Aussetzungszinsen stellen eine Abgabenschuld dar, deren Entstehung durch den Antrag des Abgabepflichtigen auf Aussetzung der Einhebung einer Abgabe ausgelöst wird und die alle Abgabepflichtigen, die zur selben Zeit Zahlungsaufschübe in Anspruch nehmen, in gleicher Weise treffen, so dass die Einhebung von Aussetzungszinsen von vornherein auch dann sachlich nicht unbillig ist, wenn ihre Höhe ua. durch die Länge des Berufungsverfahrens bedingt war (VwGH 30.7.2002, 99/14/0315). Außerdem ist dem Bw. entgegen zu halten, dass es ihm bei Erkennen der langen Verfahrensdauer mit Hinweis auf § 212a Abs. 8 BAO unbe-

nommen war, den von ihm beantragten Zahlungsaufschub jederzeit (freiwillig) vorzeitig zu beenden. Aber auch der Umstand, dass der Verfassungsgerichtshof die ursprüngliche Fassung des § 212a Abs. 9 BAO mit Erkenntnis vom 30.6.1993, G 275/92 aufgehoben hat, und dass seit 1. Jänner 1994 (BGBI I 1993/818) nur mehr Aussetzungszinsen von 1 % über dem Eskontsatz der Österreichischen Nationalbank verrechnet werden, begründet keine sachliche Unbilligkeit. Die Gesetzesaufhebung begünstigte nämlich nur den damaligen Anlassfall, für alle anderen Abgabepflichtigen trat jedoch das vor dieser Gesetzesaufhebung vom Gesetzgeber offenbar beabsichtigte Ergebnis ein (Ritz, BAO², § 236 Tz. 13; VwGH 30.7.2002, 99/14/0315; VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

In seinem Antragsvorbringen zur sachlichen Unbilligkeit führt der Bw. einleitend an, dass die "rückständigen Abgaben" Ergebnis einer krassen Fehlentscheidung wären, und er deshalb um Nachsicht wegen sachlicher Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ersuche. Da der Bw. im gesamten Nachsichtsverfahren keine spezifizierten Gründe vorgetragen hat, weshalb er abgesehen von den oben erörterten Abgaben konkret auch die Einhebung der übrigen rückständigen Abgaben, und zwar Einkommensteuervorauszahlungen ab dem Jahr 1996, Einkommensteuer 1986 und Säumniszuschlag 1996, als sachlich unbillig erachte, fehlt es diesbezüglich an einer hinreichenden Konkretisierung des Antragsvorbringens und damit für die erkennende Behörde an der Möglichkeit, entsprechende Feststellungen zum Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu treffen. Insoweit das Parteivorbringen aber so verstanden werden sollte, dass sich auch diese eben genannten rückständigen Abgaben von der nach Meinung des Bw. rechtswidrigen Einkommensteuerfestsetzung für 1985 ableiten, ist festzuhalten, dass sich das Vorbringen zur sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer für 1985 aus obigen Gründen als haltlos erwiesen hat.

Persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den SteuERGEgenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen muss es zu einem wirtschaftlichen Missverhältnis (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118), also zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 21.5.1992, 88/17/0218; VwGH 25.6.1990, 89/15/0119; VwGH 11.9.1989, 88/15/0102; VwGH 2.12.1988, 87/17/0326). Damit macht ein auf diesen Unbilligkeitsgrund gestütztes Antragsvorbringen unabdingbar eine Auseinandersetzung mit der persönlichen Situation des Antragswerbers, insbesondere mit dessen wirtschaftlicher Lage,

erforderlich. Würde es danach beim Antragswerber bzw. bei dessen Familie *durch* die Abgabeneinziehung zu einer Existenzgefährdung bzw. Gefährdung des Nahrungsstandes kommen, ist jedenfalls von persönlicher Unbilligkeit der Abgabeneinhebung auszugehen (VwGH 27.8.1998, 96/13/0086; VwGH 9.7.1997, 95/13/0243). Ein solches wirtschaftliches Missverhältnis liegt nach der Rechtsprechung im übrigen aber auch schon dann vor, wenn die Abgabenabstättung für den Nachsichtswerber mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre (VwGH 21.4.1997, 92/17/0232).

Der Bw. hat die persönliche Unbilligkeit der Einhebung des aushaftenden Rückstandes damit begründet, dass er bereits annähernd achtzig Jahre alt und ständig krank sei und vom Abgabengläubiger wegen der veranlassten Pfändung seiner ASVG – Pension seit Jahren am Existenzminimum gehalten werde. Die zwangsweise Abgabeneinbringung führe bei ihm zu einer existenziellen Bedrohung, zumindest aber zu einer wirtschaftlichen Auswirkung, die außergewöhnlich sei, da ihm und seiner Frau nach Abzug aller Kosten derzeit monatlich je nur ein Betrag von 294,00 € tatsächlich zum Leben verbleibe. Er sei sowohl für seine geschiedene Ehefrau A.H. mit einem monatlichen Betrag von 567,00 € als auch für seine nunmehrige Ehefrau E.H. sorgepflichtig. Die Unbilligkeit der Abgabeneinziehung erweise sich auch dadurch, dass ihm die Begleichung des gesamten Abgabenrückstandes unmöglich sei, weil er dazu einhunderteinundfünfzig Jahre alt werden müsste.

Bevor im Folgenden auf die Nachsichttauglichkeit dieses Vorbringens, das einerseits auf wirtschaftliche Notlage und andererseits auf in der Person des Bw. gelegene Umstände gestützt ist, näher eingegangen wird, ist vorweg festzustellen, dass sich der Abgabenrückstand des Bw. seit Einbringung des Nachsichtsantrages infolge der laufenden Überweisungen aus der gepfändeten ASVG - Pension vermindert hat. Von den betroffenen Abgabenschuldigkeiten von insgesamt 249.269,21 € haftet derzeit noch ein Betrag v. 244.456,29 € aus. Nach § 236 Abs. 2 BAO können bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen iSd. Abs. 1 leg.cit. auch bereits entrichtete Abgaben nachgesehen werden. Eine Nachsicht entrichteter Abgaben ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antrag (auch) auf persönliche Unbilligkeit wegen wirtschaftlicher Notlage gestützt wurde, antragsbetroffene Abgaben aber in der Vergangenheit bereits entrichtet wurden (VwGH 8.4.1991, 90/15/0015). Da der Bw. sein Nachsichtsbegehr ua. auch mit wirtschaftlicher Notlage begründet hat, kommt für die seit Einbringung des Nachsichtsantrages getilgten Abgaben eine Nachsichtsbewilligung schon aus vorstehenden Gründen nicht in Betracht.

Aber auch im Hinblick auf den noch aushaftenden vollstreckbaren und von der Einbringung ausgesetzten Abgabenrückstand erweist sich die Einhebung aus nachstehenden Gründen nicht

als persönlich unbillig. Unbilligkeit iSd. § 236 BAO liegt nur dann vor, wenn es beim Nachsichtswerber *durch die Abgabeneinziehung* zu einer Existenzgefährdung oder zu außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen kommt (VwGH 22.9.2000, 95/15/0090). Um beurteilen zu können, ob Abgabenleistungen beim Nachsichtswerber tatsächlich existenzbedrohende oder zumindest außergewöhnliche wirtschaftliche Auswirkungen zur Folge haben, ist daher nicht vom um solche Abgabenleistung bereits verminderten, sondern von *jenem Einkommen* auszugehen, das dem Nachsichtswerber *vor Berücksichtigung von erbrachten Abgabenleistungen tatsächlich frei zur Verfügung steht* (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118). Unter diesem Gesichtspunkt erweist es sich daher als verfehlt, wenn der Bw. auf ein Monatseinkommen in Höhe des Existenzminimums bzw. nach Berücksichtigung der Fixkosten sogar auf ein unter diesem gelegenes monatliches frei verfügbares Einkommen verweist. Er übersieht damit nämlich, dass er damit vom - *um den monatlichen Pfändungsbetrag (zugunsten des Abgabegläubigers) bereits verminderten* - Pensionseinkommen der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten ausgegangen ist. Abgesehen davon lässt sein Vorbringen auch unberücksichtigt, dass er außer den ASVG – Bezügen noch weitere monatliche Einnahmen, und zwar aus der betrieblichen Rente von der H-GmbH einerseits und aus dem auf Grund unentgeltlicher Nutzung der Liegenschaft EZ xy laufend erzielten geldwerten Vorteil andererseits hat. Die betriebliche Rente ist einnahmenseitig deshalb zum Absatz zu bringen, weil weder der Zessionsvertrag zugunsten der V-Bank in R vom Dezember 1994 noch die Tatsache, dass die Rentenleistungen von der H-GmbH seither monatlich direkt an diese Bank zur Abdeckung des Kredites des Bw. überwiesen werden, etwas an der Zurechnung dieser Einnahmen an den Bw. geändert hat. Der Bw. hat sich mit diesem Abtretungsvertrag zwar unstrittig bis zur restlosen Kreditabdeckung jeglicher faktischen Verfügungsmöglichkeit über diese Rentenzahlungen begeben, dies stellt aber eine auf freien Entschluss basierende Einkommensverwendung dar, die nichts daran ändert, dass ihm diese Rentenzahlungen als persönliche Einnahmen zuzurechnen sind. Ebenso stellen auch geldwerte Leistungen wie vorliegend die im wesentlichen unentgeltliche Benützung der im Eigentum der H-GmbH stehenden Liegenschaft EZ xy Einnahmen des Bw. dar. Dieser Sachbezug des Bw. hat bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. zur Überprüfung des vorliegenden Nachsichtsantrages daher ebenfalls Berücksichtigung zu finden.

Laut Erhebungsergebnissen beträgt das monatliche Durchschnittseinkommen des Bw. aus den Leistungen der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten (Alterspension, Pflegegeld und Kriegsgefangenenentschädigung) unter Außerachtlassung des Pfändungsbetrages derzeit rd. 1.822,00 € netto. Dieses ergänzt um die monatliche Rentenleistung von der H-GmbH iHv.

1.453,46 € und den monatlichen Nettosachbezugswert aus der Liegenschaftsnutzung von 226,00 € ergibt monatliche Gesamteinnahmen des Bw. von rd. 3.500,00 €. Dem gegenüber stehen laut Erhebungsergebnissen monatliche Fixkosten für die Kreditrückzahlung bei der V-Bank iHv. 1.453,46 € (bezahlt in Form der abgetretenen betrieblichen Rente) und für die Nutzung der Liegenschaft Ez xy iHv. 75,00 €. Die vom Bw. als weiterer Kostenfaktor ins Treffen geführte Unterhaltpflicht gegenüber der geschiedenen Gattin iHv. 567,00 € monatlich stützt sich zwar auf einen noch immer in Geltung stehenden Unterhaltsvergleich aus dem Jahr 1987, hat im Rahmen der Ermittlung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. bzw. der für die Abgabenleistung tatsächlich zur Verfügung stehenden Beträge aber außer Ansatz bleiben. Das durchgeführte Verfahren hat nämlich erwiesen, dass der Bw. dieser Unterhaltszahlungspflicht seit Jahren tatsächlich nicht mehr nachkommt. Die genannten Unterhaltszahlungen werden bereits seit Juni 1995 vom Sohn O. H. getätigt. Auch wenn sich auf Grund dieser Zahlungsübernahme mittlerweile Schulden des Bw. gegenüber seinem Sohn von rd. 54.500,00 € angesammelt haben, kann auch dies zu keiner kostenseitigen Berücksichtigung dieser Unterhaltpflicht führen. Vom Bw. und seinem Vertreter (Sohn O.H.) wurde übereinstimmend angegeben, dass im Hinblick auf diese Schulden bislang keine Rückzahlungen seitens des Bw. vorgenommen wurden. Der Sohn O. H., der an der mündlichen Berufungsverhandlung als Vertreter des Bw. teilgenommen hat, ließ durch seine Angaben keinen Zweifel daran, dass eine Tilgung dieser Schuld auch für die Zukunft nicht zu erwarten ist. Angesichts dieser Verfahrensergebnisse hat der Senat daher davon auszugehen, dass der Bw. mangels Unterhaltszahlung und auch mangels Darlehensrückzahlung durch die von ihm behauptete Unterhaltpflicht faktisch nicht belastet, und sie deshalb gegenständlich auch nicht als Kostenfaktor zu berücksichtigen ist.

Stellt man die für den Bw. ermittelten Durchschnittseinnahmen von 3.500,00 € den nachweislich anfallenden Fixkosten von rd. 1.600,00 € gegenüber, so kommt man zum Ergebnis, dass der Bw. unter Außerachtlassung der vom Abgabengläubiger gepfändeten Einkommensbestandteile, jedoch bereits nach Berücksichtigung der hohen Kreditrückzahlung noch über ein verbleibendes monatliches Nettoeinkommen von rd. 1900,00 € verfügt. Bei einem solchen Einkommen kann aber keine Rede davon sein, dass es bei ihm durch die Abgabeneinhebung zu einer Existenzbedrohung oder zu außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen komme. Dem Bw. wird auf Grund der vom Abgabengläubiger betriebenen Pfändung seiner ASVG – Pension der nach der Exekutionsordnung und der Existenzminimumverordnung vorgesehene pfändungsfreie Betrag v. 1.156,00 € belassen. Dieser Betrag ist vom Gesetzgeber grundsätzlich so bemessen, dass er für eine bescheidene Lebensführung ausreicht

(VwGH 30.1.2001, 2000/14/0139). Da bei der Ermittlung dieses Existenzminimums laut Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten zwei Sorgepflichten (für die geschiedene Gattin und die nunmehrige Ehefrau) berücksichtigt sind, die den Betrag des unpfändbaren Pensionseinkommens also jeweils entsprechend erhöhen, ist damit auch dem Umstand Rechnung getragen, dass aus diesem Bezug sowohl die Lebensbedürfnisse des Bw. als auch die seiner jedenfalls nicht zur Gänze selbsterhaltungsfähigen Gattin abzudecken sind. Es darf auch nicht übersehen werden, dass das dem Bw. belassene pfändungsfreie Pensionseinkommen beträchtlich auch die Unterhaltpflicht gegenüber der geschiedenen Gattin berücksichtigt, obwohl der Bw. nach den Beweisergebnissen hierfür gar keinen Aufwand tätigt. Dem Bw. und seiner nunmehrigen Frau steht damit zweifellos ein um diesen nicht getätigten Aufwand höherer monatlicher Betrag zur Befriedigung eigener Bedürfnisse zur Verfügung. Außerdem erhält er auch das pfändungsfreie Pflegegeld ungekürzt iHv. 145,40, € ausbezahlt, mit dem jedenfalls die alters- bzw. krankheitsbedingt anfallenden Kosten für Medikamente abgedeckt werden können. Weiters darf nicht außer Acht gelassen werden, dass der Bw. neben seiner gepfändeten Alterspension auch über den Sachbezug aus der unentgeltlichen Liegenschaftsnutzung von rd. 223,00 € monatlich verfügt. Daher ist auch festzuhalten, dass der monatliche Aufwand des Bw. für das Wohnen auf Grund dieser Nutzungsüberlassung durch die H-GmbH sehr gering ist. Im Falle des Bw. entspricht dieser Wohnungsaufwand (für das Wohnen selbst sowie für sämtliche Betriebskosten) konkret der Einkommenssteuerlast aus dem steuerlich angesetzten Sachbezug und betrug im letztveranlagten Jahr 2002 nur 75,00 € monatlich.

Schließlich steht der Annahme einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aber insbesonders entscheidend entgegen, dass der Bw. außer den vorgenannten Einkünften auch noch die betriebliche Rente erhält. Dass er über diese nicht verfügen kann, weil er sie zur vorrangigen Befriedigung eines anderen Gläubigers, und zwar der kreditgewährenden V-Bank, abgetreten hat, kann jedenfalls nicht zu Lasten des Abgabengläubigers gehen bzw. zur Annahme einer Unbilligkeit wegen wirtschaftlicher Notlage führen. Dazu wäre wie bereits Voraussetzung, dass die wirtschaftliche Existenz des Bw. *gerade durch die Einhebung der Abgaben* gefährdet würde (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094). Davon ist im vorliegenden Fall aber nicht auszugehen, weil die gegebene finanzielle Situation des Bw., die er als belastend empfindet und die er auf die zwangsweise Abgabeneinbringung zurückgeführt wissen will, nicht vorrangig durch die Forderungspfändung des Abgabengläubigers, sondern maßgeblich durch die Abtretung seiner Rente zur Kreditrückzahlung geschaffen worden ist. Dies zeigt der Vergleich, dass an die V-Bank in R monatliche Rückzahlungen iHv. 1.453,46 € getätig

werden, dem Abgabengläubiger hingegen im Wege der Pensionspfändung bloß ein Fünftel dieses Betrages, nämlich rd. 284,00 € monatlich, zukommt. Da sich der Abgabengläubiger zur Hereinbringung des Abgabenrückstandes - mangels verwertbarem Liegenschaftsvermögen des Bw. und wegen nicht gegebener Zugriffsmöglichkeit auf die unmittelbar nach Ergehen der Einkommensteuerberufungsentscheidung für 1985 gänzlich an die Bank abgetretene betriebliche Rente - seit Jahren mit der Pfändung seiner ASVG - Pension im gesetzlich zulässigen und möglichen Ausmaß begnügt, Exekutionsmaßnahmen in unbewegliches Vermögen daher gar nicht betrieben werden, kommt es auf Grund der Abgabeneinziehung auch nicht zu wirtschaftlichen Auswirkungen, die als außergewöhnlich zu betrachten wären. Solche sind nämlich insbesondere dann zu bejahen, wenn die Abgabenschuld *trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung oder gar Verschleuderung vorhandener Vermögenswerte* beglichen werden könnte (VwGH 26.4.1994, 91/14/0129; VwGH 19.5.1994, 92/17/0235; VwGH 21.4.1997, 92/17/0232). Im diesem Zusammenhang steht der Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung überdies auch entgegen, dass der Bw. ab Kenntnis der hohen Einkommensteuervorschreibung für das Jahr 1985 im März 1988 bis zur abweisenden Berufungsentscheidung im Oktober 1994 für den Fall der Abweisung seiner Berufung keinerlei finanzielle Vorsorge getroffen hat (VwGH 30.8.1995, 94/16/0125; VwGH 30.8.1995, 94/16/0125; VwGH 18.1.1996, 93/15/0165). Eine solche wäre dem Bw. auf Grund der damaligen Einkommensverhältnisse aber grundsätzlich möglich gewesen, da ihm im gesamten Zeitraum bis zur Berufungserledigung sowohl die ASVG – Pension als auch die betriebliche Rente in vollem Ausmaß zur Verfügung gestanden ist. Die Zession der Rente ist aktenkundig nämlich erst im Dezember 1994 unmittelbar nach dieser Berufungsentscheidung, die Pensionspfändung erst im Februar 1995 erfolgt.

Diesen Vorwurf mangelnder Vorsorge kann auch der Einwand des Bw., er habe damals an seine geschiedene Gattin noch höheren Unterhalt und überdies auch Unterhalt an zwei seiner noch studierenden Kinder bezahlt, nicht entkräften. Der Ehegattenunterhalt war laut Aktenlage nämlich bereits ab 1. Mai 1987 in derzeit geltender Höhe vereinbart, die vier Kinder des Bw. waren bei Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 1985 im Jahr 1988 alle bereits über achtundzwanzig Jahre alt. Im übrigen entband den Bw. auch der Umstand, dass sein Scheidungsverfahren wegen dreizehnjähriger Dauer einen beträchtlichen Teil der damaligen Einkünfte verschlungen hat, nicht von der genannten Vorsorgepflicht. Wenn der Bw. aber eine solche finanzielle Vorsorge für die auf Grund des anhängigen Berufungsverfahrens in Schwebe gewesene Einkommensteuervorschreibung für 1985 bzw. für die auf Grund seines Aussetzungsantrages möglichen Aussetzungszinsen trotz gegebener finanzieller Möglichkeit

unterlassen hat, kann er sich jetzt, da ihm Mittel in diesem Umfang wegen der Rentenzession nicht mehr zur Verfügung stehen, nicht mit Aussicht auf Erfolg auf Unbilligkeit der Abgabeneinhebung berufen.

Ebenso stellt auch der Umstand, dass der Bw. zur restlosen Rückstandsabstättung ein voraussehbar nicht erzielbares Alter erreichen müsste, keine taugliche Begründung für ein Nachsichtsgesuch dar. Gegenstand der Prüfung im Nachsichtsverfahren ist nämlich eine allenfalls vorliegende Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im gegenwärtigen Zeitpunkt und nicht eine allfällige zukünftige Unmöglichkeit der restlosen Abgabeneinbringung. Für den gegenwärtigen Zeitpunkt ist auf Grund der erhobenen wirtschaftlichen Verhältnisse und der übrigen Erhebungsergebnisse aber festzustellen, dass die Einhebung des Abgabenrückstandes beim Bw. jedenfalls aus wirtschaftlichen Gründen nicht persönlich unbillig ist. Dem diesbezüglichen Vorbringen ist auch entgegen zu halten, dass der Bw. grundsätzlich verpflichtet ist, sämtliche vorhandenen Mittel zur Abgabenentrichtung einzusetzen (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225; VwGH 14.1.1991, 90/15/0060), bzw. dass die bloße Einbuße vermögenswerter Interessen keine Unbilligkeit iSd. § 236 BAO darstellt (VwGH 18.9.1991, 91/13/0023).

Von den vorstehenden Ausführungen abgesehen liegt eine persönliche Unbilligkeit aber auch nicht schon deshalb vor, weil der Bw. bereits betagt bzw. gesundheitlich angegriffen ist. Nach der Rechtsprechung können *persönliche Umstände* mit der Einhebung von Abgaben nämlich nur insoweit in Zusammenhang gebracht werden, als dem Abgabepflichtigen durch diese die Entrichtung von Steuerschulden erschwert wird. Eine solche Belastung ist regelmäßig aber *nur bei schlechter wirtschaftlicher Lage* des Nachsichtswerbers anzunehmen, die *maßgeblich durch diese persönlichen Umstände mitverursacht* ist (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285; VwGH 4.4.1989, 88/14/0245). Da die gegenwärtige wirtschaftliche Situation des Bw. nach den Ermittlungsergebnissen ihre Ursachen zweifellos nicht im fortgeschrittenen Alter und der Nieren-erkrankung des Bw., sondern in dessen nicht getroffener Vorsorge für die Abgabenentrichtung in Zeiten als dies noch möglich gewesen wäre und weiters in der globalen Zession der als Altersversorgung gedacht gewesenen betrieblichen Rente hat, können somit auch die vom Bw. ins Treffen geführten persönlichen Umstände der vorliegenden Nachsichtsberufung nicht zum gewünschten Erfolg verhelfen.

Da der Senat aus den angeführten Entscheidungsgründen sowohl das Vorliegen einer sachlichen als auch persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneint, hat eine Ermessensentscheidung über den Nachsichtsantrag nicht zu erfolgen. Die Berufung war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen.

Linz, 22. April 2004