



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder ADir. Helmut Hummel, Gottfried Hochhauser und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 18. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 3. März 2005, vertreten durch Frau Y., betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 8. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 21. Jänner 2005 stellte der Berufungswerber (Bw.) den Antrag auf Nachsicht hinsichtlich der mit Bescheiden vom 23. Dezember 2004 für die Monate Jänner, März, Juni, Juli, August und September 2004 festgesetzten Verspätungszuschläge in Höhe von insgesamt € 3.757,12.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Betrag die monatliche ASVG-Pension in Höhe von € 1.492,16 um mehr als das 2,5-fache übersteige, was eine eklatante Existenzgefährdung bedeute.

Durch die mit 31. Oktober 2004 beendete Konsulententätigkeit für die E-AG beziehe der Bw. außer der ASVG-Pension keine weiteren Einkünfte.

Seit Dezember 2004 lebe in seinem Haushalt auch seine namentlich genannte Schwiegermutter, die am Tag-Monat-Jahr den 100. Geburtstag gefeiert habe, jedoch nunmehr ein Pflegefall sei.

Mit Bescheid vom 3 März 2005 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen mit der Begründung ab, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt habe, dass für den Tatbestand der „Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles“ stets das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen gelegenen Sachverhaltselementes verlangt werde, aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den in jenem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergebe.

Da es sich bei der Vorschreibung der Verspätungszuschläge lediglich um die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage handle, die alle Abgabepflichtige in gleicher Weise treffe und es dadurch weder zu einer anormalen Belastungswirkung noch zu einem atypischen Vermögenseingriff komme, könne in der Einhebung des Verspätungszuschlages in der Höhe von € 3.757,12 keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO erblickt werden.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass selbstverständlich die allgemeine Rechtslage der unbestrittene Ausgangspunkt in der Beurteilung der Nachsicht sei, sie sei jedoch mit der Ergänzung zu beurteilen, wie sich der dem Bw. auferlegte Verspätungszuschlag von € 3.757,12 auf sein alleiniges Einkommen, der ASVG-Pension in Höhe von € 1.492,16 netto pro Monat auswirke.

Es stelle eine drastische Belastung dar, deren Ausmaß im Sinne des § 236 BAO nur mit Unbilligkeit zu bewerten sei.

In der Begründung gehe das Finanzamt auf die subjektive Lage des Falles nicht ein. Der Verweis auf Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, welche alle Abgabepflichtige in gleicher Weise treffe, widerspreche dem subjektiven Beurteilungserfordernis des § 236 BAO. Die Argumentation des Finanzamtes würde den § 236 BAO obsolet erscheinen lassen.

Jede Abgabe treffe alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise. Es könnte somit nie zu einer gesetzlich möglichen Nachsicht kommen.

Am 3. Oktober 2005 erhob das Finanzamt die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. Demnach bezieht der Bw. eine Pension in Höhe von netto € 1.492,16, besitzt einen Hälfteanteil an einer lastenfreien Liegenschaft, sowie einen PKW, Baujahr 2004.

In einem diesbezüglichen Ergänzungsschreiben vom 5. Oktober 2005 führte der Bw. aus, dass er 50%iger Eigentümer am unbebauten und lastenfreien Grundstück X/X der Katastralgemeinde E. sei.

Seine Schwiegermutter lebe allein im Haus P-Gasse, das je zur Hälfte ihr und der Gattin des Bw. gehöre. Sie sei ein Pflegefall der Stufe 3 und werde auch von zwei slowakischen Pflegerinnen betreut, deren Kosten insgesamt pro Monat € 1.400,00 samt Transportkosten (€ 60,00) betragen würden, die der Bw. und seine Gattin je zur Hälfte zu zahlen hätten.

Selbstverständlich würden sich der Bw. und seine Gattin mindestens zwei Mal pro Woche durch einen Besuch über das Wohlbefinden und den Gesundheitszustand der Schwiegermutter überzeugen. Der Fahrtkostenaufwand für eine Fahrt betrage € 86,40. Weitere Kosten würden für erforderliche Telefonate mit dem behandelnden Arzt, den Pflegern und sonstigen Stellen, sowie für sonstige Besorgungen für die Schwiegermutter in Höhe von etwa € 12,00 pro Monat anfallen.

Die Schwiegermutter beziehe eine Mindestrente und erhalte eine Pflegegeldzulage für die Pflegestufe 3. Nach Meinung der Mitarbeiterin des Finanzamtes, die bei der Erhebung am 3. Oktober anwesend gewesen sei, könnten damit die Pflegegeldkosten abgedeckt werden. Leider beruhe diese Meinung auf einer wirklichkeitsfremden Einstellung bzw. auf einer absoluten Unwissenheit, die hoffentlich nicht die Beurteilungs- und Rechtsfindung beeinflussen werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass gemäß § 135 BAO die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht waren würden, einen Zuschlag bis 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen könne.

Im gegenständlichen Fall seien die Umsatzsteuervoranmeldungen 1-9/2004 erst am 23. Dezember 2004 beim Finanzamt eingebracht und mit deren sofortigen Verbuchung Verspätungszuschläge in Höhe von 8% der festgesetzten Abgabe für die Monate 1/04, 3/04, 6/04, 7/04, 8/04 und 9/04 in Höhe von insgesamt € 3.757,12 festgesetzt worden. Aufgrund der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen sei die Vorschreibung von Verspätungszuschlägen zu Recht erfolgt.

Nun könnten gemäß § 236 Abs. 1 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO könne „persönlich“ oder „sachlich“ bedingt sein.

Eine „persönliche“ Unbilligkeit liege nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährden würde. Allerdings bedürfe es zur Bewilligung der Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es

genüge, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich seien, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden seien und die jeden gleich berühren würden, würden keine Unbilligkeit darstellen.

Eine „sachliche“ Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Da es sich bei der Vorschreibung der Verspätungszuschläge lediglich um die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage handle, die alle Abgabepflichtige in gleicher Weise treffe und es dadurch weder zu einer anormalen Belastungswirkung noch zu einem atypischen Vermögenseingriff komme, könne in der Einhebung der Verspätungszuschläge in Höhe von € 3.757,12 keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO erblickt werden, zumal aus dem Vermögensverzeichnis vom 3. Oktober 2005 hervorgehe, dass der Bw. zur Hälfte Eigentümer einer lastenfreien Liegenschaft sei, ein KFZ des Baujahres 2004 besitze und keinerlei Verbindlichkeiten bestünden. Auch das am 5. Oktober 2005 nachgereichte FAX, in dem der Bw. ausführlich auf die Betreuung einer nahen Angehörigen und der damit verbundenen Kosten hinweise, rechtfertige eine Nachsicht nicht.

Dagegen wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung gestellt.

Ergänzend zu den bisherigen Berufungsvorbringen wurde ausgeführt, dass die Berufungsvorentscheidung mit dem wesentlichen Mangel der ungenügenden Begründung behaftet sei. Es sei unterlassen worden, auf sämtliche vorgebrachte Tatsachen einzugehen. So z.B. darauf, dass es sich bei der Vorschreibung von Verspätungszuschlägen lediglich um die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage handle, die alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe. Dass daraus würde folgen, dass der § 236 BAO obsolet erscheinen würde, habe in der Begründung ebenso wenig Berücksichtigung gefunden wie ein Eingehen auf die Verpflichtung zur Betreuung einer nahen Angehörigen. Die Berufungsvorentscheidung spreche lapidar davon, dass dies eine Nachsicht nicht rechtfertige, bleibe jedoch jegliche Begründung hierfür schuldig.

Die Begründung führe weiters aus, dass die Vorschreibung der Verspätungszuschläge alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe und damit eine normale Belastungswirkung auslöse und zu keinem atypischen Vermögenseingriff führe. Hierbei verkenne das Finanzamt, dass es sich bei der Vorschreibung von Verspätungszuschlägen um eine Ermessensbestimmung

handle, wonach die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO in gewissen Fällen einen Verspätungszuschlag bis zu 10% festsetzen könne. Dies bedeute, eine Festsetzung könne gänzlich unterbleiben oder maximal 10% der Bemessungsgrundlage ausmachen. Es seien damit nicht alle Abgabepflichtige in gleicher Weise betroffen. Das Ausmaß der Auswirkungen hänge somit von der Ermessensübung des jeweilig zuständigen Beamten ab.

Die Festsetzung der Verspätungszuschläge in Höhe von € 3.757,12 führe jedenfalls für den Bw. zu starken außergewöhnlichen Auswirkungen. Die Höhe der monatlichen Pension sei dem Finanzamt bekannt, ebenso die finanzielle Verpflichtung zur Betreuung einer über 100 Jahre alten nahen Angehörigen. Die monatlichen Belastungen seien zurzeit infolge eines Wechsels der Pflegerin um € 150,00 auf rund € 1.550,00 gestiegen.

Es werde nochmals der Antrag auf Nachsicht der Verspätungszuschläge und für den Fall der Ablehnung der Antrag auf wesentliche Reduzierung des im Ermessensweg vorgeschriebenen Verspätungszuschlages gestellt.

In der am 8. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass das Haus in P. je zur Hälfte der Gattin des Bw. und der Schwiegermutter gehöre. Zur Relation der Höhe der Verspätungszuschläge zu den Einkünften des Bw. sei auch auszuführen, dass die Gewinne in den Jahren 2002 € 1.200,00, 2003 ca. € 6.000,00 und 2004 ca. € 1.400,00 betragen hätten. Insofern seien die Festsetzungen von Verspätungszuschlägen in der Höhe von 8% bei einem Ermessensspielraum zw. 0 und 10% unbillig. Würde man eine betriebswirtschaftliche Verzinsung berechnen, würde für den letzten dieses Verfahren betreffenden Umsatzsteuerzeitraum bei einem Verzinsungszeitraum von 37 Tagen und Zuschlägen von insgesamt 10% (2 % Säumniszuschlag, 8% Verspätungszuschlag) eine Verzinsung von 98% ergeben.

Auf Befragen von Hrn. Haring führte der steuerliche Vertreter des Bw. weiters aus, dass dieser zwar grundsätzlich Kenntnis von seiner Voranmeldungsverpflichtung gehabt habe, jedoch auf Grund seines hohen Lebensalters und seiner Mehrfachbelastung durch Beruf und behinderte Schwiegermutter offensichtlich überfordert gewesen sei, sodass es zu den Verspätungen gekommen sei.

Die Amtsbeauftragte führt auf Befragen von Hrn. Haring aus, dass aus ihrer Sicht die Höhe von 8% Verspätungszuschlag zu Recht bemessen worden sei, da der Bw. in Kenntnis seiner Verpflichtung diesen nicht nachgekommen sei und dadurch zumindest auch eine Finanzordnungswidrigkeit objektiv bewirkt habe.

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 Lage des Falles unbillig wäre. Nach § 236 Abs. 2 erster Satz können auch bereits entrichtete Abgaben nachgesehen werden.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 25. Juni 1990, 89/15/0076).

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein. Eine „persönliche Unbilligkeit“ ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen.

Eine „sachliche Unbilligkeit“ liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom **Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise** eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch der Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist.

Im gegenständlichen Fall kann wohl zweifelsfrei nicht davon gesprochen werden, dass die Abgabenschuld durch einen vom Bw. nicht beeinflussbaren Sachverhalt ausgelöst wurde, zumal es an dem Bw. gelegen wäre, die Umsatzsteuererklärungen fristgerecht einzubringen. Ein Abgabepflichtiger, der seine Pflicht zur zeitgerechten Einreichung der Abgabenerklärungen verletzt, muss mit der Festsetzung von Verspätungszuschlägen rechnen. In einem solchen Fall kann daher nicht von einer nicht zu erwartenden Steuerschuld gesprochen werden.

Wie der Bw. zutreffend feststellt, lag die Festsetzung der Verspätungszuschläge dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Die Abgabennachsicht dient jedoch nicht dazu, das bei der Abgabenfestsetzung ausgeübte Ermessen zu überprüfen, bzw. zu berichtigen.

Die Einhebung der Verspätungszuschläge könnte jedoch „persönlich“ bedingt sein.

Eine „persönliche“ Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die

Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet (VwGH 22.10.2002, 96/14/0059 u. 97/14/0091). Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht 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 Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156). Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Es ist Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 25. Juni 1990, 89/15/0076).

Der Bw. hat seinen Nachsichts Antrag ausschließlich damit begründet, dass die vorgeschriebenen Verspätungszuschläge in Höhe von € 3.757,12 die monatliche ASVG-Pension des Bw. um mehr als das Zweieinhalbfache übersteigen würde und er weiters seine betagte Schwiegermutter betreuen müsse, was erhebliche Kosten verursache.

Über eine Abgabennachsicht ist auf Grund der bei der Bescheiderlassung gegebenen Sach- und Rechtslage abzusprechen (vgl. das Erkenntnis vom 25.6.1990, 89/15/0076).

Aus der vorliegenden Abfrage der Buchungen auf dem Abgabenkonto des Bw. ergibt sich, dass im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides die Abgabenverbindlichkeiten bereits (durch Verrechnung sowie durch Überweisung) getilgt waren.

Eine Nachsicht entrichteter Abgaben ist höchstgerichtlicher Rechtsprechung folgend jedoch ausgeschlossen, wenn ein Nachsichtsgesuch auf persönliche Unbilligkeit wegen „außergewöhnlicher wirtschaftlicher Auswirkungen“, somit auf wirtschaftliche Notlage gestützt wird, antragsbetroffene Abgaben aber, und sei es auch im Verrechnungsweg mit bestehenden Abgabengutschriften bzw. -guthaben, bereits entrichtet wurden (VwGH 8.4.1991, 90/15/0015). Dass die zur Abgabentrachtung verwendeten Abgabengutschriften bzw. -guthaben dem Nachsichtswerber als Existenzgrundlage gefehlt haben hat der Bw. nicht dargetan.

Daher kann im gegenständlichen Fall nicht davon gesprochen werden, dass - infolge des Fehlens zur Abgabentrachtung ausreichender Mittel im maßgebenden Zeitpunkt - eine "persönlich" bedingte Unbilligkeit vorläge.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juni 2006