



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Feichtenschlager, OMR Dr. Matthias Skopek und Leopold Pichlbauer über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, vom 26. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch AB und ADir. Walter Berndorfer, vom 18. Mai 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 7. November 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 18. April 2006 brachte der ausgewiesene Vertreter des Bw. beim Finanzamt X den Antrag auf Abgabennachsicht gem. § 236 BAO ein. Es werde beantragt, folgende Beträge nachzusehen:

Einkommensteuer	2003	3.355,52 €
Zinsen	2003	374,99 €
Kraftfahrzeugsteuer	1-12/2004	3.371,90 €
Einkommensteuer	2004	11.156,41 €
Zinsen	2004	202,43 €
Säumniszuschlag	2006	67,11 €
Säumniszuschlag	2005	67,44 €

Stundungszinsen	2006	230,76 €
Summe		18.826,56 €

Weiters werde beantragt, die Kraftfahrzeugsteuernachzahlung für 2004 in Höhe von 2.151,98 € ebenfalls nachzusehen.

Der Bw. hätte am Beginn des Jahres 2005 einen schweren Motorradunfall gehabt und sei seither zu 100 % erwerbsunfähig. Das Unternehmen würde größtenteils von der persönlichen Leistungsfähigkeit des Bw. abhängen. Diese sei durch den schweren Unfall aber nun nicht mehr gegeben. Weiters resultiere die Steuernachzahlung ausschließlich aus dem Rest der Zwangsausgleichsquote des Konkurses des Bw. und daher aus einem Gewinn, für den dem Bw. kein neues Geld zugeflossen sei. Aufgrund der Erwerbsunfähigkeit bekomme er auch keine neuen Kredite mehr. Er könne daher aufgrund seiner Erwerbsunfähigkeit die o. a. Beträge nicht aufbringen. Daher seien die Gründe für eine Abgabennachsicht (persönliche Unbilligkeit und sachliche Unbilligkeit) gegeben. Bei der Kraftfahrzeugsteuer wäre der Bw. der Meinung gewesen, dass wenn die Fahrzeuge nicht benützt würden, er dafür auch keine Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten hätte. Er habe es aber leider unterlassen, die Fahrzeuge, die nicht benutzt worden, sondern nur umhergestanden seien, abzumelden oder zumindest die Unterlagen zu hinterlegen. Es sei daher als sachlich unbillig anzusehen, dafür Kraftfahrzeugsteuer zu verlangen.

Mit Bescheid vom 18. Mai 2006 wies das Finanzamt X das Nachsichtsansuchen vom 18. April 2006 ab. Gem. § 236 Abs. 1 BAO könnten Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. In einem Nachsichtsverfahren würde das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegen. Seine Sache sei es, unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden könne. Die Unbilligkeit der Einhebung setze im Allgemeinen voraus, dass unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles, die wirtschaftliche Existenz des Abgabenschuldners gefährdet würde. Die Existenzgefährdung müsste durch die Abgabeneinhebung verursacht oder entscheidend mitverursacht sein. Daher liege eine persönliche Unbilligkeit nicht vor, wenn die Verschuldung des Abgabenschuldners so hoch sei, dass sich durch eine Nachsicht an der Existenzgefährdung kaum etwas ändern würde und kein Sanierungseffekt eintrete. Bereits aufgrund der Tatsache, dass keine Angaben zur Vermögenssituation gemacht worden seien, sei das Ansuchen um Nachsicht abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 26. Mai 2006 brachte der ausgewiesene Vertreter des Bw. gegen den Bescheid über die Abweisung des Nachsichtsansuchens das Rechtsmittel der Berufung ein. Es werde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat des unabhängigen

Finanzsenates beantragt. Die belangte Behörde würde sich in ihrer Begründung darauf stützen, dass angeblich keine Angaben zur Vermögenssituation gemacht worden seien. Wenn diese Mängel schon behauptet würden, hätte das Finanzamt den Bw. in einem offenen Verfahren, vor Erlassen der Entscheidung, im Wege eines Mängelbehebungsauftrages auffordern müssen, ein Vermögensverzeichnis vorzulegen, was von der Finanzverwaltung jedoch unterlassen worden sei. Darüber hinaus werde in der Begründung ausgeführt, dass eine persönliche Unbilligkeit nicht vorliegen würde, wenn die Verschuldung des Abgabenschuldners so hoch sei, dass sich durch eine Nachsicht an der Existenzgefährdung kaum etwas ändern und kein Sanierungseffekt eintreten würde. Woher und wie die belangte Behörde darauf kommen würde, dass das überwiegende Verschulden beim Bw. liegen würde und kein Sanierungseffekt bestehe, gehe aus der Begründung nicht hervor. Weitere Ausführungen würden für die beantragte mündliche Verhandlung ausdrücklich vorbehalten werden.

Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2006 legte das Finanzamt X gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2006 richtete der unabhängige Finanzsenat an den Bw. folgende Fragen:

1. *Wie hoch ist Ihr derzeitiges monatliches Einkommen? Welche monatlichen Ausgaben haben Sie damit zu bestreiten?*
2. *Haben Sie gesetzliche Sorgepflichten? Wenn ja, für wen und in welcher Höhe?*
3. *Besitzen Sie ein Vermögen (Grundstück, PKW, Spareinlagen, etc)? Wenn ja, möge eine diesbezügliche Aufstellung vorgelegt werden.*
4. *Haben Sie Schulden? Wenn ja, möge eine Aufstellung vorgelegt werden, aus der die einzelnen Gläubiger, Höhe der Schulden und der monatliche Rückzahlungen hervorgehen.*
5. *Wurde von anderen Gläubigern (abgesehen von jenen, die vom Zwangsausgleich im Jahr 2002 betroffen waren) ein Schuldnachlass gewährt? Wenn ja, mögen deren Namen und Anschrift sowie die Höhe des Nachlasses bekannt gegeben werden.*
6. *Gemäß § 236 Absatz 2 BAO können grundsätzlich auch bereits entrichtete Abgaben nachgesehen werden. Davon sind Teile der Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie der Kraftfahrzeugsteuer 1 – 12/2004 betroffen. Diesbezüglich wäre der Nachweis zu erbringen, dass das Behalten der Beträge eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO darstellt.*

Mit Schriftsatz vom 14. August 2006 gab der Bw. durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter hierzu bekannt: Der Bw. würde eine monatliche Pension beziehen, nach Abzug des Pflegegeldes (273,40 €) würden 797,60 € verbleiben. Es würden gesetzliche Sorgepflichten für zwei außereheliche Kinder bestehen. Der Bw. besitze zwei Grundstücke, davon sei eines zu einem Teil im Firmenvermögen, das andere privat. Beide Grundstücke seien verpfändet. Eine

Veräußerung der Liegenschaften sei bereits an einen Makler übertragen worden. Die Liegenschaften seien aber momentan offensichtlich nicht veräußerbar, wobei ein etwaiger Veräußerungsgewinn jedoch nicht einmal die Bankschulden decken würden. Der Bw. würde außer dem Firmenvermögen keine privaten größeren Vermögenswerte (Pkw, Spareinlagen) - ausgenommen dem o. a. Grundvermögen - besitzen. Die betrieblichen Schulden könnten der beiliegenden Aufstellung entnommen werden. Außer den betrieblichen Schulden hätte der Bw. nach seiner Schätzung private Schulden bei seiner Frau und seinen Kindern in Höhe von 50.000,00 € zuzüglich Unterhaltsverpflichtungen für zwei außereheliche Kinder. Es gäbe momentan keine Rückzahlung der Bankkredite außer über eingehende Forderungen bzw. gelegentliche geringe Einlagen durch die Gattin oder seine Kinder, wobei sich dadurch die privaten Schulden erhöhen würden. Lieferanten würden nach Geldeingang - wenn möglich - bezahlt. Von anderen Gläubigern sei bisher kein Schuldennachlass gewährt worden. Dem Bw. sei sich nicht klar, wie er den Nachweis für die Unbilligkeit der bereits entrichteten Abgaben erbringen solle. Wie bereits im Antrag erwähnt, sei der Bw. bedingt durch einen schweren Motorradunfall zu 100 % erwerbsunfähig und invalid.

Dem Schriftsatz beigelegt wurden der Lohnzettel für das Jahr 2005, der Bankbeleg über die Überweisung der Pension für Juni 2006, zwei Niederschriften vom 11. April 2002 hinsichtlich der Unterhaltszahlungen für die Kinder Patrick und Julian, zwei Grundbuchauszüge sowie eine Schuldenaufstellung per 30.6.2006.

Am Abgabenkonto des Bw. haftet derzeit ein Rückstand in Höhe von insgesamt 13.840,05 € aus, von den nachsichtsgegenständlichen Abgabven sind noch 8.283,83 € offen.

In der am 7. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Vertreters des Bw. ergänzend bzw. wiederholend ausgeführt, dass der Bw. aufgrund seines Unfalles als Baggerfahrer nicht mehr arbeiten könne. Es sei geplant, auch mit anderen Gläubigern Gespräche zu führen. Eine weitere Kreditaufnahme sei altersbedingt (68 Jahre) nicht möglich. Ein allfälliger Grundstücksverkauf würde die Bankschulden nicht abdecken. Der Sohn würde zwar im Betrieb arbeiten, möchte diesen aufgrund der hohen Schulden aber nicht übernehmen. Den Hauptanteil der Schulden hätte der Bw. bei den Banken und bei der Sozialversicherungsanstalt, die bereits Pfändungen durchführen würde. Die privaten Schulden (bei der Gattin und dem Sohn) könnten ohnehin nicht zurück gezahlt werden. Bei Nichtgewährung der beantragten Nachsicht wäre das Insolvenzverfahren unausweichlich. In Zusammenhang mit der sachlich bedingten Unbilligkeit wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass der Bw. einen Gewinn (Sanierungsgewinn) versteuern müsse, für den er keinen Cent erhalten habe.

Der Finanzamtsvertreter führte aus, dass der Sanierungseffekt gleich null sei. Ein allfälliges Insolvenzverfahren würde daher nicht von den Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt

abhängen. Die Steuervorschreibungen seinen ein Ausfluss der allgemeinen Rechtslage. Es sei nicht einzusehen, dass das Finanzamt als alleiniger Gläubiger Verbindlichkeiten nachsehen solle. Im Übrigen habe das Finanzamt bei der Besteuerung des Sanierungsgewinnes bereits auf 80 % verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Gem. § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig. Im Falle eines Ansuchens um Nachsicht hat die Abgabenbehörde zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Verneint sie diese Frage, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag ist aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einbringung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenem Nachteil stünde, der sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergibt, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und dem im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt. Dies wird insbesondere immer dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. 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. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren würden, stellen Unbilligkeit dagegen nicht dar. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Als Gründe für eine persönliche Unbilligkeit bringt der Bw. die Höhe seiner monatlichen Pension (797,60 € nach Abzug des Pflegegeldes), gesetzliche Sorgepflichten für 2 Kinder (monatlich insgesamt 458,00 €), die hohe Verpfändung seiner beiden Liegenschaften, die

momentan jedoch offensichtlich nicht veräußerbar sind, wobei ein etwaiger Veräußerungsgewinn nicht einmal die Bankschulden decken würde, sowie die betrieblichen Schulden in Höhe von 332.409,59 € und die privaten Schulden (geschätzt) in Höhe von insgesamt 50.000,00 € bei der Gattin und den Kindern vor. Weiters führt der Bw. an, dass er bedingt durch einen schweren Motorradunfall zu 100 % erwerbsunfähig und invalid sei.

Zur Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffes ist hier auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen. Demnach ist eine Unbilligkeit dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht an der Existenzgefährdung nichts ändert. Ein Nachlass von Abgabenschuldigkeiten kommt somit dann nicht in Frage, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass die Gewährung des Nachlasses keinen Sanierungseffekt hätte. Im Schriftsatz vom 14. August 2006 hat der Bw. seine Einkommens- und Vermögenslage dargestellt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden diese Argumente wiederholt. Angesichts der äußerst schlechten finanziellen Lage des Bw. ist bedauerlicherweise davon auszugehen, dass eine Nachsicht von Abgaben im vorliegenden Fall keinen Sanierungseffekt bewirken kann. Der nachsichtsgegenständliche Abgabebetrag beträgt nach Antrag vom 18. April 2006 20.978,54 €. Dem gegenüber stehen private und betriebliche Schulden im Gesamtausmaß von 382.409,59 €. Das bedeutet, die nachsichtsgegenständlichen Abgaben machen lediglich 5,48 % der Gesamtschulden aus. Nach Ansicht des Senates würde die Nachsicht dieses im Vergleich zu den übrigen Schulden niedrigen Betrages keine nennenswerte Verbesserung der wirtschaftlichen Lage des Bw. bewirken. Unter diesem Gesichtspunkt gelangte der Senat zur Ansicht, dass die Entrichtung bzw. Einbehaltung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben keine erhebliche Härte darstellt.

Sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Es geht dabei um die Anwendung jener gesetzlichen Bestimmungen, die zu den nachsichtsgegenständlichen Abgaben führten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis muss eine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuldigkeit ausgelöst hat, die zu dem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

In diesem Zusammenhang führt der Bw. aus, dass die Steuernachzahlung ausschließlich aus den Resten der Zwangsausgleichsquote des Konkurses und daher aus einem Gewinn resultieren würde, für den dem Bw. kein neues Geld zugeflossen sei. Entsprechend der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996 geschaffenen Rechtslage, wurde die bis dahin gewährte völlige Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes aufgehoben. Damit ist zwar unbestreitbar eine Verschlechterung für alle Abgabenschuldner eingetreten, als nunmehr eine quotenmäßige Festsetzung der Steuer erfolgt. Eine zweifache Maßnahme – nämlich die Abstandnahme von der Festsetzung und (zusätzlich) eine entsprechende Abgabennachsicht – wie sie offenbar dem Bw. vorschwebt – kommt als "Doppelbegünstigung" nicht in Betracht. Eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichem Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, kann im Einzelfall nicht als Unbilligkeit ausgelegt und durch Nachsicht behoben werden. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden. Es kann nicht die Rede davon sein, dass hier ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes atypisches Ereignis eingetreten ist.

Weiters führt der Bw. aus, dass er der Meinung gewesen sei, dass er bei Nichtbenützung von Fahrzeugen, dafür keine Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten hätte. Er habe es leider unterlassen, die Fahrzeuge, die nicht benutzt worden, sondern nur herumgestanden seien, abzumelden oder zumindest die Unterlagen zu hinterlegen. § 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 regelt, welche Kraftfahrzeuge der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen. § 2 dieser Bestimmung normiert die Steuerbefreiungen. § 2 Abs. 1 Z 10 leg. cit. normiert, dass Kraftfahrzeuge, für die der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln bei der zuständigen Behörde hinterlegt werden, von der Steuer befreit sind. Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Irrtum über das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung grundsätzlich keine Unbilligkeit begründet. Auch in einem allfälligen "Versagen" des Steuerberaters, der es versäumt hat, für den Abgabepflichtigen eine abgabenrechtliche Begünstigung geltend zu machen, liegt kein Umstand, der die Einhebung des auf die Unterlassung zurückzuführenden Abgabenrückstandes unbillig erscheinen ließe.

Gemäß § 236 Absatz 2 BAO findet Absatz 1 leg. cit. auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Bereits entrichtete Abgaben können dann nachgesehen werden, wenn das Behalten des Betrages als unbillig anzusehen ist. Für die Nachsicht entrichteter Abgaben ist an den Begriff der Unbilligkeit kein anderer Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschulden. Die oben dargelegten Erwägungen gelten daher auch für die bereits entrichteten nachsichtsgegenständlichen Abgaben.

Aus den dargelegten Gründen gelangte der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass im vorliegenden Fall in der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben weder persönlich noch sachlich bedingte Unbilligkeit zu erblicken ist. Eine Ermessensentscheidung im Rahmen des § 236 BAO ist daher ausgeschlossen.

Selbst wenn diese Meinung nicht geteilt werden sollte, wäre dem Berufungsbegehren auch aus folgenden Überlegungen kein Erfolg beschieden. Im Rahmen einer Ermessensentscheidung – die im gegenständlichen Fall, wie bereits dargelegt wurde, ausgeschlossen ist – wäre nämlich die Nachsichtswürdigkeit des Bw. zu berücksichtigen. Gegen eine positiven Ermessensübung spricht in diesem Zusammenhang, dass die Nachsicht in erster Linie den übrigen Gläubigern zugute käme. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Tatsache, dass von der begehrten Abgabennachsicht lediglich die übrigen Gläubiger des Abgabepflichtigen profitieren können, unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit und Zweckmäßigkeit einer Abgabennachsicht entgegensteht. Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. November 2006