



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RS, geb. X, Adresse, vertreten durch Ludwig Gahleitner, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Blumauerstraße 35, vom 6. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. Februar 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Nachsichtsansuchen vom 30. Jänner 2008 beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (in der Folge kurz: Bw) die Nachsicht des gesamten offenen Abgabenbetrages inklusive eventueller Aussetzungszinsen. Eine Berufung gegen die endgültig erklärten Bescheide sei nicht erfolgt, da in diesen Fehler der Finanzverwaltung enthalten gewesen seien. Die Einkommensteuerveranlagungen hätten zu einem wesentlichen Vorteil des Bw geführt, sodass eine Mängelbehebung nicht erfolgt sei und mit Bescheiden vom 18. Jänner 2008 die Berufung vom 30. Jänner 2007 als zurückgenommen erklärt worden sei.

Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf die Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2005 verwiesen. Inzwischen sei die Liegenschaft im Kalenderjahr 2005 veräußert worden, doch sei bei weitem nicht jener Erlös erzielbar gewesen, der zur Abdeckung der mit der Finanzierung des Objektes entstandenen Bankverbindlichkeiten ausgereicht hätte. Wie aus der beiliegenden Bankbestätigung ersichtlich sei, bestünden daher derzeit noch erhebliche Bankverbindlichkeiten in Höhe von rund 131.000,00 €. Der Bw

beziehe nur noch Pensionseinkünfte von monatlich 1.600,00 €, wovon Banktilgungen im Ausmaß von monatlich 746,00 € vorzunehmen seien, sodass ihm 854,00 € verblieben. Wie ebenfalls aus der Bankbestätigung ersichtlich sei, könnten mit diesen monatlichen Rückzahlungsraten kaum die anfallenden Zinsen gedeckt werden. Die Bankstände zum 31. Dezember 2006 und 31. Dezember 2007 seien aus beiliegender Zusammenstellung ersichtlich.

Die Ehegatten S verfügten über keinerlei verwertbares Vermögen, sodass finanzielle Reserven nicht vorhanden seien. Im Hinblick auf das Alter des Bw (geboren 1935) werde es diesem infolge des geringen Pensionseinkommens sicher nicht möglich sein, die bestehenden Bank- und Abgabenverbindlichkeiten jemals abzudecken. Die derzeitige finanzielle Situation des Bw und insbesondere auch der Abgabenzurückstand seien entstanden, weil die Finanzverwaltung die Einkunftsquelle als Liebhaberei behandelt habe, da es dem Bw nicht möglich gewesen sei, aus dieser Tätigkeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Dies sei jedoch insbesondere darauf zurückzuführen gewesen, dass erhebliche Finanzierungskosten angefallen seien. Für den Bw würde es eine ungewöhnliche Härte bedeuten, müsste er den bestehenden Abgabenzurückstand trotz dieser finanziellen Situation tilgen.

In einer dem Antrag beigefügten Aufstellung zur "Ermittlung des verfügbaren Einkommens" wurden den monatlichen Pensionseinkünften von 1.604,00 € monatliche Rückzahlungen von 450,00 € (Konto 1), 170,00 € (Konto 2) und 176,00 € (Konto 3), insgesamt daher 796,00 €, gegenübergestellt, sodass dem Bw dieser Aufstellung zufolge 808,00 € zur freien Verfügung verbleiben. Trotz dieser Zahlungen hat sich der bei der Raiffeisenbank G aushaltende Schuldenstand von 31. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2007 nur um 749,82 € reduziert.

Einer Kreditbestätigung der Raiffeisenbank G vom 30. Jänner 2008 ist zu entnehmen, dass zu Konto Nr. 1 im Juli 2002 ein Kredit in Höhe von 88.750,00 € für die Schuldübernahme der Allgemeinen Sparkasse gewährt worden sei. Dieser Kredit sei mit monatlich 450,00 €, beginnend ab 31. Juli 2002 bis 1. Juni 2019, rückzahlbar. Zu Konto Nr. 2 sei im März 2006 ein Kredit in Höhe von 30.000,00 € für eine Nachzahlung Finanzamt gewährt worden. Dieser Kredit sei von 31. März 2006 bis 1. Juni 2019 rückzahlbar und hafte per 31. Dezember 2007 mit 30.450,00 € aus. In der Rubrik "Rückzahlung" ist zu diesem Kredit "Zinsenzahler" vermerkt; 2006 wurden an Zinsen und Spesen 2.010,33 € rückgeführt. Zu Konto Nr. 3 wurde im November 2006 ein Kredit in Höhe von 15.300,00 € gewährt, der zwischen 30. November 2006 und 31. Oktober 2016 rückzahlbar ist. Die monatlichen Raten betragen 176,00 €, als Verwendungszweck ist "Rest Reiterh. Kto 4" angeführt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 5. Februar 2008 hat das Finanzamt das Ansuchen um Nachsicht von Einkommensteuer, Anspruchs- und Aussetzungszinsen in Höhe von 13.284,37 € als unbegründet abgewiesen.

Nach allgemeinen Ausführungen zur sachlichen und persönlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO führte das Finanzamt begründend an, dass der Umstand der nachträglichen Einstufung des früheren Betriebes als "Liebhaberei" eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage darstelle und eine Vielzahl von Steuerpflichtigen gleichermaßen treffe. Eine sachliche Unbilligkeit liege daher nicht vor.

Hinsichtlich der Einkommenssituation des Bw und seiner Familie sei davon auszugehen, dass der monatliche Nettobezug des Bw 1.600,00 € und der seiner Gattin 1.000,00 € betrage, sodass der Familie rund 2.600,00 € zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stünden. Nach Abzug der Kreditrückzahlungen von 746,00 € verblieben noch rund 1.850,00 €. Mit Ausnahme der Liegenschaft KG K EZ 170 und 132, die hypothekarisch mit 130.000,00 € belastet sei, verfüge der Bw über keine vermögenswerten Wirtschaftsgüter. Konkrete Angaben zum Grundbesitz (Höhe des Verkehrswertes) habe der Bw nicht gemacht. Auf Grund der teilweise fehlenden Darstellung der Vermögenswerte im Vergleich zu den Passiva könne das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit nicht abgeleitet werden.

Nicht zuletzt sei zu berücksichtigen, dass der Bw zwar bereit sei, seine aus der Betriebsaufgabe resultierenden Bankverbindlichkeiten teilweise abzustatten, nicht jedoch die Abgabenschulden. Eine Differenzierung zwischen Abgaben- und Bankverbindlichkeiten sei ausgeschlossen, zumal dies zu einer Gläubigerungleichbehandlung zu Lasten des Staates führen würde. Nicht begründbar sei, dass der Bw zwar die Bankverbindlichkeiten in Raten abstatte, wogegen die Abgabenverbindlichkeiten völlig unberücksichtigt blieben. Dem Bw sei die Abstattung des aushaltenden Rückstandes in monatlichen Raten (etwa 400,00 €) gleichermaßen zumutbar. Ein entsprechendes Ratengesuch möge daher eingebbracht werden. Auf Grund der dargestellten wirtschaftlichen Situation könne keine persönliche Unbilligkeit erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben die Existenz nicht gefährde.

In der dagegen am 6. März 2008 erhobenen Berufung wandte der Bw im Wesentlichen ein, dass entgegen der Bescheidbegründung sehr wohl eine sachliche Unbilligkeit vorliege, weil der Liegenschaftserwerb und somit die Grundlage für die Erzielung von Einkünften unter ganz anderen Voraussetzungen erfolgt sei, als sich diese dann tatsächlich entwickelt hätten. Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2005 ausgeführt, sei geplant gewesen, den Erwerb der Einkunftsquelle zur Gänze aus dem Verkauf der Liegenschaft KG K EZ 170 und 132 zu finanzieren. Der Bw habe die Umwidmung dieses Areals bei der Gemeinde beantragt und damit rechnen können, dass diese durchgeführt werde. Er habe die

Einkunftsquelle nur unter dieser Prämisse erworben und bis zum geplanten Eingang des Verkaufserlöses für das Grundstück eine Kreditfinanzierung vorgenommen. Der Bw habe diese Umwidmung aber leider nicht erreichen können, sodass aus dem Verkauf des Areals kein Erlös erzielt werden konnte und in nächster Zeit voraussichtlich auch nicht erzielt werden könne. Der Verkauf als landwirtschaftlich genutzte Fläche wäre nicht sinnvoll und würde nur einen geringen Verkaufserlös erbringen.

Leider habe sich auch die Nutzung der Einkunftsquelle nicht so entwickelt, wie dies ursprünglich vorgesehen gewesen sei. Es sei mehrere Male zu Mieterwechseln gekommen, und zeitweise habe kein Entgelt erzielt werden können. Der Bw habe niemals die Absicht gehabt, das Areal wegen des vorhandenen Reitstalls oder aus persönlicher Vorliebe für Pferde oder Reiten zu erwerben, sondern in erster Linie sei daran gedacht gewesen, die nicht genutzte Räumlichkeit (ehemalige Scheune) und vor allem Teile der unmittelbar an das Gebäude angrenzenden Flächen für gewerbliche Zwecke der Zimmerei zu verwenden. Die tatsächliche Entwicklung habe nicht den Plänen des Bw entsprochen. Insbesondere durch die hohe Zinsenbelastung seien laufend erhebliche Verluste entstanden, sodass die Finanzverwaltung diese Einkunftsquelle als Liebhaberei behandelt habe. Die eingetretenen Verluste hätten nicht zu einer Minderung der Steuerbelastung geführt. Es liege daher ein Sachverhalt vor, den der Bw keineswegs gewollt habe und den er auch nicht abschätzen habe können. Dem Bw seien nach dem Verkauf der Liegenschaft erhebliche Bankkredite verblieben, die er infolge des in absehbarer Zeit nicht möglichen Verkaufs der Liegenschaft aus seinen Pensionseinkünften und denen seiner Ehegattin tilgen müsse.

Eine detaillierte Aufstellung des verfügbaren Einkommens sei einer Beilage zu entnehmen. Dem Bw und seiner Ehegattin stünden für den persönlichen Lebensunterhalt demnach monatlich nur rund 968,00 € zur Verfügung. Auf Grund der hohen Verluste aus dem Verkauf der Liegenschaft in H habe der Bw natürlich versucht, bei der Bank eine Teilnachsicht der ausstehenden Kredite zu erreichen, doch sei dies infolge der hypothekarischen Sicherstellung auf der Liegenschaft in K ohne Erfolg geblieben, weil die Bank im Falle der Uneinbringlichkeit der monatlichen Raten jederzeit eine Versteigerung der Liegenschaft veranlassen könne. Der Bw und seine Ehegattin leisteten auch immer wieder Ausgaben für die schwer zuckerkrankene großjährige Tochter, da deren geringes Einkommen für ihren persönlichen Lebensunterhalt und die erforderlichen Kosten für Arzt und Medikamente nicht ausreichten.

Die sehr hohe Steuernachzahlung sei ohne Verschulden des Bw entstanden, sodass nochmals ersucht werde, den Abgabenzurückstand zur Gänze nachzusehen. Sollte dies nicht möglich sein, werde gebeten, wenigstens 80 % des aushaftenden Abgabenbetrages nachzusehen.

Zu dem in der erwähnten Beilage ermittelten verfügbaren Einkommen wurde das – nach Abzug der Kreditrückzahlungen verfügbare – Einkommen des Bw mit 808,00 € und das der Gattin mit 1.000,00 € beziffert. An regelmäßigen Ausgaben wurden nachfolgende monatliche Zahlungen aufgelistet: 202,71 € für eine M Zusatzversicherung, 49,56 € für eine Darlehensrückzahlung Bausparkasse sowie 166,68 € für die Bausparkasse, 22,73 € für die Zeitung, 47,00 € für Telefon, 68,00 € für die Heizung des Tischherdes und 87,50 € für die Zentralheizung, 32,00 € für Arztkosten (Wahlarzt) und Medikamente sowie 20,00 € für einen Wachhund. Schließlich wurden noch Steuerberatungskosten laut Honorarnote vom 26. Februar 2008 in Höhe von 1.724,40 € - monatlich daher 144,00 € - als Abzugsposten angesetzt.

Mit Schreiben vom 23. Juni 2008 brachte der steuerliche Vertreter des Bw vor, von der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt worden zu sein. An den zuständigen Referenten ergehe daher das Ersuchen, gemäß § 279 Abs. 3 BAO sowohl den Bw als auch dessen steuerlichen Vertreter zur Erörterung insbesondere der Sachlage zu laden, da es für den Bw eine besondere Härte darstellen würde, trotz der gegebenen Sachlage und der großen wirtschaftlichen Verluste den bestehenden Abgabenzustand entrichten zu müssen.

Das Finanzamt stellte eine bereits in die Wege geleitete Pensionspfändung ruhend, wenn der Bw bis zum Ergehen der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vorläufig monatlich 100,00 € auf das Abgabekonto überweise. Bislang gingen auf dem Abgabekonto am 7. November und am 10. Dezember 2008 je 100,00 € ein.

Im Rahmen eines am 12. Dezember 2008 anberaumten Erörterungstermins wurde ergänzend vorgebracht, dass es sich auch bei der Zahlung von 166,68 € monatlich an die Bausparkasse um Darlehensrückzahlungen handle. Die Kreditrück- bzw. Zinszahlungen des Bw belaufen sich daher insgesamt auf rund 1.000,00 € monatlich.

Zum Kredit iHv 30.000,00 €, zugeteilt am 3. März 2006 für eine "Nachzahlung Finanzamt" konnte im Rahmen der Erörterung nicht eruiert werden, wofür diese Summe tatsächlich verwendet worden ist.

Der steuerliche Vertreter des Bw erachtete eine sachliche Unbilligkeit insbesondere deshalb als gegeben, weil das Finanzamt, nachdem es den aus der Vermietung der Liegenschaft in H resultierenden Verlusten wegen des Vorliegens von Liebhaberei die steuerliche Anerkennung versagt hatte, am 20. Jänner 2006 Feststellungsbescheide die Ehegatten S betreffend und in der Folge am 8. Februar 2006 Einkommensteuerbescheide den Bw betreffend erlassen hatte, die Fehler zu Gunsten des Bw enthalten hätten, sodass gegen die endgültig erklärten Grundlagenbescheide keine Berufungen erhoben worden seien. Gegen die berichtigten Einkommensteuerbescheide vom 30. Jänner 2007 habe der Bw daher keine

Berufungsmöglichkeit mehr gehabt. Die hohen Schulden seien nur auf Grund eines Geschehnisablaufes, den der Bw nicht habe erwarten können, entstanden. Zur Dokumentation dafür, dass der Bw mit einer Umwidmung seines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks in Bauland habe rechnen können und ihm eine derartige Umwidmung bereits mündlich zugesagt gewesen sei, legte der Bw einen Optionsvertrag vom 28. September 1998 vor, den er mit der "W" gemeinnützige Bau- und Siedlungs-Gesellschaft m.b.H. abgeschlossen hatte. Der Erwerberin wurde darin ein Rücktrittsrecht im Falle des Nichtvorliegens einer rechtskräftigen Baulandwidmung bis 31. Dezember 1999 eingeräumt.

Ebenfalls vorgelegt wurde die im Nachsichtsantrag erwähnte Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2005, in der der Bw im Wesentlichen anführte, dass die Liegenschaft in H im Rahmen einer Versteigerung aus einer Konkursmasse erworben worden sei. Beabsichtigt sei zum Einen gewesen, Flächen dieser Liegenschaft dem Gewerbebetrieb der Zimmerei zur Verfügung zustellen, zum Anderen, die Reithalle und Pferdeboxen sowie das Stüberl und das Wohngebäude zu vermieten. Die Finanzierung dieses Liegenschaftskaufes sei in der Form geplant gewesen, dass der Bw einen Teil der in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaft in K an die "W" Gemeinnützige Bau- und Siedlungsgesellschaft hätten verkaufen wollen, die von Seiten der Gemeinde bereits zugesicherte Umwidmung in Bauland aber nicht durchgeführt worden sei. Der beabsichtigte Verkaufserlös von etwa 7,6 Mio. S aus der Liegenschaft in K hätte zur Abdeckung des als Zwischenfinanzierung aufgenommenen Kredites bei weitem ausgereicht. Auch die aus der Vermietung tatsächlich erzielten Einnahmen seien weit hinter den ursprünglichen Erwartungen zurückgeblieben.

Eine persönliche Unbilligkeit sei nach Meinung des Bw und dessen steuerlichen Vertreters wegen der hohen Schulden zu bejahen.

Bestätigt wurde, dass die kreditgebende Bank wegen der Besicherung ihrer Forderungen zu keinem (auch nur teilweisen) Forderungsverzicht bereit sei, sondern diese im Gegenteil erwäge, die Versteigerung der (landwirtschaftlich genutzten) Liegenschaft des Bw zu betreiben und im Anschluss daran ihrerseits versuchen werde, bei der Gemeinde eine Umwidmung in Bauland zu erwirken.

Die dem bekämpften Abweisungsbescheid zu Grunde gelegten Abgabenverbindlichkeiten haften derzeit unverändert aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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.

Grundsätzlich ist von der im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen, sodass seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind. Für die Beurteilung des Nachsichtsantrages sind somit nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant, die zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten nach Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Der Bw machte in der Berufung sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeit geltend.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche 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 auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215). Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig".

Zur sachlichen Unbilligkeit gilt allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes ist, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum

Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeit zu begründen vermögen. Der Abgabenbehörde soll vielmehr die Möglichkeit eröffnet werden, durch besondere Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkungen der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, hätte er diese vorhergesehen, vermieden hätte, zu mildern.

Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, rechtfertigen demnach eine Billigkeitsmaßnahme nicht, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten (Stoll BAO, 2428f).

Unter Unbilligkeiten sind nur solche Härten zu verstehen, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Derartigen Mängeln wäre in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2421).

Die Nachsicht dient daher nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen) nachzuholen. Eine Unbilligkeit könnte allenfalls vorliegen, wenn solche Rechtsmittel aussichtslos erschienen sind (insbesondere wegen diesbezüglicher Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde), wegen entschuldbaren Rechtsirrtums unterblieben sind oder wegen Unzumutbarkeit nicht eingebracht wurden (vgl. Ritz, BAO³, § 236 Tz. 14 und die dort zitierte Judikatur).

Der steuerliche Vertreter brachte dazu vor, gegen die endgültig erklärten Grundlagenbescheide keine Berufungen erhoben zu haben, weil diese Fehler der Abgabenbehörde enthalten hätten, sodass die Einkommensteuerveranlagungen zu einem wesentlichen Vorteil für den Bw geführt hätten.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist aber das Nichtergreifen eines Rechtsmittels, das die Abgabenbehörde aller Voraussicht nach zur Richtigstellung des Bescheides veranlasst und damit zu einer höheren Steuerbelastung geführt hätte, nicht damit gleichzusetzen, dass ein Rechtsmittel im Festsetzungsverfahren zufolge eines entschuldbaren Irrtums, insbesondere zufolge eines Rechtsirrtums, unterblieben oder sonst die Rechtsverfolgung im Berufungsverfahren unverschuldetmaßen nicht möglich bzw. nicht zumutbar gewesen wäre.

Wäre nämlich dennoch ein die Liebhabereibeurteilung bekämpfendes Rechtsmittel für erfolgversprechend gehalten und ein solches eingebracht und in der Folge stattgebend erledigt worden, hätte dieses Rechtsmittel nicht nur keine höhere Steuervorschreibung, sondern im Gegenteil den Wegfall auch der bisherigen Nachforderung zur Folge gehabt.

Fällt der Behörde an der Unterlassung der Einbringung eines Rechtsmittels ein Verschulden zur Last, könnte eine Nachsicht wegen Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals "Unbilligkeit" der Einhebung geboten sein, es sei denn, auch dem Abgabepflichtigen ist ein Fehlverhalten von so schwerwiegender Art anzulasten, welches alle übrigen für die Nachsicht sprechenden Gründe aufwiegt (Stoll, BAO, 2437).

Die infolge der endgültig erklärten Grundlagenbescheide, mit denen die Vermietung der Liegenschaft in H als Liebhaberei beurteilt wurde, erlassenen Einkommensteuerbescheide vom 8. Februar 2006 führten zu Einkommensteuernachforderungen und der Vorschreibung von Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt 5.746,72 €, die der Bw fristgerecht entrichtete.

Dass der Bw aber - ungeachtet des fehlerhaften, ihn begünstigenden Bescheides - ein Rechtsmittel offenbar nicht für allzu aussichtsreich hielt, ergibt sich nicht nur daraus, dass bei erfolgreicher Bekämpfung der Liebhabereibeurteilung auch diese - zu gering festgesetzte - Nachforderung weggefallen wäre, sondern auch daraus, dass gegen die auf Grund der Grundlagenbescheide an die Gattin des Bw ergangenen Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide vom 26. Jänner 2006, die zu Nachforderungen von insgesamt 23.437,61 € führten, keine Berufungen erhoben wurden, wobei der steuerliche Vertreter des Bw auch dessen Gattin vertritt. Damit ist im Übrigen auch dokumentiert, dass das am 3. März 2006 zugezählte Darlehen von 30.000,00 € für die Begleichung der beiden genannten Steuervorschreibungen verwendet worden ist.

Wurde aber die Liebhabereibeurteilung in dem Bestreben, die Abgabenbehörde auf einen zu Gunsten des Bw unterlaufenen Irrtum nicht aufmerksam zu machen, nicht bekämpft und einem Rechtsmittel offenbar keine überragende Erfolgsaussicht prognostiziert, trifft den Bw bzw. dessen steuerlichen Vertreter das alleinige Verschulden an der Unterlassung der Einbringung eines Rechtsmittels und liegt damit keine Besonderheit des Falles vor, die die Einziehung unbillig erscheinen ließe. Dass eine Rechtsverfolgung im Festsetzungsverfahren unverschuldet nicht möglich gewesen wäre, ist nicht erkennbar.

Auch nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen oder Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, begründen in der Regel keine Unbilligkeit, weshalb dem Umstand, dass der Liegenschaftserwerb, der als Grundlage für die Erzielung von Einkünften gedacht war, unter Voraussetzungen erfolgt ist, die der tatsächlichen Entwicklung nicht entsprochen haben (keine Umwidmung der Liegenschaft KG K EZ 170 und 132, keine Entwicklung der Einkunftsquelle entsprechend den Vorstellungen des Bw udgl.), keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen werden kann.

Aus den vorliegenden Akten ist ersichtlich, dass aus der Verpachtung der Liegenschaft H 11 durch die Ehegatten S samt der darauf befindlichen Reithalle von Beginn an (Erwerb im Jänner 1995) ständig Verluste erwirtschaftet worden sind. Entgegen dem Vorbringen des Bw, wonach die Verluste zu keiner Minderung der Steuerbelastung geführt hätten, wurden diese Verluste in den Jahren 1996 bis 1998 mit den aus dem als Einzelunternehmen geführten Bau- und Zimmermeisterbetrieb resultierenden Gewinnen und ab dem Jahr 1999 mit den Pensionseinkünften des Bw ausgeglichen.

Infolge Einstufung dieser vorläufig als gewerbliche Einkünfte qualifizierten Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft in H als Liebhaberei und der daraus folgenden Nichtanerkennung der Verluste aus dieser Tätigkeit ergaben sich für den Bw Einkommensteuernachforderungen von 5.834,97 € (2001), 4.279,75 € (2002) und 1.663,86 € (2003) sowie die Vorschreibung von Anspruchszinsen in Höhe von 743,95 € (2001), 521,03 € (2002) und 144,71 € (2003). Die vom Nachsichtsantrag mit umfassten Aussetzungszinsen wurden mit einem Betrag von 606,64 € vorgeschrieben.

Zum Zeitpunkt des Ergehens des Abweisungsbescheides war die Einkommensteuer 2001 nur noch mit einem Betrag von 5.324,43 € im Rückstand enthalten, sodass der nunmehr angefochtene Abweisungsbescheid über einen Betrag von 13.284,37 € absprach.

In der Regel ist eine verlässliche Beurteilung, ob eine Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen ist, erst nach einem mehrjährigen Anlauf- bzw. Beobachtungszeitraum möglich, sodass ein geradezu typischer Ausfluss der aktuellen Gesetzeslage ist, dass Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse ab einem bestimmten Zeitpunkt für mehrere zurückliegende Jahre versagt werden und es in der Folge zu gebündelten Steuernachforderungen kommt, die von den betroffenen Abgabepflichtigen oftmals als gravierende Vermögenseinbuße empfunden werden. Eine derartige Versagung der Einkunftsquelleneigenschaft ist aber keinesfalls auf den Einzelfall beschränkt, sondern betrifft eine Vielzahl von Fällen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates trifft es auch nicht zu, dass den Bw eine "nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld" traf, ergingen doch stets vorläufige Bescheide und musste der steuerlich vertretene Bw auf Grund der beständig hohe Verluste bringenden Tätigkeit mit einer Beurteilung als Liebhaberei rechnen.

Zur beantragten Nachsicht der Aussetzungszinsen ist auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach die Einhebung von Aussetzungszinsen - selbst bei langer Dauer des Berufungsverfahrens - nicht sachlich unbillig ist. Grund dafür sind die Antragsgebundenheit der Aussetzung der Einhebung, der Zinsgewinn durch den Zahlungsaufschub und die Möglichkeit des Abgabepflichtigen, durch Errichtung der ausgesetzten Beträge das entstehen

von Zinsansprüchen verhindern zu können (Ritz, BAO³, § 236 Tz. 13 und die dort zitierte Judikatur).

Ebenso wenig qualifizierte der VwGH die Einhebung von Anspruchszinsen als sachlich unbillig. Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen oder Zinsnachteilen. Aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte, ist für die Anwendung des § 205 BAO bedeutungslos.

Die gegenständliche Vorschreibung von Anspruchszinsen stellt daher eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen gleichermaßen trifft. Ist aber - wie im vorliegenden Fall - der verwirklichte Sachverhalt allgemein die Auswirkung einer generellen Norm, liegt eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles nicht vor (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann gegeben, wenn die Abgabeneinhebung die Existenz des Nachsichtswerbers oder seiner Familie gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind. Die Rechtsprechung verlangt, dass gerade durch die Einhebung der Abgaben, um deren Nachsicht es geht, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in besonderer Weise beeinträchtigt wäre oder eine wirtschaftliche Notlage erhöhen oder verstärken würde.

Einer Abgabennachsicht bedarf es nicht, wenn durch Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abgeholfen werden kann.

In § 293 Abs. 1 ASVG sind Ausgleichszulagenrichtsätze festgelegt, die im Wesentlichen den unpfändbaren Freibeträgen bzw. dem Existenzminimum entsprechen. Für eine alleinstehende Person beträgt dieser Richtsatz derzeit 747,00 €, wenn Ehegatten im gemeinsamen Haushalt leben, 1.120,00 €.

Im Vergleich dazu verfügen der Bw und seine Ehegattin laut eigenen Angaben über ein gemeinsames Nettoeinkommen von rund 2.600,00 €. Aus den vorliegenden Lohnzetteln der Ehegatten S für das Jahr 2007 ergibt sich, unter Hinzurechnung der sonstigen Einkünfte nach § 67 EStG, für den Bw eine monatliche Nettopension von rund 1.700,00 € und für seine Ehegattin ein monatliches Nettoeinkommen von mehr als 1.100,00 €, sodass den Ehegatten insgesamt daher rund 2.800,00 € zufließen. Auf Grund hoher Bankschulden von rund

130.000,00 €, die etwa das Zehnfache der nachsichtsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten betragen, ist der Bw jedoch dazu verhalten, rund 60 % seiner Nettopension für Kreditrückzahlungen zu verwenden.

Selbst nach Abzug sämtlicher Kreditrückzahlungen und regelmäßiger Ausgaben verbleiben dem Bw und seiner Gattin noch rund 1.200,00 € monatlich (entspricht dem seitens des Bw bekannt gegebenen Betrag von 967,82 € zuzüglich dem um die sonstigen Einkünfte erhöhten Einkommen von 200,00 €), sodass eine Begleichung des offenen Abgabenbetrages in Form von Ratenzahlungen (solche werden derzeit in Höhe von 100,00 € geleistet) möglich und zumutbar erscheint und damit zumindest ein Teil der Abgabenschulden abgestattet werden kann.

Ausgehend von der dargestellten Vermögenssituation ist evident, dass für den Bw jede zusätzliche Belastung schwer verkraftbar ist, doch ist die Ursache für die prekäre Finanzsituation nicht in den Abgabenschulden, sondern in den hohen Bankverbindlichkeiten zu suchen. Eine persönliche Unbilligkeit läge aber nur dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabenschulden zu einer Existenzgefährdung des Bw führen würde. Der einseitige Verzicht der Abgabenbehörde würde die wirtschaftliche Situation des Bw dagegen nicht wesentlich verändern.

Mag die Entrichtung des Abgabentückstandes auf Grund der hohen Vorbelastungen auch mit Schwierigkeiten verbunden bzw. nur in Form von Ratenzahlungen möglich sein, ist dieser Umstand dennoch nicht mit dem Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit gleichzusetzen.

Ist der Bw in der Lage, für die Rückführung von Bankverbindlichkeiten einen monatlichen Betrag von rund 1.000,00 € aufzubringen, so ist sein Vorbringen, die Bezahlung der ungleich niedrigeren Abgabenschulden (in Raten) sei existenzgefährdet, nicht geeignet, das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit zu bejahen. Aus der vorliegenden Kreditbestätigung der Raiffeisenbank G vom 30. Jänner 2008 ist ersichtlich, dass die Zahlungen des Bw zu einem überwiegenden Teil für auflaufende Zinsen und Spesen und nur zu einem geringen Teil für die Reduzierung des Fremdkapitals verwendet werden, sodass sich der Schuldenstand demzufolge von 31. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2007 um lediglich 750,00 € vermindert hat.

Ist aber die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht keinen Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte, ist eine (persönliche) Unbilligkeit nach der Judikatur nicht gegeben.

Da nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vorliegt, kann auch über den Eventualantrag des Bw, wenigstens 80 % der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten nachzusehen, nicht positiv entschieden werden.

Selbst wenn zu Gunsten des Bw vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit auszugehen wäre, würde im Rahmen der Ermessensentscheidung gegen eine Nachsichtsgewährung sprechen, dass der Bw zwar mehr als die Hälfte seiner Pension für die Abstattung von Bankverbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden aber im Nachsichtswege nachgesehen werden sollen, was zu einer Ungleichbehandlung von Gläubigern führen und sich einseitig zu Lasten der Abgabenbehörde auswirken würde.

Linz, am 9. Jänner 2009