

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den \*\*\*Einzelrichter\*\*\* über die Beschwerde des \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vom 31.05.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26.04.2022 betreffend Abweisung eines Antrages auf Nachsicht zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (ein Einzelunternehmer, Branche: 63.1 Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten, Webportale) erklärte für die letzten drei Jahre (2019 bis 2021) folgende Umsätze und Einkünfte sowie Einkommen:

	2019	2020	2021
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	145.887,57 €	247.495,55 €	201.354,62 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-157.338,95 €	3.885,02 €	11.408,76 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*)	29.006,40 €	29.591,88 €	30.047,88 €
Einkommen**) )	-128.392,55 €	0,00 €	0,00 €

\*) Bezug von der Sozialversicherungsanstalt der selbständig Gewerbetreibenden.

\*\*) 2020 und 2021 jeweils nach Verlustabzug.

Die beiden größten Aufwandsposten des Beschwerdeführers in seinem Gewerbebetrieb waren:

	2019	2020	2021

Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe EKR 500-539, 580 - (Kennzahl 9100)	97.097,48 €	124.697,90 €	75.626,34 €
Personalaufwand ("eigenes Personal") EKR 60-68 - (Kennzahl - 9120)	189.421,10 €	104.727,48 €	79.999,64 €

Die Abschreibungen betragen:

	2019	2020	2021
Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter) EKR 700-708 - (Kennzahl 9130)	405,73 €	6.261,15 €	6.534,31 €

Nach Durchführung einer Außenprüfung betreffend lohnabhängige Abgaben (bei der der Beschwerdeführer eine Selbstanzeige machte) zog die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer mit (hier nicht beschwerdegegenständlichen) Bescheiden vom 12.01.2022 (OZ 10) zur Haftung für Lohnsteuer für 2017 bis 2019 heran und setzte den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2017 bis 2020 fest.

Mit (hier ebenfalls nicht beschwerdegegenständlichem) Bescheid vom 11.01.2022 (OZ 9) setzte die Abgabenbehörde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von 7.027,20 € (15% der Summe der Mehrbeträge von 46.848,56 €) fest.

Das Abgabenkonto des Beschwerdeführers wies zum 12.01.2022 einen Rückstand von rund 50.000 € auf (gegenwärtig: rund 31.000 €).

Am 04.02.2022 stellte der Beschwerdeführer auf elektronischem Weg den Antrag auf Nachsicht des Abgabenerhöhungsbetrages (OZ 1) mit der folgenden Begründung:

*„.... mit ihrem Bescheid vom 11.1.2022 wurde mir eine Abgabenerhöhung in der Höhe von € 7.027,20 vorgeschrieben. Der Grund waren offene Lohnabgaben aus den vergangenen Jahren. Diese nicht abgeführt Lohnabgaben wurden von mir vor einer Betriebsprüfung dem Finanzamt mit einem Teilzahlungsvorschlag übermittelt, und dies auch von Hrn. \*\*\* mittels vorläufiger Zahlungsaufforderung bestätigt. Diese vorläufige Zahlungsaufforderung wurde gemäß vereinbarten Teilbeträgen auch bezahlt. Die Ursache für die entstandenen Lohnabgabenzurückstände waren zum jeweiligen Zeitpunkt vorhanden Liquiditätsprobleme. Die Nachzahlung dieser Lohnabgaben war ab Ende 2019 / Anfang 2020 aufgrund einer verbesserten Liquiditätssituation geplant, wurde aber durch Covid unterlaufen. Ich ersuche um möglichste Reduzierung / Aufhebung der vorgeschriebenen Abgabenerhöhung, die natürlich*

*eine fast existentielle / riesige Belastung für mich und das Unternehmen darstellt, sowie um Beibehaltung der mir übermittelten vorläufigen Zahlungsaufforderung und der damit eingeräumten Teilzahlung.“*

Mit dem (hier beschwerdegegenständlichen) Bescheid vom 26.04.2022 (OZ 2) wies die Abgabenbehörde den Antrag des Beschwerdeführers ab, wobei sie folgende Begründung anführte:

*„Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit nach Lage des Falles unbillig wäre. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Erst die Feststellung des Vorliegens einer Unbilligkeit kann in weiterer Folge zur Ermessensentscheidung führen. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278; VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008, VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039). Liegt keine Unbilligkeit vor, so fehlt die gesetzlich vorgesehene Bedingung für die Nachsicht und der darauf gerichtete Antrag ist zwingend abzuweisen. Die Tatsache, dass der Abgabenrückstand auf Hinterziehung zurückzuführen ist darf bei der Beurteilung eines Nachsichtsantrages nicht unberücksichtigt bleiben und liegt daher keine sachliche Unbilligkeit vor. Eine persönliche Unbilligkeit kann aufgrund der gewährten Möglichkeit der monatlichen Teilzahlungen nicht angenommen werden.“*

Am 31.05.2022 brachte der Beschwerdeführer auf elektronischem Weg (FON) eine Beschwerde (OZ 5) gegen diesen Bescheid ein, wobei er erkennbar die Gewährung der Nachsicht begehrte. Als Begründung führte der Beschwerdeführer aus:

*„Ich meine, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit unbillig ist:*

*- das Unternehmen hat im Jahr 2019 einen Verlust von rd. € 157.300,-, und im Jahr 2020 einen Gewinn von € 4.400,- realisiert; ihre vorgeschriebene Abgabenerhöhung übersteigt somit den Unternehmensgewinn 2020 fast um das um das Doppelte.*

*- der Abgabenrückstand, der von mir ihnen angezeigt wurde, entstand durch Liquiditätsengpässe - siehe auch Jahresverlust 2019; es war in keiner Weise beabsichtigt, diese Abgaben zu hinterziehen.*

*- die allfällige Einhebung ihrer vorgeschriebenen Abgabenerhöhung erschwert ungemein den Fortbestand meines / unseres (zwei Mitarbeiter beschäftigenden) Unternehmens, das gerade nach langwierigen Covid Einflüssen langsam wieder Fuß fasst.*

*Ich ersuche um eine (möglichst weitestgehende) Rücknahme der vorgeschriebenen Abgabenerhöhung, und bitte um ihre positive Rückmeldung.“*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.07.2022 (OZ 6) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab, wobei sie folgende Begründung anführte:

*„Der ZSA (Zuschlag Selbstanzeige) wurde am 11.1.2022 vorgeschrieben, da Sie als Beschuldigter „anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung“ eine Selbstanzeige betreffend die Lohnabgaben 2017 bis 2019 erstattet haben. Diese Abgabenerhöhung ist gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vorzuschreiben und kann eine Selbstanzeige nur dann strafbefreiende Wirkung entfalten, wenn sowohl die geschuldeten Abgaben als auch die Abgabenerhöhung (ZSA) entrichtet werden (§ 29 Abs.2 FinStrG). Eine Nachsicht dieser Abgabe ist daher ausgeschlossen.“*

*Auf die zusätzliche Begründung betreffend des Nichtvorliegens einer sachlichen und persönlichen Unbilligkeit im Abweisungsbescheid vom 26.04.2022 wird nochmals verwiesen und war ihrer Beschwerde daher kein Erfolg beschieden.“*

Am 19.08.2022 stellte der Beschwerdeführer gegen die Beschwerdevorentscheidung auf elektronischem Weg (FON) den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (OZ 7) und brachte ergänzend vor:

*„.... ich ersuche um Erlass der ZSA vom 11.1.2022 über € 7.027,- aufgrund nachfolged beschriebener persönlicher Unbilligkeit. Die Liquidität meines Unternehmens ist (auch aufgrund der vergangenen Pandemiejahre) äußerst angespannt. Aktueller Stand Kontokorrentrahmen: - € 15.400,- (maximal € 20.000,-) Zahlungsrückstände L/DB/DZ aus den Jahren 2017 - 2019: € 31.500,- (monatliche Teilzahlung € 1.750) Kreditsaldo \*\*\*bank: - € 40.000,- (monatliche Rückzahlung € 1.600,-) Lohn- / Gehaltsrückstände: € 48.000,-. 2020 habe ich mit meinem Unternehmen einen Gewinn von € 3.885,- erzielt, das Ergebnis 2021 ist besser. Unser Umsatz beträgt 2021 aktuell € 156.000,- (2020 € 198.000,-). Ich ersuche um Erlass der ZSA und versichere Ihnen die korrekte Einhaltung der monatlichen Teilzahlungen der Zahlungsrückstände L/DB/DZ aus den vergangenen Jahren.“*

Mit Vorlagebericht vom 30.09.2022 legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In ihrer Stellungnahme führte die Abgabenbehörde aus:

*„Gem. § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabenpflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein. Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050). Als Grundlage für eine Abgabennachsicht wird somit persönliche oder sachliche Unbilligkeit gefordert, wobei ein diesbezüglicher Nachweis durch den Antragsteller zu erbringen ist (VwGH 23. Jänner 1996, 95/14/0062). Eine persönliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die*

*Einhebung die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet bzw. die Einhebung mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden ist.*

*§ 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103).*

*Der Verwaltungsgerichtshof fordert in ständiger Rechtsprechung für den Tatbestand der ‚Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles‘ das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen (sogenannte persönliche Unbilligkeit) oder im Steuergegenstand gelegenen Sachverhaltselementes (so genannte sachliche Unbilligkeit), aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt.*

*Eine sachliche Unbilligkeit ist gegeben, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber nichtbeabsichtigtes Ergebnis eintritt, das zu einer anormalen Belastungswirkung verbunden mit einem atypischen Vermögenseingriff kommt (VwGH 30.3.2000, 99/16/099). Eine sachliche Unbilligkeit an der Einhebung der Abgabenschuld wurde gegenständlich nicht geltend gemacht.*

*Die Abgabenbehörde verweist darauf, dass bei Vorliegen einer Selbstanzeige der ZSA gem. § 29 Abs.6 FinStrG vorzuschreiben ist und für eine Selbstanzeige nur dann eine strafbefreiende Wirkung entfalten kann, wenn sowohl die geschuldeten Abgaben als auch die Abgabenerhöhung (ZSA) entrichtet werden (§ 29 Abs.2 FinStrG). Einer Selbstanzeige soll daher nur dann und insoweit strafbefreiende Wirkung zukommen, als die von der Anzeige umfassten Beträge auch tatsächlich entrichtet werden. Die Neuregelung soll deutlich machen, dass im Falle der Erstattung einer Selbstanzeige das Schwergewicht auf der tatsächlichen Schadensgutmachung liegt. Als Entrichtung gilt nicht nur die tatsächliche Bezahlung, sondern jede effektive Vermögensverschiebung vom Selbstanzeiger zum Fiskus, wie beispielsweise die Aufrechnung mit bestehenden Abgaben-guthaben. Nicht als Entrichtung gelten die Abschreibung (Lösung und Nachsicht) und die Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 235 ff Bundesabgabenordnung, da in diesen Fällen keine tatsächliche Schadensgutmachung vorliegt (siehe dazu BFG vom 28.04.2017, RV/7100768/2017). Wären die Voraussetzungen (Unbilligkeit) daher tatsächlich gegeben und würde die Abgabenbehörde im Ermessen dem Nachsichtsantrag stattgeben, so wäre der Pflichtige bzw. ggstl. Antragsteller nicht mehr durch die Strafbefreiung des § 29 (6) FinStrG begünstigt. Entgegen der Annahme des Beschwerdeführers liegt in gegenständlichem Fall aber auch keine persönliche Unbilligkeit vor, zumal der Rückstand in Teilbeträgen zurückbezahlt werden kann (siehe ZE Bewilligung vom 24.05.2022). Können Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, so bedarf es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.01.1991, 90/15/0060) keiner Abgabennachsicht. Da die Voraussetzungen für die Nachsicht daher*

*mangels Vorliegens einer Unbilligkeit schon von vornherein nicht gegeben waren, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.“*

***Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:***

Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre (§ 236 Abs. 1 BAO).

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung erstens die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder zweitens mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme (§ 2 Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtsverwerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 25.05.2016, 2013/15/0213).

Zusammengefasst brachte der Beschwerdeführer zur Stützung seines Nachsichtsantrags im Verfahren vor, die Abgabenerhöhung stelle eine „fast existentielle / riesige Belastung“ für ihn und das Unternehmen“ dar (siehe Antrag). Sein Unternehmen habe im Jahr 2019 einen Verlust von rd. 157.300 € und im Jahr 2020 einen Gewinn von 4.400 € realisiert. Die Abgabenerhöhung übersteige den Unternehmensgewinn 2020 fast um das Doppelte. Die Einhebung der Abgabenerhöhung erschwere ungemein den Fortbestand seines (zwei Mitarbeiter beschäftigenden) Unternehmens, das gerade nach langwierigen Covid-Einflüssen langsam wieder Fuß fasse (siehe Beschwerde). Die Liquidität seines Unternehmens sei (auch aufgrund der vergangenen Pandemiejahre) „äußerst angespannt“. Aktueller Stand Kontokorrentrahmen: -15.400 € (maximal -20.000 €), Zahlungsrückstände L/DB/DZ aus den Jahren 2017 bis 2019: 31.500 € (monatliche Teilzahlung 1.750 €) Kreditsaldo Bank: 40.000 € (monatliche Rückzahlung 1.600 €) Lohn-/Gehaltsrückstände: 48.000 €. 2020 habe er mit seinem Unternehmen einen Gewinn von 3.885 € erzielt, das Ergebnis 2021 sei besser. Der Umsatz betrage 2021 aktuell 156.000 €; 2020: 198.000 € (siehe Vorlageantrag).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit der Nachsicht nach § 236 BAO ausgesprochen, dass eine persönliche Unbilligkeit einer Abgabenbelastung in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen besteht. Eine solche Unbilligkeit ist stets gegeben, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdet. Eine Unbilligkeit ist nach der

Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 25.11.2015, 2013/16/0114).

Vorweg ist festzuhalten, dass eine bereits vor Einhebung von nachsichtsantragsgegenständlichen Abgaben bestehende Existenzgefährdung die Nachsicht gemäß § 236 BAO ausschließt, weil sie an der bereits bestehenden Existenzgefährdung nichts mehr ändern würde.

Eine „fast existentielle/riesige Belastung“ (die der Beschwerdeführer im Nachsichtsantrag behauptet) stellt keine Existenzgefährdung im Sinne des § 236 BAO dar

Auch die vom Beschwerdeführer angeführten betrieblichen Zahlen belegen zwar das Bestehen von Schulden, nicht jedoch das Entstehen einer Existenzgefährdung durch die Einhebung der (nachsichtsantragsgegenständlichen) Abgabenerhöhung. Auch ist nicht zu erkennen ist, dass gerade die Nachsicht der Abgabenerhöhung das Entstehen der Existenzgefährdung verhindern würde. Die Erwähnung seiner Pensionseinkünfte in nicht unbedeutlicher Höhe hat der Beschwerdeführer bei der Frage nach dem Entstehen einer Existenzgefährdung überhaupt ausgespart.

Dass die Entrichtung der Abgabenerhöhung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme, hat der Beschwerdeführer nicht einmal behauptet. Dass die Einhebung der Abgabenerhöhung mit ähnlich schwerwiegenden außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, stellt der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen, die Liquidität seines Unternehmens sei „äußerst angespannt“, auch nicht dar.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachsicht liegen somit nicht vor. Die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 5. Oktober 2022