

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BD, vom 25. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. September 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 19.9.2005 begehrte der Berufungswerber (Bw.), der die Tätigkeit eines "Selbständigen Buchhalters" ausübt, eine Nachsicht. Als Grund für die häufigen Fristversäumnisse in abgabenrechtlicher Hinsicht wurde der angegriffene Gesundheitszustand seines Vaters, der eine Steuerberatungskanzlei führt, angegeben. Der Bw. habe durch die Mitarbeit in der Kanzlei seines Vaters kein eigenes Klientel aufbauen können. Die Übernahme der Agenden im Rahmen der Kanzlei, sowie die Sorge um und die Pflege für seinen Vater hätten ihn arbeitsmäßig derart beansprucht, dass er für seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen keine Zeit gehabt habe. Auch habe er ab September 2002 ein Studium an der FH begonnen. Die geschilderten Belastungen hätten auch bei ihm gesundheitliche Probleme ausgelöst. Für seine Klienten habe er alle abgabenrechtlichen Termine eingehalten. In keinem einzigen Fall seien solche Versäumnisse wie bei ihm eingetreten. Dadurch, dass er bereits den Jahresabschluss 2004 eingereicht habe, werde er künftighin die abgabenrechtlichen Vorschriften genau einhalten. Den letzten Termin für die Einreichung der Steuererklärungen für 2002 und 2003 habe er leider übersehen. Er habe nochmals um Fristverlängerung für diese beiden Jahre bis 16. August 2005 ersucht.

Sein Begehrten sei nun darauf gerichtet, die Gewinnermittlungen 2001 – 2003 nach den

eingereichten Steuererklärungen nach Überprüfung anzuerkennen und die bisher vorgeschriebenen Nebengebühren aufzuheben bzw. gutzuschreiben, da die bisher vorgeschriebenen Beträge seine finanziellen Möglichkeiten bei weitem überstiegen. Er glaube kein unbilliges Verlangen zu stellen, wenn auch die Fristversäumnisse und Fristverlängerungsansuchen häufig waren. Die Ursachen für dieses Fehlverhalten sei zweifelsohne berücksichtigungswürdig, vor allen Dingen auch deshalb, weil das Einkommen nicht wesentlich sei (Unbilligkeit) und in den folgenden Jahren noch absinken werde. Abschließend wurde noch darauf hingewiesen, dass der Vater des Bw. bereit sei, seine Krankengeschichte beizubringen und auch auf die ärztliche Schweigepflicht zu verzichten, auch werde ungefähr Mitte November 2005 bei seinem Vater eine Betriebsprüfung durchgeführt und vielleicht könne dabei auch beim Bw. eine abgabenrechtliche Prüfung angesetzt werden.

Mit Bescheid vom 27.9.2005, zugestellt am 30.9.2005, wurde dieser Antrag abgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt aus, dass in Anbetracht des Rückstandes von € 42.428,03 und dem bisher gezeigten Zahlungsunwillen von einer Gefährdung der Einbringung auszugehen sei. Außerdem seien für die Jahre 2001 – 2003 keine Steuererklärungen abgegeben worden und seien die (offensichtlich auf Grund von Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen) ergangenen Bescheide in Rechtskraft erwachsen. Dem Begehr auf Nachsicht könne daher allein aus Gründen der Zweckmäßigkeit (berechtigtes Interesse des Staates auf Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen) kein Erfolg beschieden sein.

In der Berufung gab der Bw. an, er finde es verständlich, dass auf Grund seines Verhaltens die Finanzbehörde die Glaubwürdigkeit seiner Angaben in Zweifel ziehe oder diese verwerfe. Vielleicht hätte die Finanzverwaltung einsichtiger gehandelt, wenn die erbetene mündliche Aussprache durchgeführt worden wäre. Es sei wohl unbestritten, dass bei einer mündlichen Unterredung der ganze Sachverhalt viel besser und eingehender vorgetragen und beurteilt werden könne.

Er glaube behaupten zu können, dass es sich bei den vielen Ungereimtheiten in den letzten Jahren um außergewöhnliche, zum Teil schwerwiegende Vorkommnisse gehandelt habe und diese ihn arbeitsmäßig und gesundheitlich überfordert hätten und er dadurch seine eigenen abgabenrechtlichen Aufgaben nicht bewältigen habe können.

Der Zeitaufwand, den er jetzt zum Nachholen der längst fälligen abgabenrechtlichen Verpflichtungen benötigen würde und noch verwenden werden müsste, sei längst über den zeitlichen Umfang der rechtzeitigen Aufarbeitung hinausgewachsen. Hauptsächlich sei dies möglich gewesen, weil leider einerseits der Arbeitseinsatz geringer geworden sei und sich andererseits sein Gesundheitszustand gebessert habe.

Hinsichtlich der vorgeschriebenen Abgaben an ESt und USt auf Grund der Schätzungen bei

den Veranlagungen für 2001 – 2003 vom 11.2.2005 halte er fest, dass diese Belastungen seine Zahlungsfähigkeit weit überschreiten würden. Dies ergebe der Vergleich der zwischenzeitlich eingereichten Jahresabschlüsse mit den erforderlichen Steuererklärungen für den gleichen Zeitraum ganz eindeutig.

Es entstehe für ihn eine Existenzgefährdung. Hierzu verweise er auf den Kommentar von Ritz zur BAO, § 236 1.3.1 Persönliche Unbilligkeit: *"Es bedarf keiner Existenzgefährdung; es genügt, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, zB wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (VwGH 19.5.1994, 92/17/0235)."*

Sein Antrag gehe nun dahin, dass seine Gewinnermittlung mit den erforderlichen Steuererklärungen für die Jahre 2001 – 2003 nach Überprüfung anerkannt werden und sich dabei ergebenden Abgabengutschriften auf seinem Abgabenkonto gutgebucht werden. Damit werde seine Existenzbedrohung genommen.

Die großen Schwierigkeiten, die bereits im laufenden Verfahren geschildert worden seien, mögen vielleicht doch noch in einem persönlichen Kontakt erörtert werden, um sich ein wahrheitsgetreues Urteil seiner Behauptungen bilden zu können. Bei seiner nicht leichten Berufsausübung seien Gutschriften der bisher auferlegten Nebengebühren förderlich. In diesem Sinne werde er daher künftighin seine eigenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen mehr in den Vordergrund stellen, um die bisherigen beiderseitigen Schwierigkeiten zu vermeiden.

Am 9. Jänner 2006 übermittelte das Finanzamt dem UFS einen mit 5. Dezember 2005 datierten Schriftsatz, in dem der Bw. eine Gegenüberstellung der Veranlagung auf Grund der Schätzung und der Gewinnermittlung seiner Steuererklärungen vorlegte. Der Bw. sah nach dieser Darstellung seinen Nachsichtsantrag trotz seines Fehlverhaltens als wohl berechtigt an. Als weiteren Beweis für die Richtigkeit seiner Angaben fügte er die Steuerbescheide seines Vaters bei. Sein Einkommen sei unter "Fremdleistungen" ausgewiesen. Die Aufrechterhaltung der Schätzungsgrundlagen sei für ihn wirtschaftlich tödlich. Weiter müsse auch verstanden werden, dass die Ergebnisse einer Schätzung, bei der das Einkommen höher angenommen werde als der erklärte Umsatz gewesen sei, nicht haltbar sein könne, weil einfach die steuerliche Belastung eine nicht tragbare Belastung für jeden Abgabepflichtigen bedeute. Laut seinen Angaben habe er an Umsatzsteuer € 6.146,42 mehr bezahlt, damit sei bekundet, dass kein finanzieller Schaden für den Staatshaushalt entstanden sei. Der wesentliche Punkt in dieser Angelegenheit sei jedoch die Nichteinhaltung der Rechtsmittelfrist. Hier sei zweifelsohne der Erschöpfungszustand infolge Überanspruchung schuldtragend für das eventuelle Fristversäumnis. Seinen Unterlagen nach habe er aber noch rechtzeitig per Post ein

Fristverlängerungsansuchen abgeschickt. Er sei auch bereit ein ärztliches Gutachten beizubringen, da er im bezughabenden Zeitraum in fachärztlicher Behandlung gestanden sei. Abschließend beantrage er, falls es noch möglich sei, die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

### ***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 der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156), sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 18.5.1995, 95/15/0053, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" 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, wie der Bw. zutreffend zitierte, 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 Vermögenschaften 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.

Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Es geht dabei

um die Anwendung jener gesetzlichen Bestimmungen, die zu den nachsichtsgegenständlichen Abgaben führten. Der Bw. vermag nicht aufzuzeigen, dass die Festsetzung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben samt Nebengebühren nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprochen hätte. Vielmehr sind die Abgaben auf Grund nicht fristgerechter Einreichung der Erklärungen im Schätzungswege festgesetzt worden und die jeweiligen Bescheide in Rechtskraft erwachsen.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Mit Rücksicht auf dieses Erfordernis und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Für die Beurteilung des Nachsichtsantrages sind nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen bzw. bei Entscheidung über eine diesbezügliche Berufung. Der Bw. hatte es bereits in seinem Erstantrag unterlassen, konkretes Zahlenmaterial darüber vorzulegen, wie hoch seine Gesamtschulden sind, wie hoch sein monatliches Einkommen ist, welche Ausgaben er mit diesem Einkommen zu befriedigen hat bzw. über welche Vermögenswerte er verfügt. Legt jedoch der Bw. jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (z. B. VwGH vom 30.9.1992, 91/13/0225). Die Darstellung des eigenen Gesundheitszustandes, die berufliche Überforderung sowie die Schilderung der Krankheit des Vaters vermögen diesen geforderten Kriterien nicht zu genügen.

Sohin gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Ansicht, dass im vorliegenden Fall das Tatbestandsmerkmal der Unbilligkeit nicht vorliegt. Eine Ermessensentscheidung im Rahmen des § 236 BAO ist daher ausgeschlossen.

Selbst wenn diese Meinung nicht geteilt werden sollte, ist dem Berufungsbegehren aus folgenden Überlegungen kein Erfolg beschieden: Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 19.5.1994, 92/17/0235; 17.11.2004, 2000/14/0112), wobei sich dieses an den Ermessenskriterien des § 20 BAO (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) zu orientieren hat.

Im Rahmen einer Ermessensentscheidung - die im gegenständlichen Fall, wie bereits dargelegt wurde, ausgeschlossen ist - wäre nämlich die Nachsichtswürdigkeit des Bw. zu berücksichtigen. Durch sein Verhalten, insbesondere die Verletzung von Erklärungs- und Zahlungspflichten, hat der Bw. eindeutig gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen. Die grobe Nachlässigkeit in Bezug auf die abgabenrechtlichen Pflichten hat zu einer Häufung der Abgabenschuld geführt. Derzeit haften rund € 34.500,00 an Einkommensteuer und Nebengebühren unberichtet aus (VwGH 24.4.1996, 94/13/0020; 11.11.2004, 2004/16/0077).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Behörde ihr Ermessen nicht willkürlich handhabt, wenn sie die Versagung einer beantragten Nachsicht auf die Erwägung stützt, dass das den Nachsichtswerber belastende Zusammenfallen von Abgaben auf eine Vernachlässigung der abgabenrechtlichen Pflichten zurückzuführen ist.

Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass eine Bewilligung der Nachsicht im Verhältnis zu allen pünktlich Steuer zahlenden selbständigen Buchhaltern zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde.

Hinsichtlich der Anregung auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird auf § 284 BAO verwiesen, wonach eine solche nur stattzufinden hat, wenn diese in der Berufung, im Vorlageantrag bzw. in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Referent für erforderlich hält. Da keine der im Gesetz angeführten Voraussetzungen vorliegen, konnte dem Ansuchen nicht entsprochen werden.

Graz, am 2. März 2006