



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., D., I.P. 8a, vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrler, Buchprüfungs- & SteuerberatungsgmbH, 6850 Dornbirn, Eisengasse 34, vom 20. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Oktober 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. Juni 2005 (eingebracht am 7. Juli 2005) beantragte der Berufungswerber (Bw.) die zu diesem Zeitpunkt fälligen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 120.687,89 € im Ausmaß von 40.000,00 € nachzusehen. Begründet wurde dieser Antrag sinngemäß wie folgt:

Mit Wirkung vom 31. Mai 2001 sei eine Betriebsaufgabe der beim Finanzamt Feldkirch unter der St.Nr. XX geführten und protokollierten Fa. „M.L. KG“ erfolgt, und zwar insofern, als die zur Führung des Unternehmens notwendigen Vermögensbestandteile mit Ausnahme der bebauten und unbebauten Grundstücke an die protokollierte Fa. „L.N. GmbH“, St.Nr. YY, im Wege eines Kaufvertrages übertragen worden seien. Da der Bw. zu diesem Zeitpunkt alleiniger Komplementär dieser Gesellschaft gewesen sei, wären ihm 100% des Betriebsaufgabegewinnes zuzurechnen gewesen. Die Gründung der GmbH (50% G.L., 50% K.N.) sei erforderlich gewesen, um den auf Grund der hohen Verschuldung der Fa. „M.L. KG“ zum Betriebsaufgabezeitpunkt gefährdeten Bestand des Unternehmens zu sichern.

Unabhängig von der tatsächlich zugeflossenen Gewinnrealisierung (Anlage- und Umlaufvermögen) sei auf der Grundlage eines von Ing. S.S. erstellten Bewertungsgutachtens ein aus der Auflösung stiller Reserven (Verkehrswert/Anschaffungskosten bzw. Einlage) resultierender steuerpflichtiger Veräußerungserlös in Höhe von 243.065,00 € („unbarer Zufluss“) in die Steuerplanung miteinberechnet und in den Steuererklärungen erfasst worden. Diese Nachzahlung sei auch von der finanzierenden Hausbank des Bw. genehmigt worden. Die im Jahr 2004 erfolgte Betriebsprüfung habe diese Entnahmewerte jedoch nicht akzeptiert, weshalb der Bw. das Immobilienbüro Mag. H. mit der Vornahme einer neuen Schätzung beauftragt habe, die zu einem höheren Wertansatz gekommen sei. Da das Zweitgutachten von der Betriebsprüfung anerkannt worden sei, habe auch der Bw. das Ergebnis dieser Schätzung akzeptieren müssen, die zu einem Mehrerlös aus dem Titel „Betriebsaufgabe“ (Entnahmewerte Grund und Boden, Gebäude) in Höhe von 81.000,00 € geführt habe.

| | lt. Steuererklärung (auf der Basis des Gutachtens von Ing. S.) | lt. Betriebsprüfung (auf der Basis des Gutachtens von Mag. H.) |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| Verkehrswert bebaute Grundstücke | 1.071.800,00 € | 1.152.800,00 € |
| Buchwert | 828.734,99 € | 828.734,99 € |
| Versteuerung stiller Reserven | 243.065,01 € | 324.065,01 € (unbar) |

Die auf dem Gutachten des Mag. E.H. basierenden Werte, welche die Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn darstellten, hätten jedoch auf einem Kompromiss beruht, weil die Betriebsprüfung das bereits im Rahmen der Betriebsaufgabe erstellte Gutachten des Ing. S.S. , in dem dieser dezidiert erklärt habe, das Gutachten sei von ihm nach besten Wissen und Gewissen erstellt worden, nicht anerkannt habe. Somit würden vom gesamten steuerpflichtigen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 613.596,92 € 324.065,01 € auf die Auflösung stiller Reserven entfallen, denen kein wie immer gearteter Geldfluss gegenüber stehe (fiktive Steuerlast). Der Bw. sei daher verpflichtet gewesen, für diese Steuerlast, die zum vollen Steuersatz erfasst werde (allerdings in einem Zeitraum von drei Jahren) entsprechende Bankkredite zu beantragen, die auch bewilligt worden seien. Zum damaligen Zeitpunkt habe der Bw. davon ausgehen können, dass mit dieser berechneten Finanzlast sämtliche Steuern abgedeckt seien und die Betriebsaufgabe nicht eine weitere Steuerlast von 40.000,00 € zur Folge habe. Der Bw. habe zwar von seiner Hausbank 65.000,00 € an zusätzlichen Mitteln für die Einkommensteuer des Jahres 2003 zur Verfügung gestellt bekommen, es verbleibe jedoch eine Liquiditätslücke in Höhe von 40.000,00 € (der Steuersatz für die zu finanzierenden stillen Reserven betrage 50%).

Der Bw. habe in den Jahren 2002 und 2003 unter Berücksichtigung der Verlustvorträge folgende Steuerbelastungen zu tragen gehabt:

| | 2002 | 2003 |
|---------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Betriebsaufgabe) | 56.656,00 € | 147.117,00 € |
| Restliche Einkünfte | 94.875,00 € | 94.705,00 € |

Die auf den Aufgabegewinn entfallenden Einkommensteuern der Jahre 2002 und 2003 hätten somit insgesamt 101.886,00 € betragen (Bemessungsgrundlage: 203.773,00 € ergibt bei 50%iger Progression 101.886,00 €).

Gegenstand des Ansuchens um Teilnachsicht sei nicht die Gewinnrealisierung aus den stillen Reserven beim Gebäude (113.629,45 €), sondern lediglich jene Steuern, die auf den stillen Reserven bei den Grundstücken entfallen. Wie im Folgenden ersichtlich, seien sämtliche Grundstücke aus dem Privatvermögen des Bw. zwischen 1993 und 1997 in die Kommanditgesellschaft eingebracht worden.

| | |
|--------------------------------------------------------------|---------------|
| Grundstücksnummer XX: Einlage 1993 | 155.513,30 € |
| Grundstücksnummer YY: Einlage Sonderbetriebsvermögen 1996 | 313.764,91 € |
| Grundstücksnummer XY: Einlage Sonderbetriebsvermögen 1996 | 176.231,62 € |
| Grundparzelle YX: Einlage Sonderbetriebsvermögen 1996 | 80.848,52 € |
| Einlagen Gesamt | 726.358,35 € |
| abzüglich Entnahmewerte Grund und Boden | 936.800,00 € |
| = Gewinn Werterhöhung Grund und Boden | -210.441,65 € |

Die darauf entfallende Entnahme sei im Kalenderjahr 2001 erfolgt, also durchschnittlich sechs Jahre später, und diesbezüglich wären laut Betriebsprüfung stille Reserven in Höhe von 210.441,65 € realisiert worden. Dies bedeute konkret, dass der Wert der Grundstücke in einem Durchschnittszeitraum von sechs Jahren um knapp 30% gestiegen wäre, was nicht der Realität entspreche. Die Finanzbehörde werde unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem Bw. insofern Recht geben, als die Grundstückspreise zwischen 1995 (Schnitt) und 2001 insbesondere im Gewerbebereich nicht um ca. 30%, sondern maximal um 20% gestiegen seien. Eine Grundstückspreiserhöhung von 20% würde einem

Entnahmegewinn in Höhe von 145.000,00 € und nicht, wie seitens der Betriebsprüfung festgestellt, einem Gewinn in Höhe von 210.000,00 € entsprechen. Nach Meinung des Bw. ist gegenständlich somit aus dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einer Scheingewinnbesteuerung im Ausmaß von mindestens 65.000,00 €, realistischerweise in Höhe von 80.000,00 € auszugehen. Diese Differenz zwischen den historischen Einlagewerten und den Entnahmewerten lasse sich rückwirkend lediglich darauf zurückführen, dass die ursprünglich bewerteten m²-Preise bei der Einlage offensichtlich zu niedrig angesetzt worden seien. Die Betriebsprüfung habe ihrerseits bloß die Einbringungs- bzw. Anschaffungskosten den Entnahmewerten gegenübergestellt, sodass verfahrensrechtlich keine Einwände bestünden; diese würden vielmehr den Bereich der Abgabenerhebung betreffen. Zudem habe die Übertragung der Grundstücke von der Kommanditgesellschaft auf den Bw. neben der Eintragungsgebühr auch zur Festsetzung von Grunderwerbsteuer in Höhe von ca. 16.000,00 € geführt, die ebenfalls ohne jeglichen Geldfluss zu begleichen gewesen wäre.

Die dargestellten wirtschaftlichen Gegebenheiten

(Scheingewinnbesteuerung/Finanzierungslücke auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung) seien nach Auffassung des Bw. verfahrensrechtsbedingte Härten, die in den Anwendungsbereich von § 236 BAO fallen würden. Gegenständlich läge sowohl eine persönlich als auch eine sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung vor.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit ist insofern gegeben, als die Einhebung der Abgaben die Existenz (Existenzgrundlage) des Bw. gefährden könnte. Wie obig dargelegt worden sei, sei die (geplante) Aufbringung der finanziellen Mittel, die ausschließlich auf einen nicht monetären (fiktiven) Entnahmegewinn zurückzuführen seien, sehr schwierig gewesen. Eine weitere Nachfinanzierung, die, werde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt, notwendig wäre, sei für den Bw. nicht vorhersehbar gewesen und auch nicht möglich.

Das Vorliegen einer Scheingewinnbesteuerung habe zur Folge, dass die Einhebung der Abgaben auch sachlich unbillig sei. Denn selbst wenn die Besteuerungsgrundlagen formal richtig wären (die Frage der Immobilienbewertung stelle sich nach wie vor), sei es vom Gesetzgeber sicher nicht beabsichtigt, dass bei einer Einlage von Grund und Boden aus dem Privatvermögen eine in einem Zeitraum von sechs bis sieben Jahren erfolgte Werterhöhung von über 34% einer Besteuerung unterzogen werde.

Im Rahmen des Ermessens werde darauf verwiesen, dass, da ein Zahlungswille vorhanden sei, auch Nachsichtswürdigkeit vorläge, die Nachsicht der Einhebung somit unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit zu bejahen sei. So seien in den Jahren 2002 und 2003 aus dem Titel der „Betriebsaufgabe“ insgesamt ca. 62.000,00 € an Steuern beglichen worden. Ein Zahlungswille sei auch insofern gegeben, als ein Großteil der Steuernachzahlung vom Bw.

getragen werde. Da die Abgabenerklärungen, die auf der Grundlage eines Schätzungsgutachtens eines gerichtlich beeideten Schätzers erstellt worden seien, richtig gewesen wären, habe der Bw. zudem nicht damit rechnen müssen, dass er eine höhere Nachzahlung zu tragen habe als jene, die sich aus den Abgabenerklärungen ergebe. Darüber hinaus habe der Bw. auch in der Vergangenheit sämtliche abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten erfüllt. Sein strittiger Abgabenrückstand sei somit nicht auf ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten zurückzuführen.

Gesamthaft werde daher die Nachsicht eines aus der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2003 resultierenden Abgabenrückstandes in Höhe von 40.000,00 € beantragt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Oktober 2005 wurde das Ansuchen um Teilnachsicht der Einkommensteuer 2003 mit der Begründung abgewiesen, eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles sei eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabenschuldigen in gleicher Weise treffe. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, könnte die Einziehung nach der Lage des Falles unbillig sein. Da im Zuge der Betriebsprüfung das zweite Gutachten von Mag. H. vom Bw. anerkannt worden sei, dieser somit über die Mehrbelastung informiert worden sei und es auch bewusst unterlassen habe, die Bescheide im Berufungswege zu bekämpfen, läge kein Grund für eine Nachsicht vor.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 (eingebracht am 24. Oktober 2005) wurde fristgerecht Berufung erhoben und unter Bezug auf die Ausführungen im Abweisungsbescheid ergänzend sinngemäß das Folgende vorgebracht:

Wie bereits im Nachsichts Antrag vom 30. Juni 2005 ausgeführt worden sei, sei die „Zweitbewertung“ im Gutachten von Mag. E.H. , die eine höhere Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn zur Folge gehabt habe als jene im Erstgutachten des Ing. S.S. , vom Bw. im Wege eines Kompromisses akzeptiert worden und nicht weil sie der Bw. als „richtig“ betrachte. Der Bw. sei von seiner steuerlichen Vertretung bereits im Feststellungsverfahren über eventuelle Folgen einer Nachbelastung durch die Betriebsprüfung informiert worden. Dies bedeute jedoch nicht, dass deshalb auch die Finanzierung der vom Bw. zu keinem Zeitpunkt erwarteten Nachzahlung gesichert gewesen wäre. Bereits während der Betriebsprüfung sei dem Bw. und seinem steuerlichen Vertreter klar gewesen, dass die Feststellungen dieser Prüfung im Verhältnis zu den den Steuererklärungen zugrunde liegenden Berechnungen zu einer erheblichen Mehrbelastung und einer Liquiditätslücke in Höhe von 40.000,00 € führen würden. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Nachsichtsansuchen werde verwiesen. Auch sei bereits dargelegt worden, dass

verfahrensrechtlich deshalb keine Einwendungen bestünden, weil die Betriebsprüfung lediglich die Einbringungs- bzw. Anschaffungskosten den Entnahmewerten gegenüber gestellt habe. Da somit die Wertansätze für die Entnahmen sowohl vom Bw. als auch von der Betriebsprüfung anerkannt worden seien, habe der Bw. klarerweise keine Berufung erhoben, weshalb der Vorwurf, der Bw. habe die Bekämpfung der Veranlagungsbescheide bewusst unterlassen, ins Leere gehe. Die Einwendungen des Bw. betreffen nicht den Bereich der Festsetzung, sondern jenen der Abgabenerhebung. Die gegenständliche steuerhängige Wertsteigerung von Gewerbegrundstücken in Höhe von knapp 30% in einem Durchschnittszeitpunkt von sechs Jahren sei vom Gesetzgeber sicherlich nicht erwünscht. Die Aufdeckung zu hoher stiller Reserven widerspreche auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Wie im Nachsichtersuchen dargestellt, liege diesbezüglich unter anderem eine Scheingewinnbesteuerung (= Bemessungsgrundlage) von mindestens 65.000,00 €, realistischerweise von 80.000,00 € vor.

Gegenständlich wurde keine Berufungsvorentscheidung erlassen, sondern die Berufung gemäß § 276 Abs. 6 BAO unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben. Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

Der Bw. sieht das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit darin, dass als Folge einer Betriebsaufgabe, im Zuge derer eine Entnahme bebauter sowie unbebauter Grundstücke erfolgt sei, bei den Grundstücken nicht der Realität entsprechende stille Reserven realisiert worden seien. Werde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt, so wäre der Wert der Grundstücke innerhalb eines Zeitraumes von durchschnittlich sechs Jahren um ca. 30%

gestiegen. Bezüglich des Feststellungsverfahrens bestünden dennoch keine Einwendungen, weil die Betriebsprüfung lediglich die Einbringungs- bzw. Anschaffungskosten den Entnahmewerten gegenübergestellt habe. Die Aufdeckung zu hoher stiller Reserven, die rückblickend offenbar auf einem zu niedrigen Ansatz der Einlagewerte beruhe, sei jedoch weder vom Gesetzgeber erwünscht, noch entspreche sie dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Werde von einer als realistisch anzusehenden Grundstückspreiserhöhung von 20% in sechs Jahren ausgegangen, würde der auf den Grund und Boden entfallende Entnahmegewinn nicht 210.000,00 €, sondern lediglich 145.000,00 € betragen. Aus dem Blickwinkel einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei somit von einer Scheingewinnbesteuerung im Ausmaß von mindestens 65.000,00 €, richtigerweise von 80.000,00 € auszugehen. Zudem habe die Übertragung der Grundstücke von der Kommanditgesellschaft auf den Bw. neben der Eintragungsgebühr auch zur Festsetzung von Grunderwerbsteuer in Höhe von ca. 16.000,00 € geführt, die ebenfalls ohne jeglichen Geldfluss zu begleichen gewesen wäre. Die Einhebung des mit 50% zu versteuernden Scheingewinnes sei daher als sachlich unbillig anzusehen.

Dazu ist auszuführen, dass im allgemeinen weder die Judikatur noch die Lehre das Element der sachlichen Unbilligkeit als Korrektiv gesetzlicher Regelungen verstehen. Es wird vielmehr betont, dass es der Gesetzgeber in der Hand gehabt hätte, nicht gewünschte steuerliche Folgen einer gesetzlichen Maßnahme hintanzuhalten. Hat er dies nicht getan, so zwingt dies zum Schluss, dass er in den bloßen Folgen des erlassenen Gesetzes einen eine Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten rechtfertigenden Grund nicht erblickt hat. Nach Stoll (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 2430 und S. 2437ff) spricht für diese Deutung vor allem, dass es rechtstaatlichen Grundsätzen nach heutigem Verständnis nicht entsprechen könne, ins einzelne gehende ausdifferenzierte generelle Vorschriften mit einer überaus allgemein gehaltenen, mit unbestimmten Gesetzesbegriffen denkbar hoher Abstraktion gestalteten Generalklausel, wie dies § 236 BAO nun einmal sei, begegnen zu dürfen. So gesehen dürfte die nachsichtsbegründende sachliche Unbilligkeit ihre Ursache nicht im legislativen Bereich, sohin nicht im schuldbegründenden materiellen Recht, haben, sondern müsste auf die besondere verfahrensmäßige Entstehung der ausstehenden Abgabenschuldigkeit zurückzuführen sein. Zwar fänden sich Judikate, die das Nachsichtselement der sachlichen Unbilligkeit positiv im Sinne eines Korrektivs der Wirkungen materiell-rechtlicher Normen beantworten würden; in diesen Fällen habe aber die allgemeine Rechtslage im Einzelfall zu Ergebnissen geführt, die eine der Absicht zuwiderlaufende Planwidrigkeit bedeuten oder auf eine konfiskatorische Besteuerung des Einkommens oder des Vermögens hinauslaufen würden (z.B. sachliche Unbilligkeit einer Umsatzsteuervorschreibung bei der Vermietung eines Hauses ab dem Jahr 1993, wenn diese Vermietung vor In-Kraft-Treten der Liebhabereiverordnung

1993 als Liebhaberei beurteilt wurde und deshalb ein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten dieses Hauses verweigert wurde (VwGH 2.7.2002, 96/14/0074); Eintritt einer vom Gesetz objektiv nicht gewollten Doppelbesteuerung (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118); die steuerliche Belastung aus dem ererbten Anteil an einer Wirtschaftstreuhandkanzlei übersteigt letztendlich das erlangte Vermögen (VwGH 3.10.1990, 89/13/0010); Inanspruchnahme von Bilanzierungswahlrechten bei einer Personengesellschaft führte zu einer Besteuerung des Gewinnanteiles eines Minderheitsgesellschafters von mehr als 200% (VwGH 23.4.1980, 3114/79)).

Wie der Betriebsaufgabegewinn zu ermitteln ist, insbesondere in welchem Umfang diesbezüglich stille Reserven realisiert werden und wie diese zu versteuern sind, wird im Einkommen-steuergesetz geregelt. In diesem Zusammenhang auftretende Unzulänglichkeiten sind somit materiell-rechtlich legislatorisch bedingt, weshalb – wie obig ausgeführt wurde – im allgemeinen die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO nicht in Betracht kommt. Auch waren die Umstände, die gegenständlich nach dem Vorbringen des Bw. zur Feststellung eines zu hohen Entnahmegewinns führten, nach Rechtsauffassung des unabhängigen Finanzsenates weder außergewöhnlich noch führten sie zu einem unproportionalen oder gar konfiskatorischen Vermögenseingriff beim Bw.. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde erster Instanz an, dass die vermeintlich unrealistische Höhe des festgestellten Betriebsaufgabegewinnes ausschließlich eine Auswirkung der §§ 24 und 6 EStG ist und deshalb keine sachliche Unbilligkeit begründet.

Der Bw. hat weiters auch das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit geltend gemacht. Diese sei insofern gegeben, als es dem Bw. nicht möglich wäre, jene durch die Feststellungen der Betriebsprüfung verursachte steuerliche Mehrbelastung von 40.000,00 € zu finanzieren. Zum Beweis wurde eine Aufstellung der Bankverbindlichkeiten vorgelegt, wonach diese zum Stichtag 24.05.2005 insgesamt 742.000,00 € betragen würden. Weiters wurde ausgeführt, zur Tilgung dieser Verbindlichkeiten bei der Hp.-Bank stünden lediglich jene Einnahmen in Höhe von 55.000,00 €, die der Bw. aus der Verpachtung der bebauten Grundstücke an die Fa. L.N. GmbH lukriere, abzüglich der darauf entfallenden Einkommensteuer in Höhe von 17.142,00 €, sohin ein Betrag in Höhe von 37.858,00 €, zur Verfügung.

Eine " persönliche " Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. 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, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme.

Die Entscheidungsfindung bezüglich des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit bedingt eine detaillierte Kenntnis der gesamten Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Nachsichtswerbers. Da im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegt, ist es dessen Sache, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Kommt der Abgabepflichtige dieser Verpflichtung nicht nach, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren. Zu beachten ist zudem, dass für die Beurteilung des Nachsichtsanspruches nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant sind, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bzw. des Antrags auf Nachsicht bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates über das Nachsichtsansuchen (VwGH 26.6.2002, 98/13/0035; VwGH 30.7.2002, 99/14/0315).

In diesem Sinne wurde daher der Bw. mit Ergänzungsvorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 6. Oktober 2006 unter Hinweis auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht im Nachsichtsverfahren um die Beantwortung der im Folgenden angeführten Fragen anhand konkreter Zahlen sowie um belegmäßigen Nachweis seiner Angaben ersucht:

- Angabe der Höhe des derzeitigen monatlichen Einkommens (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte, etc.).
- Darlegung, welche regelmäßigen Ausgaben (Betriebskosten, Kapital- und Zinsrückzahlungen, etc.) damit zu begleichen sind.
- Bekanntgabe, ob Unterhaltspflichten bestehen und falls dies bejaht wird, für wen und in welcher Höhe.
- Mitteilung des derzeitigen Obligo jener Darlehen, mit denen die sich im Alleineigentum des Bw. befindlichen bebauten Grundstücke .yy und .xx (GB xxx Db., EZ aa und EZ bb) besichert sind (diese Grundstücke samt Gebäude werden an die Fa. L.N. GmbH verpachtet und sind mit einer Hypothek zu Gunsten der V.V.-Bank (Höchstbetrag 511.000,00 €) belastet) sowie Angabe der Höhe der diesbezüglichen monatlichen Rückzahlungsraten. Bekanntgabe, ob sonstige Verbindlichkeiten bestehen, und falls dies bejaht wird, Mitteilung der Namen und Anschriften der Gläubiger, der jeweils derzeit aushaftenden Beträge sowie der monatlichen Rückzahlungsraten.

- Angabe, ob und in welchem Ausmaß von anderen Gläubigern ein Schuldnachlass gewährt wurde.
- Mitteilung, ob der Bw. außer den obig angeführten Grundstücken über sonstige Vermögenswerte (weitere Grundstücke, Sparguthaben, Aktien, Pkw, etc.) verfügt und falls dies bejaht wird, die Angabe der (Verkehrs)werte.

In Beantwortung dieses Vorhaltes stellte der Bw. seine finanziellen Verhältnisse mit Schreiben vom 16. Oktober 2006 wie folgt dar:

- Monatliche Einnahmen

Der Bw. erziele monatliche Mieteinnahmen in Höhe von 4.579,00 € und erhalte eine Pension in Höhe von durchschnittlich 2.200,00 € monatlich (bereinigt von 14 auf 12 Gehälter). Die monatlichen Nettoeinnahmen würden somit insgesamt 6.800,00 €, die jährlichen Nettoeinnahmen 81.590,00 € betragen.

- Regelmäßige Ausgaben

Die auf die Liegenschaft entfallenden Betriebskosten würden von der Mieterin, der Fa. L.N. GmbH, beglichen und daher die Einnahmen nicht belasten. Den Einnahmen stünden allerdings die Annuitäten der V.-Bank, der B.C., der R. und der Hp. in Höhe von insgesamt 51.154,00 € gegenüber. Darüber hinaus müssten für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die Pensionseinkünfte insgesamt ca. 10.000,00 € (diesbezüglich läge ein Steuerbescheid des Finanzamtes Feldkirch für 2006 vor) an Einkommensteuer beglichen werden, sodass die regelmäßig anfallenden jährlichen Ausgaben 61.154,00 € betragen würden. Dem Bw. verbliebe somit nach Abzug der Ausgaben von den jährlichen Nettoeinnahmen lediglich ein Betrag in Höhe von 20.436,00 €.

- Unterhaltsverpflichtungen

Unterhaltsverpflichtungen bestünden keine.

- Bankenobligi

Festzuhalten sei, dass nur ein Teil der aufgenommenen Darlehen grundbücherlich abgesichert seien. Der Restbetrag sei als eintragungsfähige Urkunde der V.-Bank übergeben worden, sodass – ex lege – nicht die kompletten Bankverbindlichkeiten aus dem Grundbuch ersichtlich seien. Seitens der V.-Bank Rk. sei dem Bw. eine Übersicht seiner gesamten Verbindlichkeiten zur Verfügung gestellt worden, welche diesem Schreiben beigelegt worden sei. Die steuerlichen Vertreter des Bw. würden weiters über Kontoauszüge der R., der Hp. und der B.C. verfügen, welche bei Bedarf jederzeit übermittelt werden könnten.

- Schuldennachlass

Es sei von keinem Gläubiger ein Schuldennachlass gewährt worden; die Betriebsaufgabe sei auch nicht als Sanierung dargestellt worden. Lediglich die nicht zu erwartende Steuerlast, die verständlicherweise auch in keinem Finanzierungskonzept enthalten gewesen wäre, habe das Gesamt-Finanzierungskonzept enorm belastet.

- Sonstige Vermögenswerte

Die sonstigen Vermögenswerte bestünden aus einem Fünftel-Anteil eines Ferienhauses in Le.. Der Anteil umfasse ca. 45 m², ein realistischer Verkaufserlös von 6.000,00 €/m² würde somit einen Schätzwert in Höhe von 270.000,00 € ergeben. Darüber hinaus besitze der Bw. 50% der GmbH-Anteile an der Fa. L.N. GmbH. Die dort aufgelaufenen Gewinne bis zum 31.12.2004 (der Jahresabschluss 2005 sei noch nicht fertig gestellt) würden 49.854,00 € betragen, sodass das „Sonstige Vermögen“ des Bw. mit ca. 320.000,00 € zu veranschlagen sei.

Diesem Antwortschreiben des Bw. beigelegt waren die folgenden Anhänge:

- Einnahmen (Stand 9.10.2006)

| | pro Monat | | jährlich |
|-------------------------------------|------------|-----|-------------|
| Miete netto (ohne USt) | 4.579,00 € | x12 | 54.948,00 € |
| Pension, incl. 13./14. Monatsgehalt | 2.437,00 € | x2 | 4.874,00 € |
| Pension | 1.814,00 € | x12 | 21.768,00 € |
| Summe Einnahmen (bereinigt) | 6.800,00 € | x12 | 81.590,00 € |

- Kosten (Stand 9.10.2006)

| Bank | Kontonummer | im Jahr |
|------------------|-------------|---------------------------------------------|
| V.-Bank Rk. | aaa | 6.335,00 € |
| V.-Bank Rk. | bbb | 22.956,00 € |
| V.-Bank Rk. | ccc | 10.127,00 CHF, Kurs: 1,57 (endfällig) |
| B.C. , B. | ddd | 2.520,00 € (Zinssatz: 2,806 ab 15.10.06) |
| R. , Db. | eee | 3.216,00 € |
| Hp. , B. | fff | 6.000,00 € |
| Summe Annuitäten | | 51.154,00 € |

| | | |
|----------------------------------|--|-------------|
| Est lt. VZ-Bescheid FA Feldkirch | | 10.000,00 € |
| Gesamt | | 61.154,00 € |

- Deckung (netto)

| | monatlich | jährlich |
|-----------------|------------|-------------|
| Einnahmen | 6.800,00 € | 81.590,00 € |
| Ausgaben | 5.097,00 € | 61.154,00 € |
| Deckung (netto) | 1.703,00 € | 20.436,00 € |

- Wohnung

Die Wohnung „I.P. 8a“ stehe im Eigentum der Gattin des Bw. und sei von ihr finanziert worden. Miete werde keine verrechnet.

- Aufstellungen Verbindlichkeiten (Stand 9.10.2006)

| | Kontonummer | Euro | CHF |
|--------------------------------------------|-------------|---------------------------------------|-------------------------|
| V.-Bank | aaa | 19.134,00 | |
| | bbb | 352.743,00 | |
| | ggg | -1.264,00 (Guthaben) | |
| | hhh | 360.802,00 | 566.602,00 (Kurs: 1,57) |
| Summe V.-Bank | | 731.415,00 | |
| Ra. | eee | 11.176 | |
| Hp. | iii | 4.203,00 | |
| B.C. | ddd | 6.196,00 | |
| Summe Gesamtverbindlichkeiten | | 752.990,00 | |
| Eventualverbindlichkeiten: FA Feldkirch | | ca. 40.000,00 (Nachsichtsansuchen) | |

- Aufstellung „Sonstiges Vermögen“ (ohne Mähdergasse)

| | |
|-----------------------------------------------------|---------------------|
| ¼ Anteil Ferienwohnung Le. (ca. 45 m² à 6.000,00 €) | 270.000,00 € (erbt) |
| 50% GmbH-Anteile „L.N.“ GmbH (aufgelaufene | 49.854,00 € |

| | |
|----------------------------|--------------|
| Gewinne bis 31.12.2004) | |
| Summe „Sonstiges Vermögen“ | 319.854,00 € |

Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. mit der Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse glaubwürdig seine derzeitige Überschuldung aufgezeigt. Er hat auch dargetan, dass ihm nach Abzug der Tilgungs- und Zinszahlungen sowie der auf die Einnahmen entfallenden Einkommensteuer lediglich ein Betrag in Höhe von 1.703,00 € zur Tilgung der derzeit ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 40.000,00 € zur Verfügung steht.

Allerdings ist festzuhalten, dass eine persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO lediglich dann bejaht werden kann, wenn die Existenzgefährdung bzw. die wirtschaftlichen Schwierigkeiten gerade durch die Einbringung der nachzusehenden Abgaben hervorgerufen wird bzw. werden. In Anbetracht des Umstandes, dass der Bw. gegenwärtig nahezu 63% der monatlichen Einnahmen zur Tilgung seiner Bankverbindlichkeiten verwendet, kann die Rechtsmeinung des Bw., seine Liquiditätsprobleme hätten ihre Ursache ausschließlich in der nicht erwarteten steuerlichen Mehrbelastung von 40.000,00 €, somit nicht als zutreffend erachtet werden. Die gegenwärtigen wirtschaftlichen Schwierigkeiten sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates vielmehr in erster Linie auf die hohen Kreditrückzahlungen bedingt durch Bankverbindlichkeiten im Ausmaß von derzeit 752.990,00 € zurückzuführen.

Abgesehen davon sind finanzielle Engpässe, Liquiditätskrisen oder Überschuldung für die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit grundsätzlich auch nicht ausreichend (z.B. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2434ff; VwGH 08.04.1991, 90/15/0015). Da Abgabenschuldige gehalten sind, für die Entrichtung der Abgaben alle vorhandenen Mittel einzusetzen, würde selbst die Notwendigkeit, vorhandene Vermögenswerte (Fahrnisse, Grundvermögen, etc.) zur Abgabenabstattung heranzuziehen, oder gegebenenfalls einen zusätzlichen Kredit aufzunehmen, die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig machen (z.B. VwGH 28.04.2004, 2001/14/0022; VwGH 06.11.1991, 90/13/0282, 0283; VwGH 14.01.1991, 90/15/0060).

Zudem bedarf es nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates gegenständlich weder einer Veräußerung von Vermögen noch einer zusätzlichen Kreditaufnahme. Da dem Bw. selbst nach Abzug der Kredit- und Einkommensteuervorauszahlungen monatlich noch ein Betrag von 1.703,00 € verbleibt, von dem auch keine Mietzahlungen entrichtet werden müssen, ist dem Bw. zumutbar, die derzeit ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 40.000,00 € in Form von Ratenzahlungen zu entrichten. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur zum Ausdruck gebracht hat (z.B. VwGH 14.01.1991, 90/15/0060; VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0076) bedarf es dann keiner Nachsicht, wenn allfälligen Härten aus der

sofortigen gänzlichen Abgabeneinhebung durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden kann.

Da aus den dargestellten Gründen berufungsgegenständlich somit weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieser Entscheidung eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Berufung deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

Abschließend soll jedoch noch auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden (z.B. VwGH 21.6.1994, 90/14/0065), wonach selbst bei Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit im Rahmen des Ermessens aus Zweckmäßigkeitsgründen (d.h. das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben) eine Nachsicht nicht vertretbar wäre, wenn sie sich ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger des Abgabepflichtigen auswirken würde. Dass gegenständlich, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Oktober 2006 ausgeführt wurde, von keinem Gläubiger ein Schuldennachlass gewährt wurde, stünde somit einer positiven Ermessensentscheidung entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. Oktober 2006