

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7.3.2012 zu StNr. 000/0000, mit dem ein Ansuchen um Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 BAO abgewiesen wurde, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat ein Modehaus mit mehreren Filialen betrieben. Aufgrund einer Anzeige wurden am 29.6.2005 von der damaligen Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes Linz wegen des Verdachtes von Schwarzumsätzen an mehreren Standorten Hausdurchsuchungen durchgeführt. Aus der im Anschluss daran durchgeföhrten Außenprüfung resultierten Abgabennachforderungen in Höhe von rund 200.000,00 €, davon Einkommensteuern 2000 bis 2003 in Höhe von 109.185,04 € und Umsatzsteuern für die Jahre 2000 bis 2003 in Höhe von 54.368,02 €, die am Abgabenkonto des Beschwerdeführers am 2.11.2005 gebucht wurden. Die Abgabenvorschreibungen erwuchsen aufgrund eines vom Beschwerdeführer abgegebenen Rechtsmittelverzichts in Rechtskraft.

Am 26.9.2006 beantragte das Finanzamt beim Landesgericht Linz die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Beschwerdeführers. Einen daraufhin vom damaligen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers (Dr. S) mit Eingabe vom 3.10.2006 erstatteten (verbesserten) Vorschlag einer außergerichtlichen Bereinigung des Abgabenrückstandes durch Leistung einer von dritter Seite finanzierten Abschlagszahlung in Höhe von 20 % lehnte das Finanzamt am 6.10.2006 ab. Begründet wurde dies lediglich damit, dass einem gerichtlichen Verfahren der Vorzug gegenüber einer außergerichtlichen Regelung gegeben werde. Der Konkursantrag des Finanzamtes wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 17.11.2006 zu GZ.1 , mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

In einer aktenkundigen Eingabe des Beschwerdeführers an den Magistrat der Stadt Linz, Bezirksverwaltungsamt vom 27.12.2006 betreffend Entziehung der Gewerbeberechtigung führte der Beschwerdeführer unter anderem aus: "Ich wurde vom Finanzamt Linz aufgrund einer anonymen Anzeige nach einem firmeninternen Konflikt (Kündigung einer Teilzeitangestellten) beschuldigt, aufgrund übermittelter "Listen" Umsätze in Millionenhöhen nicht versteuert zu haben und schließlich zu einer Nachzahlung von mindestens € 220.000,- mit Rechtsmittelverzicht (Variante 2 € 450.000,- ohne Rechtsmittelverzicht) festgelegt."

Aktenkundig ist ferner ein vom Beschwerdeführer verfasster "ergänzter und überarbeiteter Aktenvermerk für Konkursrichter" vom 23.10.2006. Darin führte er unter anderem aus: "... beim FA Linz wurde mir nach Hausdurchsuchungen und Einvernahmen im Sept. 2005 das "Angebot" gemacht, einen Bescheid über eine Schätzung von € 450.000,- Nachbelastung auszustellen oder einen Bescheid mit Rechtsmittelverzicht über eine Schätzung von Nachbelastungen von € 200.000,- auszustellen. Verteidigen könnte ich mich bei Gericht, der Akt würde dem Gericht in den nächsten 2 Wochen übermittelt werden."

Diesem Aktenvermerk ist die Ablichtung einer offenkundig ebenfalls vom Beschwerdeführer verfassten "Ergänzung und Beilagen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.9.2005" angeschlossen, in der unter lit. f) ausgeführt wurde: "Ich unterfertige daher diesen Vergleich, um die in Aussicht gestellte noch höhere Schätzung zu verhindern, was eine sichere Insolvenz meiner Firma und meiner Person zur Folge hätte ..."

Einem Protokoll- und Urteilsvermerk des Landesgerichtes Linz vom 10.11.2009 zu GZ.2 ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer vom Vorwurf, im Zeitraum von 2002 bis Dezember 2004 vorsätzlich als Abgabepflichtiger, in der Absicht sich durch die wiederkehrende Begehung von Finanzstraftaten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 105.167,79 € und an Umsatzsteuer in Höhe von 52.768,02 € dadurch bewirkt habe, dass er Umsätze in Höhe von 263.845,61 € nicht erklärt habe, freigesprochen wurde. Auch vom Vorwurf einer weiteren vorsätzlichen und gewerbsmäßigen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von 23.800,00 € betreffend den Zeitraum 15.3.2004 bis 1.11.2005 wurde der Beschwerdeführer freigesprochen. Schuldig wurde er dagegen erkannt, im Zeitraum von Anfang 2002 bis 1.11.2005 unter Verletzung seiner Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe richtiger Umsatzsteuervorankündigungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von rund 110.000 € bewirkt zu haben. Dafür wurde er zu einer teilbedingten Geldstrafe in Höhe von 60.000 € verurteilt.

Am 1.12.2011 sprach der Beschwerdeführer beim Finanzamt vor. Einem über diese Vorsprache aufgenommenen Aktenvermerk ist zu entnehmen, der Beschwerdeführer sei darauf hingewiesen worden, dass eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens aus rechtlichen Gründen nicht möglich sei (das Urteil des Landesgerichtes Linz stelle keinen

Wiederaufnahmegrund dar, eine beantragte Wiederaufnahme sei bereits zurückgewiesen worden). Lediglich eine Nachsicht im Einbringungsverfahren sei aus verfahrensrechtlicher Sicht "möglich". Der Beschwerdeführer sei ferner darauf hingewiesen worden, "dass keine Zusage auf den Erfolg dieses Ansuchens" (Nachsichtsansuchens) gegeben werden könne.

Diesem Aktenvermerk sind zwei Eingaben des Beschwerdeführers vom 20.6.2011 und 20.10.2011 angeschlossen. Darin hatte der Beschwerdeführer im Wesentlichen auf seinen Freispruch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren verwiesen und näher ausgeführt, warum seiner Ansicht nach die der seinerzeitigen Abgabenvorschreibung zugrunde liegende Schätzung unzutreffend gewesen sei. Er suche daher einen Weg, dass dieser geschätzte Betrag auf seinem Steuerkonto wieder storniert werde und die ursprünglich richtigen – auch vom Finanzamt geprüften – Bilanzen "wieder eingebucht werden". Ferner war dem Aktenvermerk ein "Ersuchen um Wiedereinsetzung der Bilanzen (Jahresabschlüsse) 2002 – 2004 zu den ursprünglichen und richtigen Werten" vom 16.4.2010 angeschlossen.

Mit **Nachsichtsansuchen vom 14.12.2011** ersuchte der Beschwerdeführer unter Hinweis auf seine Eingaben vom 20.6.2011 und 20.10.2011 um Nachlass der gesamten damals offenen Steuerschuld in Höhe von insgesamt 229.654,19 €. Diesem Betrag lägen als Ursache nicht Geschäftsfälle zugrunde, sondern eine Schätzung, die durch eine "anonyme Anzeige einer dem Finanzamt bekannten Person" ausgelöst worden sei. Neuerlich verwies der Beschwerdeführer auf den Ausgang des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens. Ferner führte er aus, dass er aus gesundheitlichen und wirtschaftlichen Gründen nicht mehr in der Lage sei, den beim Finanzamt offenen Saldo zu reduzieren oder rückzuführen. Mit Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 3.4.2008 sei ihm eine unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension zuerkannt worden. Die dieser zugrundeliegende Nervenerkrankung (Polyneuropathie) wurde durch mehrere dem Nachsichtsansuchen beigelegte Unterlagen dokumentiert. Dem monatlichen Nettoeinkommen von 1.130,60 € stünden diesen Betrag übersteigende und näher aufgegliederte monatliche Kosten gegenüber. Die monatlichen Mehrkosten würde von dritter Seite (Verwandtschaft) unterstützend vorfinanziert, auch um die im Zusammenhang mit der oben erwähnten Geldstrafe verfügte Ersatzfreiheitsstrafe nicht antreten zu müsse. Er besitze kein sonstiges Einkommen oder Vermögen und keine Ersparnisse.

Dieses Nachsichtsansuchen wies das Finanzamt mit **Bescheid vom 7.3.2012** ab. Begründet wurde dies wie folgt:

"Gem. § 236 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 Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Eine sachliche Unbilligkeit ist aus dem Verbringen im Ansuchen nicht abzuleiten. Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem

wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Eine solche Unbilligkeit wird etwa dann gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Eine Unbilligkeit ist 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. Gegen eine Nachsichtsgewährung spricht auch, wenn die Nachsicht sich nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde festgestellt, dass auch bei der Sozialversicherungsanstalt ein größerer Rückstand besteht, der mittels Lohnpfändung getilgt wird. Einerseits ist daher nicht ersichtlich, dass sich gerade durch eine Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten ein Sanierungseffekt einstellen würde und andererseits würde durch die Nachsicht der andere Gläubiger (die SVA) begünstigt werden. Bei einer Nachsichtsgewährung hat die zuständige Behörde aber auch auf das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen, gemessen an den ihn treffenden abgabenrechtlichen Vorschriften, Rücksicht zu nehmen. Eine Nachsicht kann nicht gewährt werden, wenn die abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten über mehrere Jahre verletzt wurden, denn dies würde zu einer Ungleichbehandlung gegenüber jenen Abgabepflichtigen führen, die ihren steuerlichen Verpflichtungen stets in vollem Umfang nachkommen. Ein ehrlicher Steuerschuldner darf nicht durch Bevorzugung eines unehrlichen benachteiligt werden, dies wäre jedoch bei Gewährung einer Nachsicht der Fall. Da es sich bei einem Teil des Abgabenrückstandes um hinterzogene Abgaben handelt und dafür eine Verurteilung durch das Landesgericht Linz erfolgte, kommt die Gewährung einer Nachsicht nicht in Betracht. Aus den Unterlagen, die dem Nachsichtsansuchen beigelegt wurden, geht hervor, dass versucht wurde, hinsichtlich der im Zuge der Betriebsprüfung geschätzten Abgabenbeträge eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu erwirken, da eine Berufung nicht möglich war (Rechtsmittelverzicht wurde abgegeben). Diesem Ersuchen wurde nicht Folge geleistet. Das Nachsichtsverfahren dient jedoch nicht dazu, im Festsetzungsverfahren mögliche, aber unterlassene, Einwendungen nachzuholen."

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Berufung vom 5.4.2012** führte der Beschwerdeführer aus, dass bei der Sozialversicherungsanstalt kein Rückstand bestehe. Eine persönliche Unbilligkeit liege vor. Ferner wies er darauf hin, dass er vom Landesgericht Linz wegen verspäteter Abgabe und nicht zeitgerechter Entrichtung von (Umsatzsteuern in Höhe von) rund 110.000,00 € verurteilt worden sei, jedoch "von der Anklage von Verkürzungen (hinterzogene Abgaben) von Einkommensteuer (€ 105.167,79) und Umsatzsteuer (€ 52.768,02 und € 17.000,- und € 6.800,-) freigesprochen worden sei. Er ersuche daher um Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Stattgabe des ihm am "1.12.2012" (richtig: 1.12.2011) von den Vertretern des Finanzamtes empfohlenen, und von ihm eingebrochenen Ansuchens um Nachsicht.

Ungeachtet dieser Berufung beantragte das Finanzamt in weiterer Folge die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Beschwerdeführers. Mit Beschluss

des Bezirksgerichtes Traun vom 11.2.2013, GZ.3 , wurde über das Vermögen des Beschwerdeführers das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, ihm die Eigenverwaltung entzogen und Mag. G zum Masseverwalter bestellt.

Das Finanzamt meldete die nachsichtsgegenständlichen Abgabenforderungen in Höhe von insgesamt 229.654,19 € in diesem Verfahren als Insolvenzforderungen an.

In der Tagsatzung vom 10.7.2013 wurde ein verbesserter Zahlungsplan mit den erforderlichen Mehrheiten angenommen; das Finanzamt hatte gegen den Zahlungsplanvorschlag gestimmt. Demnach erhalten die Insolvenzgläubiger eine Quote von 2,45 %, zahlbar in drei gleichen jährlichen Raten, fällig am 1.5.2014, 1.5.2015 und 1.5.2016.

Nach Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem dieser Zahlungsplan bestätigt worden war, wurde das Schuldenregulierungsverfahren mit Beschluss vom 8.8.2013 aufgehoben. Die erste Jahresrate wurde entrichtet und am Abgabenkonto des Beschwerdeführers gebucht.

Am 24.5.2012 hatte das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid vom 7.3.2012, mit dem das Nachsichtsansuchen abgewiesen wurde, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde 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 Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten durch Nachsicht setzt einen hierauf gerichteten Antrag voraus. Wegen der Antragsgebundenheit dieses Verwaltungsaktes darf eine Nachsicht nicht über den Antrag hinausgehen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Der Antrag ist nicht bloß ein Formalerafordernis; es muss ein begründeter Antrag sein. Die Abgabenbehörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen. Selbst wenn der Behörde Umstände bekannt sind, die eine Nachsicht in Betracht ziehen lassen, hat sie diese Umstände nicht von Amts wegen als Nachsichtsgründe aufzugreifen, wenn der Nachsichtswerber selbst nichts in dieser Richtung vorbringt (VwGH 10.5.1995, 92/13/0125).

Den Antragsteller trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 7.9.1990, 90/14/0089; 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091). Er hat somit „einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann“ (zB VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289; 26.2.2013, 2010/15/0077; 27.6.2013, 2013/15/0173; 17.6.2013, 2010/16/0219). Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt daher beim Nachsichtswerber (zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0243;

22.9.2000, 95/15/0090; 3.7.2003, 2002/15/0155; 20.5.2010, 2009/15/0008). Daher hat nach der Rechtsprechung (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; 29.6.2006, 2006/16/0007; 26.2.2013, 2010/15/0077) die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein (zB VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337; 17.11.2010, 2007/13/0135).

a) Persönliche Unbilligkeit

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des (der) Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118; 19.10.2006, 2003/14/0098). Eine solche Unbilligkeit wird stets gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet (zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 30.4.1999, 99/16/0086; 22.9.2000, 95/15/0090). 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 (zB VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033; 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.4.2010, 2006/15/0278; 27.6.2013, 2013/15/0173). 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 (zB VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 2.6.2004, 2003/13/0156; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061; 10.5.2010, 2006/17/0289).

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (zB VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103; 24.6.2010, 2008/15/0221; 17.11.2010, 2007/13/0135; 19.6.2013, 2010/16/0219). Die Rechtsmittelbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (zB VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301; 17.5.2004, 2003/17/0134; 24.3.2009, 2006/13/0149). Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes in der Regel zu berücksichtigen (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049). Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen zB bei Beschwerden gegen Sicherstellungsaufträge (§ 232), wo die Sachlage, die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bestand, maßgebend ist (VwGH 9.12.1974, 746/73, Slg 8721A, verstärkter Senat; 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; 25.2.2003, 2002/14/0112; weitere Ausnahmen bei Ritz, BAO, 5. Auflage, § 279 Tz 32 ff). Die Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO zählt nicht zu diesen Ausnahmen, in diesen Verfahren ist daher die Sachlage im Zeitpunkt der Rechtsmittelentscheidung maßgebend.

Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, dass auf den rechtskräftig bestätigten und auch die nachsichtsgegenständlichen Abgaben umfassenden Zahlungsplan, der im

Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers abgeschlossen wurde, Bedacht zu nehmen ist.

Gemäß § 194 Abs. 1 IO muss der Schuldner den Insolvenzgläubigern mindestens eine Quote anbieten, die seiner Einkommenslage in den folgenden fünf Jahren entspricht. Die Zahlungsfrist darf sieben Jahre nicht übersteigen.

Für den Zahlungsplan wird keine zahlenmäßige Mindestquote vorgesehen. Das Gesetz kennt jedoch eine gesetzliche Mindestquote. Der Schuldner hat den Konkursgläubigern zumindest eine Quote anzubieten, die seiner Einkommenslage in den folgenden fünf Jahren entspricht. Dies weicht von der siebenjährigen Maximaldauer bewusst ab. Dadurch wird dem Gericht die Prüfung erleichtert, ob die gesetzliche Mindestquote angeboten wird, weil der Schuldner meist einen Zahlungsplan anbieten wird, der seiner Einkommenslage in den nächsten sieben Jahren entspricht, weil nur in diesem Fall eine Annahme durch die Gläubiger zu erwarten sein wird. Die gesetzliche Mindestquote stellt nur ein Mindestmaß zum Schutz der überstimmten Gläubiger dar. Bei Beurteilung der Angemessenheit der Quote ist auf das voraussichtliche Einkommen aufgrund der derzeit ausgeübten Tätigkeit abzustellen. Berufliche Verbesserungen, Gehaltssprünge, jährliche Lohn- oder Pensionserhöhungen sind zu berücksichtigen. Das erzielbare Einkommen ist nicht maßgebend. Das Gericht hat somit nicht den Anspannungsgrundsatz, wonach der Schuldner jener Arbeit nachgehen muss, die ihm nach seiner Ausbildung und Befähigung zumutbar ist und ein höchstmögliches Einkommen gewährleistet, anzuwenden. Bietet der Schuldner keine angemessene Quote an, so ist der Antrag auf Annahme eines Zahlungsplans nach § 194 Abs. 2 Zif. 3 IO unzulässig, weil der Zahlungsplan gegen zwingende Rechtsvorschriften verstößt (Mohr in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 194 IO bzw. § 194 KO, Rz 3 ff).

Anhaltspunkte dafür, dass der gegenständliche Zahlungsplan nicht der Einkommenslage des Beschwerdeführers entsprechend würde und daher vom Gericht zu versagen gewesen wäre, finden sich nicht. Damit kann aber nicht von einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben (im Rahmen des Zahlungsplanes und in Höhe der Zahlungsplanquote) und den im Bereich des Beschwerdeführers dadurch entstehenden Nachteilen ausgegangen werden, weshalb schon das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben verneint werden muss. Die erste, am 1.5.2014 fällig gewesene Teilquote wurde bereits entrichtet. Werden auch die am 1.5.2015 und 1.5.2016 fälligen Teilquoten entrichtet, tritt gemäß § 193 Abs. 1 iVm § 156 Abs. 1 IO die mit der Erfüllung des Zahlungsplanes verbundene Restschuldbefreiung ein und sind die verbleibenden Abgabenschulden abzuschreiben. Sollte der Zahlungsplan nicht erfüllt werden können, wofür sich derzeit allerdings keine Anhaltspunkte finden, läge eine maßgebliche Änderung der Sachlage vor, die den Beschwerdeführer zu einer neuerlichen Stellung eines Nachsichtsansuchens berechtigen würde; durch das gegenständliche Erkenntnis entschiedene Sache (res iudicata) läge diesfalls nicht vor bzw. stünde einem neuerlichen Nachsichtsansuchen nicht entgegen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 236 Tz 19 mwN).

Lediglich der Vollständigkeit halber sei noch bemerkt, dass auch im Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen durch das Finanzamt dieses zutreffend das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit der Einhebung verneint hat. Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur 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 (zB VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033; 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.4.2010, 2006/15/0278; 27.6.2013, 2013/15/0173). Davon konnte das Finanzamt im Hinblick auf die im Nachsichtsansuchen dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers aber ausgehen. Im Schuldenregulierungsverfahren wurden insgesamt 714.264,46 € an Insolvenzforderungen angemeldet, sodass es jedenfalls eines eingehenderen Vorbringens des Beschwerdeführers bedurft hätte, warum im Hinblick auf diesen Gesamtschuldenstand gerade die Einhebung der Abgabenforderungen zu einer Existenzgefährdung geführt hätte.

b) sachliche Unbilligkeit

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061), sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Die Nachsicht dient grundsätzlich nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Bescheidbeschwerden) nachzuholen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 25.11.2002, 97/14/0013; 30.9.2004, 2004/16/0151; 20.9.2007, 2002/14/0138). Eine Unbilligkeit kann aber vorliegen, wenn solche Rechtsmittel aussichtslos erschienen sind (insbesondere wegen diesbezüglicher Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde, VwGH 14.3.1986, 85/17/0143), wegen entschuldbaren Rechtsirrtums unterblieben (VwGH 13.11.1989, 88/15/0121; 20.9.1996, 93/17/0007) oder wegen Unzumutbarkeit nicht eingebracht wurden (VwGH 11.11.1982, 15/3470/80).

Im Festsetzungsverfahren hatte der Beschwerdeführer einen Rechtsmittelverzicht abgegeben. Für Verzichtserklärungen gelten, ebenso wie für andere Prozesshandlungen, jene Erfordernisse, die allgemein für das Zustandekommen rechtsverbindlicher Willenserklärungen gelten (VwGH 21.2.1996, 92/14/0057). Ein wesentlicher Irrtum, der von der Behörde veranlasst ist, führt zur Ungültigkeit der Verzichtserklärung (vgl zB VwGH 26.6.1975, 1268/74, Slg 8860A; 21.2.1996, 92/14/0057; 16.3.2005, 2003/14/0005). Ein Irrtum ist (nach hA zu § 871 ABGB, vgl zB Rummel, in Rummel, ABGB I³ § 871 Tz 15) durch den anderen veranlasst, wenn der andere für den Irrtum (adäquat) ursächlich war; entscheidend ist, ob der andere zur Entstehung des Irrtums so viel beigetragen hat, dass sein Vertrauen auf die Erklärung nicht schutzwürdig ist. Verschulden des anderen ist nicht erforderlich. Zur Ungültigkeit führen auch physischer oder psychischer Zwang, der die freie Willensbildung behindert, sowie Drohungen und Verweigerungen der erbetenen

Bedenkzeit (Stoll, BAO, 2611). Stoll erwähnt in diesem Zusammenhang ausdrücklich auch die Androhung einer höheren Bemessungsgrundlagen bei Schätzungen für den Fall der Verweigerung der Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes.

Der Beschwerdeführer hat in den eingangs zitierten Schreiben (Eingabe an das Bezirksverwaltungsamt vom 27.12.2006, Aktenvermerk für den Konkursrichter vom 23.10.2006 samt Beilage) wiederholt darauf hingewiesen, dass er im Zuge bzw. in Folge der durchgeführten Hausdurchsuchung von den Prüfern zur Abgabe eines solchen Rechtsmittelverzichtes gedrängt worden war. Sollte es tatsächlich der Fall gewesen sein, dass der Beschwerdeführer durch Androhung einer ansonsten höheren Schätzung der "Schwarzumsätze" zur Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes genötigt wurde, wäre dieser Verzicht jedenfalls unwirksam gewesen. Abgesehen davon wäre eine derartige Vorgangsweise von Prüfungsorganen, die fundamentalen rechtsstaatlichen Grundprinzipien (jedenfalls dem in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzip und dem aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Willkürverbot) widerspricht, auch disziplinarrechtlich zu prüfen gewesen. In einem solchen Fall läge aber auch eine sachlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, weil das Rechtsmittel allein aufgrund der rechtswidrigen Vorgangsweise der Prüfer für den Beschwerdeführer aussichtslos erschien.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers im gegenständlichen Nachsichtsverfahren erschöpft sich jedoch in der Behauptung des Vorliegens einer persönlich bedingten Unbilligkeit, wie dies bereits im angefochtenen Bescheid festgestellt wurde. In der Berufung blieb diese Feststellung unwidersprochen. Bereits oben wurde ausgeführt, dass im Rahmen der amtsweigigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen sind bzw. Umstände, die eine Nachsicht in Betracht ziehen lassen, nicht von Amts wegen als Nachsichtsgründe aufgegriffen werden können, wenn der Nachsichtswerber selbst nichts in dieser Richtung vorbringt (VwGH 10.5.1995, 92/13/0125). Abgesehen davon sind nur die zitierten Schreiben (Angaben bzw. Aussagen) des Beschwerdeführers aktenkundig. Um vom Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im oben dargestellten Sinn ausgehen zu können, wäre aber ein Nachweis eines derartigen Prüferverhaltens erforderlich. Sofern sich dieses auf bloß mündlich getätigte Äußerungen beschränkt, wird ein solcher Nachweis in der Regel kaum möglich sein (vgl. zur überaus schwierigen Beweisführung der Partei, die nachträglich derartige Mängel behauptet: Stoll, BAO, 2611).

Schließlich käme im gegenständlichen Fall die Bewilligung einer Abgabennachsicht aber auch bei Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit aus Ermessenserwägungen nicht in Betracht (siehe dazu unter c).

c) Ermessensentscheidung

Sind wenn im gegenständlichen Fall alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO vorgelegen wären, so wäre die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der

Abgabenbehörde gelegen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; 30.9.2004, 2004/16/0151; 25.10.2006, 2006/15/0259).

Bei der Ermessensübung wäre vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (Stoll, Ermessen, 164; VwGH 17.11.1992, 89/14/0135; 18.1.1996, 93/15/0165, 93/15/0166; 24.4.1996, 94/13/0020; 11.11.2004, 2004/16/0077). Insbesondere bei Hinterziehung wird daher eine Nachsicht im Allgemeinen nicht in Betracht kommen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285; 11.11.2004, 2004/16/0077).

Nun trifft es im gegenständlichen Fall durchaus zu, dass der Beschwerdeführer vom "Hauptvorwurf" der Hinterziehung von Einkommen- und Umsatzsteuern betreffend die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 vom Landesgericht Linz rechtskräftig freigesprochen wurde. Das ändert aber nicht daran, dass er schuldig erkannt wurde, im Zeitraum von Anfang 2002 bis 1.11.2005 unter Verletzung seiner Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von rund 110.000 € bewirkt zu haben, wofür er auch zu einer teilbedingten Geldstrafe in Höhe von 60.000 € rechtskräftig verurteilt wurde. Auch wenn sich diese Verkürzung "nur" in einer verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erschöpft hat, war damit der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt diese Verurteilung zur Begründung der Abweisung der beantragten Nachsicht herangezogen hat. Die Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, insbesondere der Erklärungspflichten bei Selbstbemessungsabgaben kann die Abweisung eines Nachsichtansuchens rechtfertigen (VwGH 21.2.1996, 96/16/0017). Dies gilt nicht nur für die hinterzogenen Abgaben selbst, sondern auch für jene Abgaben, die nicht Gegenstand einer Abgabenhinterziehung waren, da es in diesem Zusammenhang auf das bisherige steuerliche Verhalten insgesamt, somit die Nachsichtswürdigkeit an sich ankommt. Diese kann regelmäßig nicht mehr angenommen werden, wenn (im zeitlichen Zusammenhang mit den nachsichtsgegenständlichen Abgaben) eine rechtskräftige Verurteilung wegen Abgabenhinterziehung vorliegt.

Schließlich spricht gegen eine Nachsichtsgewährung unter anderem auch, wenn die Nachsicht sich nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 22.2.2000, 94/14/0144; 24.9.2002, 2002/14/0082; 28.10.2009, 2008/15/0054), was hier aber der Fall wäre, würde die Nachsicht gewährt. Diesfalls würde sich die Nachsicht nur zu Gunsten der übrigen Insolvenzgläubiger auswirken. Andererseits würde damit der Abgabengläubiger einen gänzlichen Abgabenausfall erleiden und auch die Zahlungsplanquote nicht erhalten, sodass die Abgabennachsicht unter diesem Gesichtspunkt auch nicht zweckmäßig wäre. Auf die mit einem erfüllten Zahlungsplan verbundene Restschuldbefreiung sei in diesem Zusammenhang nochmals hingewiesen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da den im gegenständlichen Verfahren zu klarenden Rechtsfragen

keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz und damit keine erhebliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukam bzw. die Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt sind.

Linz, am 18. März 2015