



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk, betreffend Nachsicht, vom 16. April 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 27. Mai 1998 beantragte der Bw. 75% des zum 6. Mai 1998 aushaftenden Rückstandes in der Höhe von S 5,647.766,00 (€ 410.439,16) somit S 4,236.000,00 (€ 307.842,13) gemäß § 236 BAO nachzusehen.

Hinsichtlich einer sachlich bedingten Unbilligkeit führt der Bw. darin aus, dass diese im Jahr 1989 eingetreten sei. Durch die Änderung der steuerlichen Behandlung der Börsensensale, die bis 1988 selbstständig im Sinne des § 22 EStG gewesen seien, seien diese plötzlich zu Gewerbetreibenden geworden und damit der Gewerbesteuer unterlegen.

Bis zur Abschaffung der Gewerbesteuer im Jahre 1992 sei es für die Jahre 1989 bis 1991 zur nachträglichen Verrechnung von Gewerbesteuer in der Höhe von S 2,0 Mio., 3,6 Mio. und S 503.000,00 gekommen. Abgesehen davon, dass der Bw. der Auffassung sei, dass die Gewerbesteuer für 1991 zu Unrecht erhoben worden sei, da es sich zweifellos um einen

Betriebsaufgabegewinn und um keinen gewerbsteuerlichen Vorgang handele dürfte, hätte es das Phänomen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit sich gebracht, dass die Zahlungen für die Gewerbesteuer erst 1992 (S 730.000,00), 1995 (S 1,9 Mio) und 1996 (S 2,620.000,00) entrichtet worden seien. Da die Gewerbesteuer eine Betriebssteuer ist und daher gegen positive Einkünfte verrechenbar, sei diese Wirkung der Betriebssteuer in den Verlustjahren 1991, 1995 und 1996 völlig ins Leere gegangen. Aus der Sicht des Bw. wäre es richtig gewesen, im Jahr der Betriebsaufgabe, bei der regelmäßig eine Durchbrechung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolge, den gesamten Betrag von S 6,250.000,00 rückzustellen.

In diesem Zusammenhang sei der Hinweis gestattet, dass durch die vollständige Entrichtung der S 6,250.000,00 Gewerbesteuer für noch dazu die besten Jahre als Börsensensal, ein wohl nennenswerter Beitrag für die Steuermoral des Bw. gewesen sei.

Eine noch größere sachliche Unbilligkeit für den Bw. sei durch die Aufrollung der Veranlagungen der C. Gesellschaft für die Jahre 1988 bis 1990 durch die Betriebsprüfung entstanden. Hier seien Erstjahresverluste auf die Folgeperioden verteilt worden. Dies hätte die steuerliche Vertreterin der C.-Gruppe deshalb zu keinen Rechtsmitteln veranlasst, weil im Regelfall von der gleichmäßigen Besteuerung der Gesellschafter auch in den Folgeperioden auszugehen gewesen sei. Im Falle des Bw. hätte diese Maßnahme allerdings zu einer eklatanten Ungerechtigkeit geführt, da er über Verlustvorträge verfüge, die bei vernünftiger Betrachtung der Lebenserwartung bei der Einkunftshöhe eines Pensionisten nie mehr verbraucht werden könnten. Da die C. durch offensichtliche Unregelmäßigkeiten in Zahlungsschwierigkeiten geraten sei und die Ausschüttungen in der geplanten Form nicht stattfinden bzw. das Kapital, das als Zubrot für den Lebensabend als Vorsorge gedacht gewesen, nicht mehr vorhanden sei, würde dies, zusammen mit den nunmehr evidenten steuerlichen Konsequenzen eine unbillige Härte darstellen. Auf Grund des bisherigen Wohlverhaltens des Bw. und der bisherigen Veranlagung des Betriebsfinanzamtes hätte der Bw. darauf vertrauen können, dass die steuerlichen Ergebnisse in der ursprünglichen veranlagten Form weiter bestehen. Da die bisherige Veranlagungspolitik der Behörde keine Verdachtsmomente ergeben hätte, dass Ergebnisverteilungskorrekturen in derartiger Höhe vorzunehmen seien, hätte schon aus dem Grundsatz von Treu und Glauben nie die Möglichkeit bestanden, dass durch Ergebnisaufrollungen derartig existenzgefährdende Situationen entstehen könnten.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit sei darin zu erblicken, dass der Bw. und seine Frau über ein jährliches Einkommen von rd. S 500.000,00 verfüge und er gerechnet hätte, mit

den Ausschüttungen bzw. Kapitalrückzahlungen aus seinen Beteiligungen den Lebensunterhalt verbessern zu können. Statt des erhofften Zusatzeinkommens sei aber eine gigantische Steuerschuld von S 5,647.766,00 entstanden, die eine nicht verkraftbare Größe für das vorhandene Standardeinkommen bedeute. Die Ersparnisse seien für die Zahlung der Gewerbesteuer 1989 bis 1991 in der Höhe von S 6,250.000,00 verbraucht worden. Das dagegen angestrebte Verwaltungsgerichtshofverfahren hätte nicht den gewünschten Erfolg gebracht.

Ein weiterer Billigkeitsgrund sei die Gefährdung des notwendigen Unterhaltes für die Gattin des Bw. , für den er aufkomme müsse.

Wie bereits im Ratenansuchen vom 18. Mai 1998 dargelegt, sei der Bw. 100% schwer Kriegsversehrter und hätte aus verschiedensten Ursachen Operationen über sich ergehen lassen müssen.

Da der Bw. darauf vertrauen hätte können, dass die behördlichen Entscheidungen über die Abgabenvorschreibungen der Jahre 1998 bis 1990 bestehen blieben, sowie auch die Jahre 1989 bis 1991 als Börsensensal nicht von der Gewerbesteuer betroffen seien, die Rückflüsse und Entnahmemöglichkeiten seiner Beteiligungen von insgesamt S 24,0 Mio. flüssig würden, ohne dass Steuervorschreibungen von über S 5,0 Mio. gegenzuverrechnen wären, träfe ihn auch nicht die geringste Form der Fahrlässigkeit, warum er über den vorgeschriebenen Betrag nicht mehr verfügen könne.

Das nunmehr geforderte Geld hätte der Bw. selbst nie eingenommen, da der überwiegende Teil gegen die Gewerbesteuernachzahlung kompensiert worden sei. Der Bw. beantrage daher, die Forderung in der Höhe von S 4,236.000,00 aus Billigkeitsgründen zu erlassen und für den verbleibenden Restbetrag, wie am 18. Mai 1998 beantragt, die Ratenzahlung in der Höhe von S 50.000,00 pro Monat, beginnend mit 25. Mai 1998 beibehalten zu dürfen.

Mit Bescheid vom 16. April 2002 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass die Festsetzung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, nämlich die Einkommensteuer 1987 bis 1989, 1993 und 1994, auf Grund gesetzlicher Bestimmungen erfolgt sei. Weil die Anwendung des Gesetzes zu keinem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hätte, läge keine sachlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor.

Zur behaupteten Existenzgefährdung sei festzuhalten, dass zur Tilgung des Abgabenrückstandes monatliche Teilzahlungen in der Höhe von € 3.270,28 (S 45.000,00) geleistet worden seien. Diese Ratenzahlungsverpflichtung sei für den Bw. keinesfalls

existenzgefährdend gewesen, weil ihm – wie in den Zahlungserleichterungsansuchen mehrmals ausgeführt – infolge "à conto Ausschüttungen" auf Grund von Beteiligungen laufend Geldmittel in Höhe der Raten zugeflossen seien und ihm zur Bestreitung des Lebensunterhaltes laufend Pensionsbezüge und Bundespflegegeld zu Verfügung stehen würden. In der Einhebung der rechtskräftig vorgeschriebenen Abgaben könne daher keine persönlich bedingte Unbilligkeit erblickt werden.

Der Bw. brachte dagegen mit Eingabe vom 17. Mai 2002 das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründend führt der Bw. darin aus, dass zu seiner Existenzgefährdung ein ganz wesentlicher Faktor hinzugetreten sei. Durch Malversation des Geschäftsführers der C. Gesellschaften, bei denen die "Akontoausschüttungen" stattgefunden hätten, seien diese Not leidend geworden. Da daher keine Geldrückflüsse mehr stattfinden würden, sehe sich der Bw. außer stande mit einer Jahresnettopension von S 234.452,00 Monatsraten in der Höhe von S 45.000,00 leisten zu können.

Weiters wage der Bw. zu bezweifeln, dass die Festsetzung der Steuern, die zum Rückstand geführt hätten, wirklich sachlich ausschließlich im Sinne der Anwendung des Gesetzes entstanden sei. Ein nahezu im Verfassungsrang stehendes Grundprinzip sei das Leistungsfähigkeitsprinzip. Selbst wenn der Bw. wolle, könne er im Moment nichts leisten.

Des Weiteren könne es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass Verlustvorträge eines nahezu 80-jährigen Steuerpflichtigen die laufenden Einkünfte bis zu seinem 120. Lebensjahr abdecken, da die Finanzgesetzgebung auch die Blickrichtung an ein Lebenseinkommen gerichtet haben sollte.

Da die ursprünglich gestellte Nachsicht längst nicht mehr in der ursprünglichen Höhe gewährt werden müsse, schlage Bw. folgenden Kompromiss vor:

Da auf dem Abgabenkonto ein Guthaben von € 91.004,79 vorhanden sei und es auf Grund der Veranlagung für 2001 zu einer weiteren Gutschrift in der Höhe von € 14.764,21 komme, stünde ein Guthaben in der Höhe von € 105.769,00 zur Verfügung. Saldiere man dieses Guthaben mit den ausgesetzten Rückständen von € 339.063,32 sei festzustellen, dass der Bw. bereits nahezu ein Viertel des ausgesetzten Betrages getilgt hätte. Ohne entscheiden zu wollen, ob die Aussetzung schließlich zu Recht oder zu Unrecht erfolgt sei, weil der Ausgang der Rechtsmittel noch ungewiss sei, würden per Saldo ausgesetzte Schulden von € 233.294,32 verbleiben.

Der Bw. meine nun, kein unverschämtes Begehren dahingehend zu richten, diesen verbleibenden Betrag gemäß § 236 BAO nachzusehen.

### ***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.*

Der Wortlaut dieser Rechtsnorm bestimmt eindeutig, dass Nachsichtsmaßnahmen - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandes der Unbilligkeit für den Fall der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden können. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit ist sohin keine Ermessensfrage. Erst die Bejahung der Konkretisierung dieses Tatbestandsmerkmals kann in weiterer Folge zu einer Ermessensentscheidung führen. Liegt der Tatbestand der Unbilligkeit nicht vor, so fehlt die gesetzlich vorgesehene Bedingung für eine Nachsicht. Das darauf gerichtete Ansuchen ist diesfalls, ohne dass es zu einer Ermessensentscheidung durch die Abgabenbehörde kommen darf, aus Rechtsgründen abzuweisen.

Im Wesentlichen vermeint der Bw. das Vorliegen einer sachlich bedingten Unbilligkeit damit zu begründen, dass durch die Änderung der steuerlichen Behandlung der Börsensensale im Jahre 1989, die bis 1988 selbstständig im Sinne des § 22 EStG gewesen seien, diese plötzlich zu Gewerbetreibenden geworden und somit der Gewerbesteuer unterlegen seien. Bis zur Abschaffung der Gewerbesteuer im Jahre 1992 sei es zur nachträglichen Verrechnung der Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991 in der Höhe von S 2,0 Mio., 3,6 Mio. und S 503.000,00 gekommen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof wiederholt dazu ausgesprochen hat, dass die sich aus einer Gesetzesänderung ergebende Unterschiede in der Besteuerung von Fällen je nachdem, ob die entsprechenden Sachverhalte vor oder nach der Änderung verwirkt wurden, zwar subjektive Härten darstellen können, aber in allen gleichen Lagen und damit allgemein eintreten. Eine sich auf Grund einer Gesetzesänderung ergebende Belastung tritt allgemein ein und führt ebenso wenig wie eine Änderung der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Einzelfall.

Der Bw. gründet somit sein Nachsichtsbegehren nicht auf einen besonderen Umstand, der bei ihm die Einhebung der nachsichtsbezogenen Abgaben unbillig erscheinen lässt. Im gegenständlichen Fall liegt vielmehr eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, von der alle Steuerpflichtigen betroffen sind, die einen solchen Steuertatbestand verwirklichen.

§ 236 BAO bietet jedoch keine Handhabe dafür, einer dem Gesetz entspringender Unbilligkeit

im Wege einer Nachsicht abzuhelpen bzw. auszugleichen, selbst wenn ein offensichtliches Versehen des Gesetzgebers vorliegt, weil eine derartige Maßname, die nicht auf den Besonderheiten des einzelnen Falles beruht, zu einer Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen würde.

Wenn seitens des Bw. eingewendet wird, dass die Gewerbesteuer 1991 zu Unrecht erhoben worden sei, da diese seiner Meinung nach dem Betriebsaufgabegewinn zuzurechnen und in Höhe von S 6,250.000,00 rückzustellen gewesen wäre und es das System der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit sich gebracht habe, dass mangels verrechenbarer positiver Einkünfte in den Folgejahren die bezahlten Gewerbesteuern steuerlich völlig ins Leere gingen, so macht er damit Umstände geltend, welche die Abgabenfestsetzung und nicht die Abgabeneinhebung betreffen. Eine Abgabennachsicht kann nicht dazu dienen im Abgabenfestsetzungsverfahren unterlassene bzw. nichtberücksichtigte Einwendungen nachzuholen.

Ebenso rechtfertigt das Argument, dass es durch die Malversation des Geschäftsführers der C. Gesellschaften diese in Zahlungsschwierigkeiten geraten seien, daher die Ausschüttungen in der geplanten Form nicht stattgefunden hätten können bzw. das Kapital, das als Zubrot für den Lebensabend als Vorsorge gedacht gewesen sei, nicht mehr vorhanden sei, nicht die Gewährung einer Nachsicht. Muss doch jeder Abgabepflichtige, der sich wirtschaftlich betätigt, mit Nachteilen, Verlusten und Vermögenseinbußen, insbesondere mit solchen Verlusten, die im Rahmen des gewöhnlichen Unternehmerwagnisses liegen, rechnen. Gerade derartige Verlustbeteiligungen, im Rahmen derer den Anlegern hohe Renditen in Aussicht gestellt werden, sind von vornherein mit einem hohen Risiko behaftet und Verluste daraus sind als eine Auswirkung des allgemeinen Unternehmerrisikos anzusehen ebenso wie der Umstand, dass die C. durch offensichtlich malversive Handlungen der Geschäftsführung in Zahlungsschwierigkeiten geraten ist. Derartige Folgen geschäftlichen Handels stellen daher keine Unbilligkeit des Einzelfalles dar. Auch die Auswirkungen einer Betriebsprüfung bei der C. für die Jahre 1988 bis 1990, im Rahmen derer Erstjahresverluste auf die Folgeperioden verteilt wurden, was für den Bw nachteilige steuerliche Folgen hatte, da er nunmehr über Verlustvorträge verfüge, die bei vernünftiger Betrachtung der Lebenserwartung bei der Einkunftshöhe eines Pensionisten nie mehr verbraucht werden können, stellen eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die jeden Abgabepflichtigen in der Situation des Bw gleich trifft und sind daher nicht als anormale, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte, Belastungswirkung anzusehen. Nur dann, wenn es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt, kann

angenommen werden, dass die Einhebung der Abgaben nach der Lage des Falles unbillig sei. Dies hat aber der Bw. weder behauptet noch bewiesen.

Seitens des Bw. wird das Vorliegen einer Unbilligkeit auch darin gesehen, dass er auf Grund seines bisherigen Wohlverhaltens und auf Grund der bisherigen Veranlagungen des Betriebsfinanzamtes auf den weiteren Rechtsbestand der Steuerfestsetzungen vertrauen hätte dürfen. Die nachträglichen Ergebnisverteilungskorrekturen würden daher eine Verletzung von Treu und Glauben darstellen. Auch diesem Argument kann deswegen nicht gefolgt werden, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der gute Glaube des Abgabenschuldners an die Richtigkeit und Rechtmäßigkeit von Steuerbescheiden für sich allein eine Unbilligkeit der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten nicht zu rechtfertigen vermag. Auch wurde seitens des Bw. argumentativ nicht aufgezeigt, worin im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles zu sehen ist. Gerade im Rahmen von Verlustbeteiligungsmodellen ist doch die steuerliche Anerkennung und Behandlung daraus resultierender Verluste von vornherein oft nicht rechtlich sicher und eindeutig einzuschätzen und zu prognostizieren. Als versierten Wirtschaftsfachmann war dies dem Bw. sicher auch bewußt. Zudem waren von diesen nachträglichen steuerlichen Änderungen sämtliche Anleger in gleicher Art und Weise betroffen.

Da der vom Bw. geschilderte Sachverhalt keine Besonderheit des Einzelfalles in der Entrichtung der nachsichtsbezogenen Abgaben aufzeigt, liegt kein sachlicher Unbilligkeitstatbestand vor.

Laut der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO vorliegen, wenn die Einhebung von Abgaben die Existenz des Begünstigungswerbers gefährdet (VwGH 23. September 1988, 85/17/0121, 3. Oktober 1988, 87/15/0005). Eine solche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung ist jedoch nicht zu unterstellen, wenn sich in Anbetracht der Höhe der Verschuldung an der Existenzgefährdung des Begünstigungswerbers durch eine Nachsichtsmaßnahme nichts ändern würde. Vielmehr muss die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einhebung der nachsichtsbezogenen Abgabenschuld, im vorliegenden Fall durch die Einhebung von € 233.294,32, gefährdet sein.

Eine solche Gefährdung liegt im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor, weil die Gewährung der beantragten Nachsicht bei dem vom Bw. mit Bekanntgabe seiner wirtschaftlichen Verhältnisse vom 5. November 2002 selbst angegebenen Ausmaß der Verschuldung in der Höhe von rd. € 1,600.000,00 nicht den geringsten Sanierungseffekt herbeiführen würde,

somit an der Verschuldung und der dadurch bedingten Existenzgefährdung auch nichts ändern könnte.

Wenn der Bw. auf sein Alter und seinen schlechten Gesundheitszustand und die damit verbundenen Aufwendungen hinweist und vermeint, damit eine Unbilligkeit der Einhebung der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten darzulegen, ist dem entgegenzuhalten, dass das Alter und der Gesundheitszustand eines Nachsichtswerbers für sich allein noch keine Unbilligkeit der Einhebung zur Folge hat.

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung nicht gegeben ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Februar 2003