



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Mag. Josef Wurditsch im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufungen des Bw., vertreten durch Houf Steuerberatungs GmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 24. Mai 2007 sowie vom 4. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26. und 27. April 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO sowie Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO entschieden:

- I. Die Berufung vom 4. Juni 2007 gegen den Bescheid vom 26. April 2007 betreffend Nachsicht wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Berufung vom 24. Mai 2007 gegen den Bescheid vom 27. April 2007 betreffend Zahlungserleichterungen wird teilweise stattgegeben und die Raten wie folgt festgesetzt:

18 Raten a € 700,00, beginnend mit 25. Februar 2008,
letzte Rate in Höhe von € 750,15, zahlbar am 25. August 2009

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 28. Juli 2006 beantragte der Berufungswerber (Bw.) in Ergänzung zum Antrag auf Rückerstattung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer vom 27. Jänner 2003, der gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 24. Februar 2003 erhobenen Berufung vom 17. März 2003 sowie dem Ersuchen auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens vom 11. August 2004, die festgesetzte Abgabenschuld aus der Einkommensteuerveranlagung des

Jahres 1999, nunmehr fällig gestellt mit Bescheid vom 29. Juni 2006, von € 14.384,90 nachsehen zu wollen.

Dazu brachte der Bw. vor, dass er vom 1. Februar 1999 bis 7. Juni 2000 in einem arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Dienstverhältnis zur A. GmbH & Co KG gestanden wäre. Dieses Dienstverhältnis wäre von der Gesellschaft zunächst auch einkommensteuerrechtlich als solches betrachtet worden, weshalb auch Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge vom Bruttogehalt einbehalten und abgeführt worden wären.

Allerdings hätte der steuerliche Vertreter der Gesellschaft bei der Erstellung der Steuererklärungen des Jahres 1999 festgestellt, dass der Bw. als Kommanditist der KG kein Dienstverhältnis im einkommensteuerrechtlichen Sinn haben könne, sondern die Vergütungen für die Leistungen im Dienste der Gesellschaft gemäß § 23 Z 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen wären.

Auf Grund dieser Feststellung wäre es zur Berichtigung des Lohnzettels des Bw. und zur Rückerstattung der bereits abgeführten Lohnsteuer von € 21.970,44 (ATS 302.319,90) an die A. GmbH & Co KG gekommen. Die rückerstattete bzw. dem Abgabekonto der Gesellschaft gutgeschriebene Lohnsteuer wäre allerdings nicht an den Bw. ausbezahlt worden, sondern bei der KG verblieben. Die Bilanz der Gesellschaft hätte für das Jahr 2000 eine Verbindlichkeit gegenüber dem Bw. in Höhe in Höhe von ATS 308.012,30 (1999 rund ATS 305.000,00) ausgewiesen, wobei ein Großteil dieses Betrages auf die rückerstattete Lohnsteuer entfallen dürfte. Jedenfalls wären die Bruttobezüge in der Bilanz und der Feststellungserklärung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 korrekterweise als Gewinnvorab ausgewiesen worden.

Die ertragsteuerliche Konsequenz dieses Vorgehens wäre nun darin gelegen, dass der Bw. vom Finanzamt dazu aufgefordert worden wäre, für das Jahr 1999 eine Einkommensteuererklärung abzugeben, weil ihm im Zuge des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für 1999 der A. GmbH & Co KG eine Gewinntangente in Höhe von € 49.031,56 (ATS 674.689,19) zugewiesen worden wäre.

In der Folge hätte der Bw. einen mit 27. Jänner 2003 datierten Antrag auf Rückerstattung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 BAO gestellt. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 21. November 2003 hätte das Finanzamt dem Bw. mitgeteilt, dass sein Antrag auf Lohnsteuerrückerstattung nicht positiv erledigt werden könnte, weil die betreffenden Lohnsteuerbeträge bereits mit Bescheid vom 25. August 2000 dem Abgabekonto der Gesellschaft gutgeschrieben worden wären.

Nachdem mit Schreiben des Finanzamtes vom 24. April 2006 betreffend Ersuchen um amtswegige Wiederaufnahme des Feststellungsbescheides 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO bei der Steuernummer der KG vom 11. August 2004 mitgeteilt worden wäre, dass dem Antrag nicht

entsprochen werden könne, hätte das Finanzamt die rückständigen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 14.384,90 fällig gestellt.

Zur Begründung der beantragten Nachsicht brachte der Bw. vor, dass die Einhebung der fälligen Abgabenschuldigkeiten betreffend die Einkommensteuer 1999 insbesondere persönlich unbillig wäre, da der Bw. im Ergebnis nunmehr das volle Bruttogehalt zu versteuern hätte, obwohl ihm von der A. GmbH & Co KG im Jahr 1999 nur das Nettogehalt ausbezahlt worden wäre und ihm die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von € 21.970,44 (ATS 302.319,90) sowie die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge nicht zugeflossen wären. Dies führe de facto zu einer Doppelbesteuerung, die auf Grund der eingetretenen Insolvenz der Gesellschaft im Jahr 2000 auch nicht mehr durch eine Auszahlung durch die KG an den Bw. korrigierbar wäre.

Der insolvenzbedingte ersatzlose Wegfall der Verrechnungsforderung des Bw. gegenüber der Gesellschaft in Höhe von € 22.384,13 (ATS 308.012,38), in der Bilanz als sonstige Verbindlichkeit ausgewiesen, hätte den Verlust des Bw. für das Jahr 2000 im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen müssen. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2000 hätte dieser Wegfall der Verrechnungsforderung jedoch keine Berücksichtigung gefunden. Sollte das Finanzamt die fehlende Berücksichtigung als ausreichenden Grund dafür ansehen, das Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen, so wäre die erfolgte Festsetzung der Einkommensteuer 1999 in ihrer konkreten Höhe unter Umständen als zutreffend zu erachten.

Jedenfalls würde die sofortige Geltendmachung der rückständigen Abgabenschuldigkeiten angesichts der Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Bw. auch eine schwere wirtschaftliche Belastung bedeuten, wobei noch einmal darauf hinzuweisen wäre, dass die der Berechnung der Einkommensteuerschuld 1999 zugrundeliegenden Einkünfte dem Bw. nie in dieser Höhe zugeflossen wären.

In eventu stellte der Bw. den Antrag gemäß § 212 BAO, die Entrichtung der Abgabenschuld in dreizehn monatlichen Raten zu je € 1.000,00 zuzüglich einer vierzehnten Rate in Höhe der restlichen Abgabenschuld zu bewilligen, weil die sofortige volle Entrichtung der Abgaben mit erheblichen Härten für den Bw. verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werden würde.

Mit Bescheid vom 26. April 2007 wies das Finanzamt dieses Nachsichtsansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass aus der Aktenlage ersichtlich wäre, dass neben den Finanzamtsverbindlichkeiten noch weitere in Höhe von ca. € 19.000,00 bestehen würden. Je mehr Abgabenverzichte zu Lasten der Abgabenverwaltung gehen und je mehr sie dritten Personen zugute kommen würden, desto weniger spreche für die Zweckmäßigkeit einer Nachsicht. Da eine Unbilligkeit nicht erblickt werden können, wäre das Begehren abzuweisen gewesen.

Nach der derzeitigen wirtschaftlichen Lage würde zwar die sofortige volle Entrichtung der aushaftenden Abgabenschuld eine erhebliche Härte bedeuten, jedoch wäre dem Bw. die Rückstandstilgung in Form von entsprechenden Monatsraten grundsätzlich zumutbar.

Mit Bescheid vom 27. April 2007 gab das Finanzamt dem Zahlungserleichterungsansuchen – unter Abweisung des Mehrbegehrens – teilweise statt und setzte zehn Raten a € 1.000,00 fest, wobei die erste Rate € 2.000,00 und die zwölfte Rate € 2.384,90 betragen sollte.

In der dagegen am 24. Mai 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und brachte vor, dass die bewilligten monatlichen Ratenzahlungen zu hoch bemessen worden wären.

Unter Berücksichtigung der monatlichen Pensionseinkünfte von € 1.700,00 sowie der Lebenshaltungskosten von € 1.350,00, die unter anderem eine Krankenversicherung, sämtliche Versicherungen das Haus betreffend, Strom, Gas sowie eine Tilgung für einen für das Haus aufgenommenen Kredit mit einer Restlaufzeit von rund 6 Jahren beinhalten würden (bedingt durch die aktuelle wirtschaftliche Lage wäre auf die Anschaffung eines Fahrzeuges verzichtet worden), wonach € 350,00 Nettoeinkünfte verblieben, würden die festgesetzten monatlichen Ratenzahlungen von € 1.000,00 eine erhebliche Härte darstellen.

Weiters berief sich der Bw. auf die im April 2007 erhobene wirtschaftliche Lage, in der die Feststellung getroffen worden wäre, dass eine monatliche Rate von € 200,00 als angemessen anzusehen wäre. Er ersuche daher um eine angepasste Festsetzung der Ratenzahlungen in der Höhe von monatlich € 200,00 (05/2007 bis 11/2012) sowie einer Restzahlung in der Höhe von € 784,90 im Dezember 2012. Außerdem beteuerte er, dass sein Verhalten nicht auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet wäre.

In der gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Nachsicht am 4. Juni 2007 erhobenen Berufung beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und brachte vor, dass im vorliegenden Fall die Einhebung der ausstehenden Einkommensteuer sowohl persönlich als auch sachlich unbillig wäre.

Die persönliche Unbilligkeit resultiere aus der schweren wirtschaftlichen Belastung für den Bw., da die Höhe und in weiterer Folge die Abstattung dieser Abgabenschuldigkeit außergewöhnliche finanzielle Belastungen für den Bw. mit sich bringen würde, vor allem jedoch auf Grund der Tatsache, dass der Verbindlichkeit in Höhe von € 14.383,40 in Wahrheit keine adäquate Gegenleistung gegenüberstehe, wodurch der Bw. genötigt wäre, die Abgabe zu entrichten, ohne je das Einkommen, auf das sich die Einkommensteuer beziehe, in voller Höhe erhalten zu haben.

Die im Abweisungsbescheid angeführte Begründung, dass weitere Verbindlichkeiten in Höhe von € 19.000,00 der Zweckmäßigkeit der Nachsicht entgegenstünden, dürfte nach Ansicht des Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 21.12.1989, 89/14/0196, abzielen und möge aus Sicht der Gläubigergleichbehandlung seine Berechtigung haben. Dieses Argument wäre jedoch in diesem Fall auf Grund der bereits erwähnten fehlenden Gegenleistung, nicht anwendbar, womit die Frage, inwieweit die dem Finanzamt gegenüber bestehende Verbindlichkeit mit den restlichen Verbindlichkeiten verglichen werden könne, eindeutig zu verneinen wäre.

Neben der persönlichen Unbilligkeit treffe in diesem Sachverhalt auch der Tatbestand der sachlichen Unbilligkeit zu. Eine solche liege insbesondere dann vor, wenn die Auswirkungen eines Gesetzes im Einzelfall zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis führen würden. Im vorliegenden Fall wäre das Arbeitsverhältnis des Bw. fälschlicherweise als ein nichtselbstständiges Dienstverhältnis gemäß § 26 EstG geführt worden, weshalb die Lohnsteuer gemäß § 47 EstG sowie die Sozialversicherungsbeiträge regulär abgezogen worden wären.

Nach Aufdeckung dieses Irrtums wäre die Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Einkommensteuer in Höhe von € 21.970,44 jedoch nicht an den Bw. persönlich, sondern gemäß § 239 BAO per Bescheid vom 25. August 2000 an die A. GmbH & Co KG erfolgt. Eine Berichtigung in Form einer Rückzahlung der Beiträge an den Bw. seitens der Gesellschaft wäre jedoch nicht mehr möglich (gewesen), da die KG bereits im Jahr 2000 Insolvenz angemeldet hätte. Diese Tatsache hätte richtigerweise den Verlust des Bw. im Jahr 2000 im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EstG erhöhen müssen, was jedoch bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2000 keine Berücksichtigung durch das Finanzamt gefunden hätte.

Ab diesem Zeitpunkt hätte der vorliegende Sachverhalt tatsächlich die Tatbestandsmerkmale der sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gemäß § 236 BAO erfüllt, da das Zustandekommen dieser Abgabenschuld der besonderen verfahrensmäßigen Entstehung unterlegen wäre und im Ergebnis nun eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung vorliege (VwGH 19.9.1990, 90/15/0118). Der Bw. müsse im vorliegenden Fall laut Rechtsauffassung des Finanzamtes das Bruttogehalt (Einkünfte inklusive Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge) versteuern, obwohl ihm die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von € 21.970,44 sowie die SV-Beiträge nie zugeflossen wären.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2008 verzichtete der Bw. auf die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Nachsicht

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 Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. 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 (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige 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 (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Vorerst war zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen bestehen muss. Der Bw. hat jedoch nicht ausreichend dargelegt, weshalb gerade durch die Einbringung der in Rede stehenden Abgabe seine wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Da eine - unbestrittene - Verminderung der Liquidität jedoch für die Annahme einer Existenzgefährdung nicht ausreicht (VwGH 4.10.1985, 82/17/0021), ist das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit somit nicht erwiesen.

Darüber hinaus konnte nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Bw. selbst angeboten hatte, den aushaftenden Abgabenrückstand in monatlichen Raten zu entrichten. Können jedoch Zahlungserleichterungen wirtschaftlich begründeten Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, so bedarf es keiner Abgabennachsicht (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Nunmehr war zu prüfen, ob eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 1999 gegeben sein könnte.

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der abnormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Den Ausführungen des Bw., dass ihm die von der Gesellschaft einbehaltene Lohnsteuer nie zugeflossen wäre, obwohl diese (am 18. September 2000) an die GmbH & Co KG zurückbezahlt worden wäre, kommt Glaubwürdigkeit zu, da bereits am 6. Oktober 2000 beantragt wurde, über das Vermögen sowohl der A. GmbH & Co KG als auch der Kommentärgesellschaft das Konkursverfahren zu eröffnen, und die Gesellschaft mittlerweile im Firmenbuch auch bereits gelöscht wurde.

Auf Grund der anlässlich der Bilanzerstellung geänderten Rechtsansicht, dass Einkünfte eines Kommanditisten nicht als Arbeitslohn, sondern als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit zu qualifizieren wären, wurde der in der Bilanz ausgewiesene Gewinnvoraus in Höhe von € 1.129.239,50, abzüglich der Verlustzurechnung von € 454.550,31 (ergibt € 674.689,19) dem Einkommensteuerbescheid 1999 vom 24. Februar 2003 auf Grund der nach Erlassung der Feststellungsbescheide bei der Gesellschaft ergangenen Gewinnabtangente zugrundegelegt.

Zweifellos liegt hier eine de facto Doppelbesteuerung der Einkünfte vor, da der Gewinnvoraus vom Bruttobetrag ausging, den der Bw. in dieser Höhe niemals erhalten hatte.

Dennoch kann von einer sachlichen Unbilligkeit keine Rede sein, da gemäß § 246 Abs. 2 BAO zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide jeder befugt ist, gegen den diese Bescheide wirken. Da gemäß § 191 Abs. 3 BAO Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, wirken, sind auch Kommanditisten zur Einbringung einer Berufung befugt.

Falls der Feststellungsbescheid vom 19. September 2002 noch nicht wirksam an den Bw. ergangen wäre, da die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO, wonach mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an eine vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Mitglieder einer Personenvereinigung als vollzogen gilt, nur anwendbar ist, wenn die Personengesellschaft noch nicht beendet ist, besteht im Falle des Zutreffens der vor dem Wirksamwerden des Feststellungsbescheides erfolgten Löschung der A. GmbH & Co KG immer noch die Möglichkeit, gegen den der Einkommensbesteuerung zugrundeliegenden Feststellungsbescheid zu berufen, da gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Einkommensteuerbescheid selbst nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Aber selbst im Falle einer nicht mehr gegebenen Berufungsmöglichkeit kann eine sachliche Unbilligkeit nicht unterstellt werden, da die Nachsicht nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen) nachzuholen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Auch aus dem Vorbringen, dass eine Rückzahlung der Lohnsteuer seitens der A. GmbH & Co KG nicht mehr möglich wäre, da die Gesellschaft bereits im Jahr 2000 Insolvenz angemeldet hätte, lässt sich nichts gewinnen, da zivilrechtliche Forderungen, auch wenn sie nicht mehr einbringlich sind, nicht an den Abgabengläubiger überwälzt werden können. Darüber hinaus rechtfertigen nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen und Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, eine Nachsicht nicht (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0099; 25.1.2001, 98/15/0176).

Da somit auch eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben ist, liegt die Bewilligung der Nachsicht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Überlegungen des Finanzamtes hinsichtlich der übrigen Verbindlichkeiten, weshalb sich die Nachsicht nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082) und daher einer Nachsichtsgewährung entgegenstünden, sind daher entbehrlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

II. Zahlungserleichterung

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229 BAO) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Die Bewilligung einer Zahlungserleichterung ist nur dann zulässig, wenn sämtliche gesetzlich vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind. Es ist daher zu prüfen, ob die sofortige volle Entrichtung der Abgabe eine erhebliche Härte darstellt und durch die Zufristung die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet ist. Fehlt auch nur eine der genannten Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum und es ist der Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen (VwGH 19.4.1988, 88/14/0032).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen ganz allgemein die Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber dem Gebot der parteiinitiativen Behauptungs- und Beweispflicht unter vollständiger und wahrheitsgemäßer Offenlegung der Verhältnisse in den Hintergrund (vgl. VwGH 27.6.1984, 82/16/81, VwGH 12.6.1990, 90/14/100).

Es hat daher der Abgabepflichtige in seinem Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterungen aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (VwGH 14.1.1991, 90/15/0093). Er hat hierbei nicht nur das Vorliegen einer erheblichen Härte glaubhaft zu machen, sondern auch darzulegen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet ist.

Eine erhebliche Härte kann nach der herrschenden Lehre nur dann angenommen werden, wenn trotz zumutbarer Vorsorge eine schwere Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit des Abgabenschuldners eingetreten ist (*Stoll*, BAO, 2248). Im gegenständlichen Fall war für den Bw. im laufenden Kalenderjahr 1999 nicht vorauszusehen, dass er die Einkünfte wegen der irrtümlich falschen Einstufung selbst nochmals versteuern muss. Es kann von ihm daher auch nicht verlangt werden, für die Erfüllung nicht vorhersehbarer Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht und ausreichend vorzusorgen.

Die wirtschaftliche Notlage als Begründung für einen Antrag auf Zahlungserleichterungen kann nur dann zum Erfolg führen, wenn gleichzeitig glaubhaft gemacht wird, dass die Einbringlichkeit der Abgaben durch eben diese wirtschaftliche Notlage nicht gefährdet ist (VwGH 8.2. 1989, 88/13/0100). Dies beweist der Bw. dadurch, dass er die selbst angebotenen Raten von € 200,00 monatlich ungeachtet des noch nicht rechtskräftig entschiedenen Zahlungserleich-

terungsansuchens dennoch entrichtete und so seinen Zahlungswillen und damit die Einbringlichkeit bekundete.

Zur Höhe der zumutbaren Ratenzahlungen ergaben die am 19. April 2007 festgestellten wirtschaftlichen Verhältnisse, dass der Bw. Pensionseinkünfte in Höhe von monatlich € 1.700,00 bezieht, denen jährliche Pachtzahlungen von € 1.600,00, Ausgaben für Energie von € 100,00 monatlich sowie halbjährliche Kreditrückzahlungsraten von € 1.631,00 gegenüberstehen. Von den Pensionseinkünften von € 2.000,00 (inklusive 13. und 14. Monat) muss man einen davon abhängigen Sockelbetrag als Existenzminimum von rund € 1.000,00 abziehen, von dem auch die genannten monatlichen Belastungen zu begleichen wären, jedoch ein monatlicher Betrag von zusätzlich rund € 300,00 berücksichtigt wurde, sodass € 700,00 zur freien Disposition des Bw. verbleiben.

Da angesichts des nunmehr aushaftenden Abgabengrundstandes von € 13.350,15 die in Höhe von € 200,00 angebotenen monatlichen Raten inakzeptabel niedrig sind, da eine Tilgung erst nach mehr als $5 \frac{1}{2}$ Jahren zu erwarten wäre, und dem Bw. zufolge der vorstehend ange strengten Berechnung eine höhere Tilgung möglich und zumutbar ist, werden die Raten wie folgt festgesetzt:

18 Raten a € 700,00, beginnend mit 25. Februar 2008,
letzte Rate in Höhe von € 750,15, zahlbar am 25. August 2009

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31.Jänner 2008