



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 12. Mai 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. September 2004 brachte der Berufungswerber (Bw.) ein Nachsichtsansuchen mit folgendem Inhalt ein:

Der Bw. sei gemeinsam mit seiner Gattin Kommanditist bei der NW-GmbH gewesen und habe seine Anteile am 24. Jänner 2002 an Herrn C. um € 1,00 abgetreten und dieser habe die Vertragsannahme erklärt.

Der Bw. müsse auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2002 € 54.529,48 bezahlen. Er beziehe aber nur eine Notstandshilfe von € 24,91 täglich. Die monatlichen Ausgaben für Miete, Versicherung, etc. würden insgesamt € 1.751,82 betragen.

Es werde ersucht, einerseits TZ 25 (Zurechnung je zur Hälfte an den Bw. und seine Gattin) heranzuziehen, als auch die Tatsache zu berücksichtigen, dass in Abweichung von TZ 23a die Zuschätzungen nie zu Entnahmen geführt hätten und somit die negativen Kapitalkonten um die „Entnahme gemäß BP“ in den Jahren 1995 bis 1997 vermindert werden sollten, da die entsprechenden Gewinne im Zuge der BP versteuert worden seien und die derzeitige Vorgangsweise einer doppelten Besteuerung gleichkäme.

Eine persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus dem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen vorgeschriebener Steuer und dem tatsächlichen monatlichen Einkommen (Pension), da sich ja jetzt schon die Existenz an der zumutbaren Grenze bewege, da der Bw. derzeit nur die Notstandshilfe beziehe und im Hinblick auf sein Alter keine Möglichkeit des Erwerbes in der heutigen Zeit realistisch möglich sei. Auch die Gattin des Bw. habe kein Vermögen, die Wohnung sei eine Mietwohnung.

Dazu komme die sachliche Unbilligkeit, weil der Bw. und seine Gattin die Auskünfte der Steuerberater gar nicht verstanden hätten.

Mit Bescheid vom 12. Mai 2005 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte begründend aus, dass die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung sei. Die Unbilligkeit könne sowohl eine persönliche als auch eine sachliche Unbilligkeit sein.

Persönliche Unbilligkeit liege nur vor, wenn die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Es würde auch genügen, wenn die Einhebung der Abgabe eine Verschleuderung von Vermögenswerten zur Folge hätte.

Sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, so dass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Dass im Laufe der bisherigen Geschäftstätigkeit keine Entnahmen aus der Firma getätigt worden seien, wäre im Berufungsverfahren zu klären gewesen.

Im Zuge der Abgabennachsicht könne dieser Einwand nicht mehr geltend gemacht werden.

Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte sich an der Existenzgefährdung nichts ändere (VwGH vom 18.5.1995, 95/15/0053). Über das Existenzminimum hinaus sei auch eine Pfändung der Abgabenschuldigkeit nicht möglich.

Somit lägen die Voraussetzungen für eine Abgabennachsicht nicht vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass sich die Bescheidebegründung ausschließlich auf die Wiedergabe von Kommentarmeinungen Ritz usw. beschränke.

Der hinter dem Ansuchen stehende Sachverhalt sei weitaus differenzierter zu sehen. Die dem Nachsichtsbegehren zugrunde liegenden Abgaben und Nachforderungen würden nahezu

ausschließlich auf der Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes, der sich durch Ausscheiden des Bw. aus der KEG zum Stichtag 24. Jänner 2002 ergeben habe, beruhen. Bedingt durch das zum Ausscheidezeitpunkt bestehende negative Kapitalkonto in Höhe von weit über 1 Mio. ATS habe sich aufgrund der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ein Gewinnanteil von € 118.445,91 ergeben. Tatsächlich seien dem Bw. im Zuge der Anteilsabtretung keinerlei Geldmittel zugeflossen. Da sich dadurch einerseits die finanzielle Situation durch die Abtretung der Gesellschaftsanteile in keiner Weise gebessert habe, andererseits ausschließlich aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften hohe Abgabennachforderungen entstanden seien, sehe sich der Bw. außer Stande, den entsprechenden Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Der Bw. beziehe, wie aus seinem Nachsichtsgesuch zu entnehmen sei, bis dato eine Notstandshilfe in Höhe von € 24,91 täglich. Pensionszahlungen habe der Bw. bis dato noch nicht erhalten, an seinen monatlichen Ausgaben habe sich nichts geändert.

Er verfüge nach wie vor über keinerlei Vermögen.

Die hohe Steuerbelastung durch den Bescheid 2002 ergebe sich historisch durch das massive Anwachsen des negativen Kapitalkontos als Folge der Betriebsprüfung bei der genannten GmbH für den Zeitraum 1995 bis 1997. Auf den Betriebsprüfungsbericht werde verwiesen.

Als Ergebnis der Betriebsprüfung seien dem Bw. und seiner Gattin, nicht jedoch den übrigen Gesellschaftern Schwarzeinnahmen in der Höhe von rund ATS 1,160.000,00 zugerechnet worden. Diese Zurechnungen seien durch Verbuchung von Kapitalentnahmen erfolgt, was gezwungenermaßen zu einer Erhöhung des negativen Kapitalkontos geführt habe.

Wie schon im Betriebsprüfungsverfahren seinerzeit dargelegt worden sei, bekenne sich der Bw. zwar der Mitwirkung an den seinerzeitigen Vergehen fahrlässigerweise für schuldig, tatsächlich seien etwaige Vergehen allen Gesellschaftern anzurechnen.

Sämtliche, damals nicht versteuerte Einnahmen seien jedoch zur Gänze im Betrieb verblieben und nicht im geringsten Ausmaß seiner Gattin und ihm zugeflossen. Das bedeute, dass auch aus den Jahren 1995 bis 1997 keinerlei liquide Mitteln resultieren würden. Selbst wenn der Anteil damals dem Bw. zugeflossen wäre, lägen die Zeiträume dieser Zuflüsse nahezu 10 Jahre zurück und wären auch diesfalls keinerlei Mittel vorhanden.

Auch der Kommentar Ritz, RZ 11, führe zur sachlichen Unbilligkeit aus, dass die durchaus richtige Rechtsauslegung der Abgabenbehörde zur sachlichen Unbilligkeit führen könne (VwGH 3114/79). Das Erkenntnis betreffe zwar nicht den Fall des Bw., aber er wäre analog anzuwenden, weil auch seine Zahlungsverpflichtung ausschließlich auf die Einkommensbesteuerung eines Veräußerungsgewinnes zurückzuführen sei, die für den Bw. keinen Einkommenszufluss bedeute.

Eine persönliche Unbilligkeit liege auch vor, da der Bw. wie oben ausgeführt, über das besteuerte Einkommen niemals verfügt habe und dadurch die Einhebung der Abgabe unzweifelhaft seine Existenz gefährde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass die Einkommensteuernachforderung durch die Versteuerung des Veräußerungsgewinnes entstanden sei. Durch die Veräußerung des Betriebes seien im Betrieb bisher nicht versteuerte angesammelte Werte realisiert worden. Im Rahmen des Veräußerungsgewinnes seien diese zu versteuern gewesen.

Das in der Berufung zitierte Verwaltungsgerichtshofurteil habe leider nicht aufgefunden werden können. Es sei auch trotz mehrmaliger telefonischer Anfrage nicht auffindbar und sei deshalb nicht in die Entscheidung einbezogen worden.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte nach Wiederholung seines bisherigen Berufungsvorbringens aus, dass sich die persönliche Unbilligkeit durch das krasse Missverhältnis zwischen Einhebung der Abgabe und der dem Bw. dadurch entstehenden Nachteilen ergebe. Dadurch, dass die zweifellos rechtlich richtige Besteuerung des Veräußerungsgewinnes zu der erheblichen Nachforderung geführt habe, die jedoch in der persönlichen Sphäre des Bw. zu keinerlei Einnahmen geführt habe, habe der Bw. niemals über die Mittel verfügt, aus denen er nunmehr die anfallenden Abgaben entrichten könnte. In seinem Fall würde zweifellos die Einhebung der Abgaben seine Existenz intensiv gefährden.

Selbst unter größten Anstrengungen wäre der Bw. derzeit nur in der Lage, eine monatliche Rate von € 200,00 anzubieten. Sollte sich seine finanzielle Lage verbessern, werde er selbstverständlich dies unverzüglich der Behörde zur Kenntnis bringen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zuerst ist festzustellen, dass die mit Bescheid vom 7. Juni 2004 festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2002 in Höhe von € 54.529,48 mit Bescheid vom gemäß § 295 BAO auf € 53.621,07 herabgesetzt wurde.

*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 ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand

ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, 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 gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

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

Somit liegt eine Unbilligkeit nur 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.

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Dem Wortlaut der Bestimmung nach hat der Gesetzgeber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates damit bereits dargetan, dass er die Gründe, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, im Anwendungsbereich des § 24 EStG grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat.

Die Besteuerung eines nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn stellt somit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates selbst dann ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis dar, welches eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles nicht zu begründen vermag, wenn es nicht durch die Gestionen des Gesellschafters verursacht

wurde. Allerdings ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Bw. selbst zugesteht, dass die Betriebsprüfung ihm Schwarzeinnahmen zugerechnet hat, wobei die Zurechnungen durch Verbuchung von Privatentnahmen erfolgte, was zu einer Erhöhung des negativen Kapitalkontos führte.

Dem vom Bw. angeführten Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1980, 3114/79 liegt die Besteuerung des Gewinnanteils eines beschränkt Steuerpflichtigen ARGE-Partners aus einer mehrjährigen Bauführung mit über 200% als Folge einer von den ARGE-Mehrheitspartnern gewählten Bilanzierungsweise in Verbindung mit dem Ausschluss beschränkt Steuerpflichtiger vom Verlustvortrag gemäß § 102 Abs. 1 EStG, somit ein anderer Sachverhalt zu Grunde, und ist im Hinblick auf die obigen Ausführungen im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Bei dem Vorbringen, dass der Bw. und seine Gattin die Auskünfte der Steuerberater nicht verstanden hätten, scheint der Bw. zu übersehen, dass hier wohl kein von ihm nicht beeinflussbarer, unabwendbarer Geschehensablauf vorliegt.

Laut den Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners vom 8. März 2006 lebt der Bw. von seiner Pension in Höhe von netto € 1.049,00 in einer Mietwohnung und ist nicht unterhaltspflichtig. Neben den Abgabenverbindlichkeiten im derzeitigen Gesamtbetrag von € 60.536,33 besteht noch eine Kreditschuld in Höhe von € 9.000,00 mit einer monatlichen Rückzahlungsrate in Höhe von € 363,00. An sonstigen Vermögenswerten ist neben der wertlosen Wohnungseinrichtung lediglich ein PKW Baujahr 1994 ausgewiesen.

Angesichts der vom Bw. dargestellten wirtschaftlichen Lage kann der Behauptung, dass seine Existenz durch Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuld gefährdet wäre, mangels entgegenstehender Feststellungen nicht entgegengetreten werden. Dass neben der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuld noch weitere - allenfalls existenzgefährdende - Abgabenverbindlichkeiten am Abgabenkonto des Bw. aushaften (Gesamtschuld derzeit € 60.536,33) und Kreditverbindlichkeiten in Höhe von ca. € 9.000,00 bestehen, vermag nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1985, 85/14/0029, die Verneinung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu begründen.

Somit ist im Rahmen einer Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO das öffentliche Interesse des Staates an der Einbringung der zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel gegen das vom Bw. eingewendete Interesse der Erhaltung seiner wirtschaftlichen Existenz abzuwägen.

Bei der Ermessensübung ist vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzustellen, dass bei der KEG dem Bw. Schwarzeinnahmen zugerechnet wurden und sich der Bw. an der Mitwirkung des Vergehens für (nach seiner Auffassung fahrlässig) schuldig bekennt.

Weiters hat der Bw. gemäß Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse vom 8. März 2006 noch Kreditschulden in Höhe von ca. € 9.000,00, die er in monatlichen Raten in Höhe von € 363,00 entrichtet und auch offenbar weiterhin zu entrichten beabsichtigt, wobei weder auf die nachsichtsgegenständlichen Abgaben noch auf die weiteren am Abgabenkonto aushaftenden Verbindlichkeiten bis dato Zahlungen erfolgten, sodass eine Ungleichbehandlung der Gläubiger vorliegt.

Es liegen daher Umstände vor, die unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit und Zweckmäßigkeit einer Abgabennachsicht entgegenstehen, weshalb eine Nachsichtswürdigkeit nicht gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2006