

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO vom 20. Oktober 1999 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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (geb. 1955) übernahm ab Juni 1984 als geschäftsführender Gesellschafter die Leitung der im selben Jahr gegründeten Elektroinstallationsfirma F-GmbH. Bereits Ende der 80er Jahre tauchten im Unternehmen auf Grund erlittener Forderungsausfälle erste finanzielle Schwierigkeiten auf, die sich infolge einer schweren Herzerkrankung des Bw. und dadurch nur mehr eingeschränkt möglicher Akquisitionstätigkeit in den Folgejahren immer mehr verstärkten. Aus genannten Gründen kam es bei der F-GmbH im Zeitraum 1989 bis 1997

wiederholt zu Verletzungen abgabenrechtlicher Erklärungs- und Entrichtungspflichten insbesondere im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben, für die der Bw. als Verantwortlicher insgesamt viermal nach §§ 49 Abs. 1 lit. a und 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Straflistennummern A/1990, B/1991, C/1993 und D/1998) finanzstrafrechtlich abgestraft wurde.

Am 7. Mai 1998 musste für die F-GmbH beim Landesgericht R Konkursantrag gestellt werden. Aus Anlass dieses Insolvenzverfahrens (Zahl ab/1998) nahm die Abgabenbehörde den Bw. mit Haftungsbescheid vom 8. Juni 1998, nachdem ein vorangegangenes Schreiben zur Erbringung eines entsprechenden Entlastungsbeweises bzw. Bekanntgabe der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse unbeantwortet geblieben war, als Haftungspflichtigen für bei der F-GmbH rückständige Umsatzsteuern 6-12/1997 und 1-3/1998 iHv. 189.257,00 S bzw. 57.037,00 S sowie Lohnsteuern 1/1995 bis 12/1997 von 111.199,00 S (gesamt 357.493,00 S) in Anspruch. Die Fälligkeit dieser Haftungsschuld ist ein Monat nach Bescheidzustellung eingetreten. Der in der Folge gegen diesen Haftungsbescheid erhobenen Berufung, mit der schuldhafte Pflichtverletzungen des Bw. unter Hinweis auf eine nach vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln anteilig erfolgte Gläubigerbefriedigung in Abrede gestellt wurden, war letztlich kein Erfolg beschieden, da sie verspätet eingebracht worden war und mit Berufungsentscheidung vom 14. Oktober 1998 (Zahl RV ef/1998) daher als unzulässig zurückgewiesen wurde. Damit ist der bekämpfte Haftungsbescheid in Rechtskraft erwachsen.

Das Konkursverfahren über die F-GmbH wurde mit Beschluss vom 25. Jänner 1999 nach rechtskräftig bestätigtem Zwangsausgleich aufgehoben und das Unternehmen unter neuerlicher Geschäftsführung des Bw. fortgeführt. Durch die ausgeschüttete 20%-ige Zwangsausgleichsquote kam es zur teilweisen Tilgung der rückständigen Gesellschaftsabgaben und gleichzeitig damit auch zu einer Verminderung der Haftungsschuld des Bw. auf 285.994,40 S. Diese Haftungsschuld hat sich durch Guthabensumbuchungen (10.500,00 S und 4.902,00 S) vom persönlichen Abgabenkonto des Bw. (St.Nr. vw) auf das Abgabenkonto der Gesellschaft (St.Nr. xy) und sonstige Zahlungen bzw. Gutschriften (10.000,00 S und 2.000,00 S) auf das Steuerkonto xy nachfolgend noch weiter reduziert und haftet laut Finanzamtsstellungnahme vom 19. November 2003 gegenwärtig noch mit einem Betrag v. 258.592,00 S (18.792,61 €) aus. Im Gefolge des Zwangsausgleichsabschlusses bei der F-GmbH wurde für das Haftungsverfahren des Bw. am 23. Dezember 1998 ein Wiederaufnahmeantrag gestellt und beantragt, den rechtskräftigen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, weil es nach vereinbarungsgemäßer Ausgleichsquotenzahlung und Restschuldbefreiung der Primärschuldnerin auch für die verbliebene Haftungsschuld des Bw.

zur Restschuldbefreiung gekommen wäre. Dieser Wiederaufnahmeantrag blieb auf Grund abweisender Berufungsentscheidung vom 17. August 1999 (Zahl RV gh/1999) ebenfalls erfolglos.

Mit Eingabe vom 18. Oktober 1999 beantragte der steuerliche Vertreter für die damals noch mit 263.494,00 S offene Haftungsschuld Nachsicht gemäß § 236 BAO und bis zur Antragserledigung auch Stundung nach § 212 BAO und brachte antragsbegründend wie folgt vor: Die Geschäftsführungstätigkeit des Bw. für die F-GmbH werde derzeit unentgeltlich ausgeführt, um sämtliche Gesellschaftsmittel zur Erfüllung des Zwangsausgleiches verfügbar zu haben. Der Antragswerber besitze zwar ein Grundstück in St. J, dieses stehe aber nur im Hälfteigentum und sei außerdem in voller Höhe des Verkehrswertes hypothekarisch zu Gunsten von Banken belastet. Der Liegenschaftsverkauf würde somit einer Vermögensverschleuderung gleichkommen, da die haftungsgegenständlichen Abgaben selbst dadurch nicht bedient werden könnten, und es sich bei der genannten Liegenschaft außerdem um das die Existenzgrundlage des Bw. darstellende Betriebsgrundstück handle. Abgesehen davon erweise sich die Veräußerung eines Halfteanteiles im wirtschaftlichen Verkehr regelmäßig als äußerst schwierig und im Anlassfall überdies als völlig aussichtslos. Eine zusätzliche hypothekarische Belastung dieser Liegenschaft komme auch nicht mehr in Betracht, weil bereits alle Möglichkeiten ausgeschöpft seien. Persönlich unbillig erweise sich die Einhebung der Haftungsschulden im Anlassfall deshalb, weil sie für den Bw. besondere finanzielle Schwierigkeiten, ja eine wirtschaftliche Notlage und außergewöhnlich belastende Wirkungen, zur Folge hätte, und dadurch dessen Existenz gefährdet wäre. Durch eine Nachsichtsbewilligung würde die persönliche Insolvenzgefahr des Bw. hingegen beseitigt werden.

Mit Bescheid vom 20. Oktober 1999 wurde dem Nachsichtsgesuch keine Folge gegeben. Nach den entsprechenden Entscheidungsgründen hat die Erstbehörde das Vorliegen einer tatbestandsmäßigen Unbilligkeit im Berufungsfall zwar bejaht, im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung aber befunden, dass anlassgegenständlich den für eine Abgabeneinhebung sprechenden Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang gegenüber den im Bereich des Antragswerbers gelegenen persönlichen Unbilligkeitsgründen zu geben wäre. In Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit für die F-GmbH habe der Bw. nämlich andere Gläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger bevorzugt befriedigt und dadurch abgabenrechtliche Pflichten schuldhaft verletzt. Abgesehen davon diene das Nachsichtsverfahren nicht der Nachholung von Versäumnissen im Haftungsverfahren des Bw..

Gleichzeitig mit diesem Abweisungsbescheid wurde auch das vorgelegene Stundungsgesuch wegen Zeitablaufes abschlägig erledigt.

Der Nachsichtantragsabweisungsbescheid wurde mit Berufung vom 29. November 1999 in weiterer Folge rechtzeitig bekämpft und rechtsmittelbegründend Folgendes vorgebracht: Gegen die Verwertung des Grundvermögens des Bw. spreche ergänzend auch, dass eine solche im Falle eines Liegenschaftshälftebesitzes nur mit erheblichen Abschlägen vom Verkehrswert möglich wäre. Anderes Vermögen besitze der Bw. aber nicht. An laufenden Einnahmen beziehe der Einschreiter derzeit eine monatliche Bruttogeschäftsführervergütung von der F-GmbH iHv. 12.000,00 S und monatliche Mieteinnahmen von der F-GmbH iHv. 3.000,00 S vor Steuern. Diesen Einnahmen stünden mtl. Rückzahlungsverpflichtungen aus Bankbürgschaften von 13.271,00 S gegenüber, weshalb der Bw. seinen Lebensunterhalt aus dem geringen Differenzbetrag und dem Einkommen der Ehegattin bestreiten müsse. Eine Bezugserhöhung komme wegen des abgeschlossenen Zwangsausgleiches aus wirtschaftlichen Gründen ebenso nicht Betracht. Zuzufolge der dargestellten Einkommens- und Vermögenslage könne der Bw. den drohenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Abgabengläubiger somit keinesfalls nachkommen. Es werde deshalb ersucht, dem Nachsichtsbegehren stattzugeben, und dabei zu berücksichtigen, dass steuerschädliche Verhaltensweisen eines Nachsichtswerbers einer Nachsichtsgewährung zwar abträglich sein können, vorliegend aber wegen tatsächlich nicht vorhanden gewesener Gesellschaftsmittel kein Verschulden des Bw. an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben bestünde. Zum Nachweis dieses Vorbringens wurden dem Rechtsmittelschriftsatz eine Aufstellung über den Liegenschaftsbesitz des Bw. samt Darstellung der darauf zu Gunsten der R-Bank St. J hypothekarisch besicherten Pfandrechte sowie ein Schreiben der R-Bank vom 18. November 1999 angeschlossen. Daraus geht hervor, dass der Bw. damals auf Grund von privat wie auch für die F-GmbH aufgenommen Krediten, für die er wegen bestehender Bürgschaftsverträge bzw. der Zustimmung der Bank zum Zwangsausgleich aber ebenfalls zur Abdeckung verpflichtet ist, Schulden und mtl. Rückzahlungsverpflichtungen von gesamt 2.281.051,00 S bzw. 13.271,00 S hatte (Kredite Kontonummer E (Saldo 614.002,00 S, mtl. Rate 3.200,00 S), Kontonummer F (Saldo 237.567,00 S, mtl. Rate 1.250,00 S), Kontonummer G (Saldo 103.157,00 S, mtl. Rate 600,00 S), Kontonummer H (Saldo 302.563,00 S, mtl. Rate 1.600,00 S), Kontonummer I (Saldo 258.046,00 S, mtl. Rate 1.350,00 S), Kontonummer J (Saldo 293.039,00 S, mtl. Rate 1.500,00 S) und Kontonummer K (Saldo 472.677,00 S, mtl. Rate 3.771,00 S). Laut vorgelegter Liegenschaftsaufstellung ist der Bw. Hälfteigentümer der EZ "Betriebsgrundstück" im Gesamtausmaß von 798 m² und der EZ "Wald" im Gesamtausmaß

von 11.108 m². Auf erstgenannter Liegenschaft waren im November 1999 Pfandrechte zu Gunsten der R-Bank St. J in Gesamthöhe von 2.037.000,00 S (im Einzelnen Hypotheken über 260.000,00 S, 200.000,00 S, 560.000,00 S, 380.000,00 S und 637.000,00 S) und auf zweitgenannter solche in Gesamthöhe von 962.000,00 S (im Einzelnen Hypotheken über 325.000,00 S und 637.000,00 S) intabuliert. Für die Hypothek über 637.000,00 S bestand dabei eine Simultanhaftung auf beiden Liegenschaften.

Die Berufung gegen den Nachsichtantragsabweisungsbescheid wurde in der Folge unmittelbar an die Finanzlandesdirektion für O.Ö. als damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz (BGBl. I 2002/97) wurde mit Wirksamkeit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat als neue Abgabenbehörde zweiter Instanz installiert. Da obige Berufung zu diesem Zeitpunkt noch unerledigt war, ist danach die Entscheidungskompetenz für sie am 1. Jänner 2003 auf den UFS übergegangen. Im Zuge der Berufungserledigung hat sich durch eine Grundbuchsabfrage bestätigt, dass der Bw. gemeinsam mit seiner Ehegattin zwar je Hälfteigentümer der EZ "Betriebsgrundstück" und EZ "Wald" ist, diese Liegenschaften aber durch hohe Hypotheken schwer belastet sind. Mit Abfragedatum 4. Februar 2004 sind in der EZ "Betriebsgrundstück" insgesamt fünf Höchstbetragspfandrechte zu Gunsten der R-Bank St. J iHv. 260.000,00 S, 200.000,00 S, 560.000,00 S 380.000,00 S und 637.000,00 S, weiters Pfandrechte zu Gunsten der R-Bank B. iHv. 5.900,00 € (81.186,00 S) und ein Pfandrecht zu Gunsten der Republik Österreich iHv. 562,51 € (7.733,00 S) eingetragen, sodass hierfür gegenwärtig eine Gesamtbelastung von 154.497,00 € (2.125.919,00 S) festzustellen ist. Auf der Liegenschaft EZ "Wald" sind für denselben Zeitpunkt Pfandrechte v. 325.000,00 S und 637.000,00 S (Simultanhaftung mit EZ "Betriebsgrundstück") zu Gunsten der R-Bank St. J und v. 5.900,00 € bzw. 562,51 € (je ebenfalls Simultanhaftung mit EZ "Betriebsgrundstück") zu Gunsten der R-Bank B. und der Republik Österreich ausgewiesen. Die Gesamtbelastung dieser Liegenschaft liegt somit derzeit bei 76.373,00 € (1.050.919,00 S). Auf Grund einer Firmenbuchabfrage war außerdem festzustellen, dass die Fa. F-GmbH mittlerweile nach Abweisung des weiteren Konkursantrages (Beschluss vom 12. September 2002, Zahl cd/2002) seit 11. Oktober 2002 aufgelöst und seit 8. Jänner 2003 gelöscht ist. Zusage dieser Erhebungsergebnisse wurde das Finanzamt anlässlich der Aktenanforderung daher ersucht, der erkennenden Behörde derzeitige Beschäftigung und Sorgepflichten des Bw. und ferner die geschätzten Verkehrswerte der Liegenschaften EZ "Betriebsgrundstück" und EZ "Wald" bekannt zu geben. Am 19. November 2003 wurde dazu mitgeteilt, dass der Bw. noch für die 1985 geborene Tochter J.F. sorgepflichtig und seit 1. Juni 2002 Bezieher einer Erwerbsunfähigkeitspension

der SVA iHv. von 614,00 € netto monatlich sei. Die Verkehrswerte wurden betreffend EZ "Wald" anhand do. Kaufpreissammlung schätzungsweise mit rd. 21.000,00 € und betreffend EZ "Betriebsgrundstück" anhand Aktenlage des Bewertungsaktes überschlagsmäßig mit rd. 200.000,00 € beziffert. Berücksichtigt man Lage dieser Liegenschaften, das zu Gunsten des Bw. lediglich bestehende Hälfteeigentum, weiters die zu Gunsten anderer Gläubiger eingetragenen Pfandrechte und die dazu gegenwärtig tatsächlich höher aushaftenden oben bezifferten Bankverbindlichkeiten, so ist nach Gegenüberstellung mit den grob geschätzten Liegenschaftsverkehrswerten selbst bei Bedachtnahme auf die bestehenden Simultanpfänder realistisch betrachtet nicht davon auszugehen, dass die aushaftende Haftungsschuld gegebenenfalls aus entsprechenden Verwertungserlösen befriedigt werden kann. Dieses zwar im zivilrechtlichen Hälfteeigentum des Bw. stehende Liegenschaftsvermögen stellt nach vorliegender Aktenlage somit keinen für die Einbringlichmachung der Haftungsschuld des Bw. tauglichen Vermögenswert dar.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 2. Dezember 2003 wurde der Bw. unter Bekanntgabe der vorstehenden Ermittlungsergebnisse aufgefordert, seine aktuellen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse anher mitzuteilen und entsprechend nachzuweisen. Gleichfalls sollten auch Nettoeinkommen der Ehegattin und bekannt gegeben werden, ob die ausgewiesene Vertretervollmacht noch aufrecht ist, wie hoch der Rückkaufswert der aktenkundig bei der B-Versicherung AG (Pol.Nr. ij) und R-Versicherung AG (Pol.Nr. kl, mn, op) abgeschlossenen Lebensversicherungen ist, welchen Verwendungszweck die ehemals betrieblich genutzten Räumlichkeiten derzeit hätten, und ob derzeit Möglichkeiten zur Aufbringung finanzieller Mittel für die Abgabentilgung bestünden. Unter Hinweis auf die dokumentierte äußerst angespannte Finanzlage des Bw. wurde dieser abschließend noch ersucht, darzulegen, in wie weit danach eine Nachsicht der Haftungsschuld überhaupt zu einer Entspannung bzw. Sanierung beitragen könnte. In Reaktion auf diesen Vorhalt teilte der Bw. am 3. Dezember 2003 telefonisch mit, er sei infolge seiner Pensionierung bereits seit längerem steuerlich unvertreten und wisse überhaupt nicht, worum es vorliegend eigentlich ginge, da er bis zum Erhalt des Vorhaltschreibens davon ausgegangen wäre, dass infolge Zwangsausgleiches und Restschuldbefreiung der F-GmbH auch seine persönliche Haftungsschuld erloschen sei. Nach Aufklärung, dass Gegenstand dieses Berufungsverfahrens nicht der Haftungsbescheid selbst, sondern das für die Haftungsschuld gestellte Nachsichtsgesuch, und dafür ein aktueller Einkommens- und Vermögensstatus des Bw. erforderlich sei, gab der Bw. mit Eingabe vom 23. Dezember 2003 sodann Folgendes bekannt: Die Geschäftstätigkeit der zuletzt als Ein-Mann-Betrieb geführten F-GmbH sei im Laufe des

Jahres 2002 wegen seiner schweren Herzerkrankung sukzessive und mit Konkursabweisung im September 2002 endgültig eingestellt worden. Seither stehe das Geschäftslokal leer, es wäre in den vergangenen Monaten aber vom älteren Sohn in künftiger Vermietungsabsicht renoviert worden. Es sei nämlich geplant, die Liegenschaften EZ "Betriebsgrundstück" und EZ "Wald" gegen Übernahme der Hypotheken und entsprechenden Rückzahlungsverpflichtungen zur Gänze an den älteren Sohn zu übereignen, und eingehende Mieteinnahmen zur Abdeckung der Kreditrückzahlungsverpflichtungen heranzuziehen. Mit dieser Transaktion bzw. der Kreditumschuldung seien seit geraumer Zeit Bankenmakler beauftragt, die bei den involvierten Kreditinstituten teilweise Schulderrlässe und günstige Umschuldungskonditionen ausverhandeln sollen. Vom Ergebnis dieser Verhandlungen und Finden eines geeigneten Mieters hänge es ab, ob die geschilderten Pläne realisiert werden können. Sollte dies nicht der Fall sein, müsse das Haus zwangsläufig versteigert werden. Die grundbücherlich sichergestellten Schulden wären im Übrigen hauptsächlich durch den Betrieb der F-GmbH veranlasst. Soweit es die damals eingeräumt gewesenen Kontenrahmen zugelassen und die Banken Geldmittel zur Verfügung gestellt hätten, wären diese Mittel stets zur Forderungsbefriedigung laufender Exekutionsverfahren verwendet worden. Davon wären nicht nur andere, sondern gleichermaßen auch der Abgabengläubiger betroffen gewesen. Der Vorwurf ungleichmäßiger Gläubigerbefriedigung und damit schuldhafter Pflichtverletzungen könne angesichts dessen daher nicht nachvollzogen werden. Außerdem sei der Einschreiter bislang davon ausgegangen, dass es auch hinsichtlich seiner in der Zwangsausgleichsquote nicht Deckung gefundenen Haftungsschulden zur Restschuldbefreiung gekommen wäre. Wenn dies laut Mitteilung der Berufungsbehörde aber nicht der Fall sei, und damit der Großteil der Haftungsschulden weiterhin aushafte, frage es sich, weshalb er seine Gesundheit im Bemühen um Aufbringung der Zwangsausgleichsquote völlig ruiniert habe. Im Übrigen könne er diese Abgaben auf Grund gegebener Finanzlage sowieso nie mehr bezahlen. Außer den beiden hypothekarisch massiv belasteten Liegenschaften (laut Beilage /E), einem rd. 14 Jahre alten PKW und der ebenfalls bis zu einem Leistungsbetrag von 320.556,00 S an die R-Bank St. J verpfändeten Lebensversicherung bei der B-Versicherung AG (laut Beilage /C) besitze er nämlich kein weiteres Vermögen mehr. An laufenden Einkünften werde auf Grund des attestierten schweren Herzleidens (lt. Beilage) derzeit eine monatliche Erwerbsunfähigkeitspension von der SVA und eine monatliche Rente von der LVA in laut Beilagen /A und /B angeführter Höhe bezogen. Die ebenfalls chronisch kranke Ehegattin erhalte laut Beilage /D einen Pensionsvorschuss von täglich 9,33 €. Außer den Verbindlichkeiten bei der R-Bank St. J bestünden noch ebenfalls grundbücherlich

sichergestellte Kreditverbindlichkeiten gegenüber der R-Bank B. in derzeitiger Höhe von 6.700,00 € sowie Schulden gegenüber dem früheren steuerlichen Vertreter und der GKK iHv. 4.900,00 € und 7.526,96 € (laut Beilage /F). Die mtl. Fixkosten für den Wohnbedarf beliefen sich auf rd. 402,00 € und würden derzeit je zu einem Viertel vom Einschreiter, seiner Ehegattin, dem älteren Sohn und der Tochter J.F. getragen. Aus Anlass dieser Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. erneut eine Aufstellung der bei der R-Bank St. J bestehenden Kreditkonten samt Saldenständen zum 4. Dezember 2003 und einer Darstellung, inwieweit diese Verbindlichkeiten durch grundbücherliche Sicherstellung, Bürgschaften und Verpfändung sonstiger Forderungen (Spareinlagen, Lebensversicherung) besichert seien, vor (Beilage/E). Daraus ergibt sich, dass beim genannten Kreditinstitut derzeit acht Kreditkonten bestehen, wovon zwei (Kontonummer J und K) dem Bw. persönlich und sechs (Kontonummer E, F, G, H, I und L) der ehemaligen F-GmbH, für die der Bw. aber ebenfalls rückzahlungspflichtig ist, zuzuordnen sind. Diese Kredite haften nach vorliegender Aufstellung derzeit mit 49.881,00 € (Kontonummer E), 19.104,00 € (Kontonummer F), 8.255,00 € (Kontonummer G), 22.448,00 € (Kontonummer H), 20.671,00 € (Kontonummer I), 38.061,00 € (Kontonummer J), 34.872,00 € (Kontonummer K) und ein vom ursprünglichen Berufungsschriftsatz noch nicht mitumfasster Betriebskredit (Kontonummer L) mit 15.124,00 €, insgesamt also mit 208.416,00 € (2.867.8667,00 S), aus. Die mtl. Rückzahlungsraten hierfür betragen laut Parteivorbringen derzeit zwischen 1.235,00 € und 1.450,00 €, werden nach Angabe des Bw. aber wegen der tristen Finanzlage seit etwa einem Jahr nicht mehr getätigt, weshalb sich die entsprechenden Saldenstände vergleichsweise zu November 1999 jeweils beträchtlich erhöht haben. Außer diesen Bankverbindlichkeiten hat der Bw. noch Schulden bei der GKK (Beilage /F) in aktuell ermittelter Höhe von rd. 6.300,00 €, für die derzeit monatlich 100,00 € abgestattet werden. Weiters bestehen noch die bereits genannten Schulden und Kreditverbindlichkeiten gegenüber dem steuerlichen Vertreter und der R-Bank B. im Gesamtausmaß von 11.600,00 €, für die laut Parteivorbringen zurzeit ebenfalls keine Rückzahlungen geleistet werden. Zum Nachweis der laufenden Pensions- und Renteneinkünfte wurden im Vorhaltsverfahren voreerst Bescheide der SVA vom 20. Dezember 2002 und der LVA vom 28. November 2002 (Beilagen /A und B) vorgelegt. Da anhand dieser Unterlagen Rückschlüsse auf das aktuelle Monatseinkommen des Bw. unmöglich waren, wurde am 9. Februar 2004 nochmals telefonisch die Bekanntgabe des derzeitigen Monatseinkommens urgiert. Auf Grund dabei gemachter Angaben steht fest, dass der Bw. zurzeit eine mtl. Erwerbsunfähigkeitspension der SVA iHv. 621,17 € netto zzgl. Sonderzahlungen und eine Rente von der LVA iHv. 65,35 € netto bezieht. Sein monatliches

Nettoeinkommen beträgt somit 686,52 €. Zur mit Vorhaltsbeantwortung ebenfalls unbeantwortet gebliebenen Frage, wie hoch der Rückkaufswert der drei Lebensversicherungen bei der R-Versicherung AG (Pol.Nr. kl, Pol.Nr. mn und Pol.Nr. op) gegenwärtig sei, steht auf Grund dazu anlässlich des geführten Telefonates gemachter Mitteilung fest, dass es sich dabei nicht um Lebens-, sondern um Kreditrestschutzversicherungen zu Gunsten der R-Bank St. J für den Ablebensfall des Bw. handelt. Durch ergänzende Erhebung wurde darüber hinaus noch erhoben, dass der Nachsichtswerber für niemanden mehr sorgepflichtig ist, da auch sein letztgeborenes Kind (Tochter J. F. geb. 1985) mittlerweile auf Grund eigener Einkünfte selbsterhaltungspflichtig ist. Schließlich war anhand der vorgelegten Verwaltungsakten auch noch festzustellen, dass der Bw. mit Pensionsantritt im Juni 2002 eine Erklärung zur Abtretung seiner Pensionsansprüche zu Gunsten der Republik Österreich zwecks Tilgung rückständiger Abgaben unterfertigt hat. Das aus diesem Anlass an die SVA ergangene Finanzamtsgesuch um Überweisung von Pensionszahlungen des Bw. wurde mit Schreiben der SVA vom 11. März 2003 mit der Begründung abschlägig beantwortet, dass für den Pensionsanspruch des Bw. bereits eine vorrangige Forderungspfändung iHv. 2.314,87 € s.A. bestehe, hierfür aber wegen des damals unter dem monatlichen Existenzminimum gelegenen Pensionsbezuges (614,00 € netto mtl.) keine Beträge einbehalten würden. Zurzeit verfügt der Bw. über monatliche Nettopensions- und Renteneinkünfte von gesamt 686,52 € zzgl. Sonderzahlungen und hat keine Sorgepflichten. Auf Grund § 291a Abs. 1 Exekutionsordnung iVm. der geltenden Existenzminimum-Verordnung 2003 (BGBl. II 2003/125) beträgt der monatlich unpfändbare Freibetrag bei solcher Sachlage 661,10 €. Damit ist festzustellen, dass der Bw. derzeit über ein in etwa dem gesetzlichen Existenzminimum entsprechendes Monatseinkommen verfügt. Da für den Pensionsanspruch gegenüber der SVA laut Ermittlungsergebnissen bereits eine dem Abgabengläubiger vorrangige Forderungspfändung in vorgenannter Höhe besteht, ist angesichts dieser Faktenlage weder im gegebenen Zeitpunkt noch in naher Zukunft eine Einbringlichmachung der noch offenen Haftungsschuld durch Zugriff auf das laufende Monatseinkommen ebenso nicht möglich. Die aushaftende Haftungsschuld von 18.792,61 € (258.592,00 S) ist im gegenwärtigen Entscheidungszeitpunkt auf Grund vorstehender Ermittlungsergebnisse somit als uneinbringlich zu qualifizieren.

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 Lage des Falles unbillig wäre. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung findet Absatz 1

auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Da § 77 Abs. 2 BAO bestimmt, dass die für die Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß auch für die kraft abgabenrechtlichen Vorschriften persönlich für eine Abgabe Haftende gelten, sind (potenziell oder bereits in Anspruch genommene) Haftungspflichtige ebenfalls nach § 236 BAO antragslegitimiert (vgl. Ritz, BAO-Kommentar § 236 Tz. 3; VwGH v. 22.9.1987, 87/14/0079). Bei Gesamtschuldverhältnissen, wie sie etwa zwischen einer juristischen Person (GmbH) und deren mit Haftungsbescheid in Anspruch genommenen Vertreter (Geschäftsführer) bestehen, müssen die Voraussetzungen für eine Nachsicht gemäß § 236 BAO bei allen Gesamtschuldnern vorliegen, da die Nachsichtsbewilligung hinsichtlich sämtlicher Gesamtschuldner das Erlöschen der nachsichtsbetroffenen Abgaben zur Folge hat. In solchem Fall hat der Nachsichtswerber somit schon im Antrag zu behaupten, dass die Abgabeneinhebung nach Lage des Falles bei allen Gesamtschuldnern unbillig ist, andernfalls er eine Abweisung seines Nachsichtsgesuches zu gewärtigen hat (VwGH v. 3.11.1986, 85/15/0092 bzw. 0182). Im entscheidungsgegenständlichen Fall hat der Bw. ein solches Vorbringen im Nachsichtsverfahren nicht erstattet. Dem vorliegenden Nachsichtsgesuch war dieser Umstand allein dessen ungeachtet aber nicht abträglich, weil es für die F-GmbH mit Abschluss des Zwangsausgleiches Ende 1998/Anfang 1999 und entsprechender Quotenzahlung auf Grund § 156 ff. KO zur Restschuldbefreiung gekommen und damit im Nachsichtantragstellungszeitpunkt am 18. Oktober 1999 ein die vorgenannte Behauptungspflicht auslösendes Gesamtschuldverhältnis zwischen der F-GmbH und dem Nachsichtswerber überhaupt nicht mehr vorgelegen ist.

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die *Unbilligkeit der Abgabeneinhebung* tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nur wenn das Vorliegen einer Unbilligkeit im konkreten Einzelfall bejaht wird, kann es in einem weiteren Verfahrensschritt überhaupt zu einer Ermessensentscheidung (vgl. ... "die Abgabenbehörde kann nachsehen" ...), im Rahmen derer über das Nachsichtsgesuch nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu entscheiden wäre, kommen. Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH v. 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH v. 19.10.1992, 91/15/0017). Die *Unbilligkeit der Abgabeneinhebung (bzw. der Einhebung einer Haftungsschuld)* kann nach Lage des Falles eine *persönliche*, in der wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers begründete,

und/oder eine *sachliche*, in anderen als persönlichen Umständen begründete, sein und muss stets in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet liegen (VwGH v. 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH v. 18.5.1995, 93/15/0234; VwGH v. 24.2.1998, 97/13/0237). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist von **persönlicher Unbilligkeit** immer dann auszugehen, wenn die Einhebung der Abgabe (Haftungsschuld) in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen (Haftungspflichtigen) oder den Steuergegenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung (Einhebung der Haftungsschuld) und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen (Haftungspflichtigen) entstehenden Nachteilen muss somit ein wirtschaftliches Missverhältnis vorliegen (VwGH v. 9.12.1992, 91/13/0118), es also zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH v. 25.6.1990, 89/15/0119; VwGH v. 11.9.1989, 88/15/0102; VwGH v. 2.12.1988, 87/17/0326). Damit macht ein auf diesen Unbilligkeitsgrund gestütztes Antragsvorbringen aber unabdingbar eine Auseinandersetzung mit der persönlichen Situation des Antragswerbers, insbesondere mit dessen wirtschaftlicher Lage, erforderlich. Würde es danach **durch** die Abgabeneinziehung (Einziehung der Haftungsschuld) beim Antragswerber bzw. bei dessen Familie zu einer Gefährdung des Nahrungsstandes bzw. zur Existenzgefährdung kommen, dann ist jedenfalls von persönlicher Unbilligkeit auszugehen (VwGH v. 27.8.1998, 96/13/0086; VwGH v. 9.7.1997, 95/13/0243). Im Übrigen liegt ein solches wirtschaftliches Missverhältnis aber auch schon dann vor, wenn die Abgabenabstattung (Abstattung der Haftungsschuld) für den Nachsichtswerber mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre. Allein die Notwendigkeit, für die Abgabenabstattung (Abstattung der Haftungsschuld) vorhandene Vermögenswerte (z.B. Grundvermögen) einzusetzen, macht dabei die Abgabeneinhebung (Einhebung der Haftungsschuld) aber noch nicht unbillig, da der Nachsichtswerber grundsätzlich verpflichtet ist, alle vorhandenen Mittel zur Abgabentrachtung (Entrichtung der Haftungsschuld) einzusetzen, und er dazu gegebenenfalls auch vorhandene Vermögenssubstanz anzugreifen hat (VwGH v. 14.1.1991, 90/15/0060). Das Vorliegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Auswirkungen ist im gegebenen Zusammenhang aber etwa dann zu bejahen, wenn die Abgabenschuld (Haftungsschuld) trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung oder gar Verschleuderung vorhandener Vermögenswerte beglichen werden könnte (VwGH 26.4.1994, 91/14/0129; VwGH v. 19.5.1994, 92/17/0235; VwGH v. 21.4.1997, 92/17/0232).

Tritt im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis ein, und ist die Abgabeneinhebung (Einhebung der Haftungsschuld)

nicht bloße Auswirkung bzw. Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges einer generellen Abgabennorm, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht (Nachsicht der Haftungsschuld) auf Grund **sachlicher Unbilligkeit** sein (VwGH 14.9.1993, 93/15/0024; VwGH v. 22.9.1992, 92/14/0083; VwGH v. 20.2.1997, 95/15/0130). § 236 BAO eröffnet somit die Möglichkeit, eine in Folge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie voraussehbar gewesen, vermieden hätte, im Nachsichtsweg zu mildern.

Nachsichtsbewilligungen stellen antragsgebundene Verwaltungsakte dar. Da die Partei im vom Antragsprinzip geprägten Verfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (VwGH 7.9.1990, 90/14/0089), hat somit der Nachsichtswerber das Vorliegen all jener Umstände, auf die die Nachsicht gestützt werden kann, von sich aus einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzutun (VwGH 21.4.1997, 92/17/0232 VwGH v. 29.10.1998, 98/16/0149). Bei ihm liegt also das Hauptgewicht der antragsbegründenden Behauptungs- und Beweislast, die Behörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht dagegen nur die tatsächlich geltend gemachten Nachsichtsgründe auf ihre Tauglichkeit für eine Antragsgewährung zu prüfen und ist damit insbesondere nicht verpflichtet, allenfalls bekannte, jedoch unbeauptet gebliebene Nachsichtsgründe von sich aus aufzugreifen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 236 Tz. 1).

Berufungsgegenständlich wurde vom mittlerweile nicht mehr bevollmächtigten steuerlichen Vertreter am 18. Oktober 1999 ein Nachsichtsgesuch für dem Bw. mit Haftungsbescheid vom 8. Juni 1998 gemäß §§ 9, 80 und 224 BAO im Umfang von 357.493,00 S vorgeschriebene, gemäß § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO binnen Monatsfrist fällig gewordene, im Antragstellungszeitpunkt jedoch auf Grund inzwischen entrichteter Zwangsausgleichsquote und sonstiger schuldtilgender Gutschriften nur mehr im Gesamtbetrag von 263.494,00 S aushaftend gewesene Selbstbemessungsabgaben der ehemaligen Fa. F-GmbH gestellt. Gestützt wurde dieser Nachsichtsantrag vorerst nur auf das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der Haftungsschuld, da dieser Antrag mit Einkommens- (wegen wirtschaftlich begründetem Verzicht auf den Geschäftsführerbezug) und Vermögenslosigkeit des Bw. (wegen voll ausgeschöpfter hypothekarischer Belastung der im Hälfteeigentum des Bw. stehenden Betriebsliegenschaft) begründet und weiters vorgebracht wurde, dass eine Liegenschaftsverwertung anlassgegenständlich deshalb einer Vermögensverschleuderung gleichkäme, weil es auf Grund der Höhe der darauf zu Gunsten anderer Gläubiger sichergestellten Pfandrechte ohnedies zu keiner Bedienung der rückständigen Haftungsschuld

kommen würde, und die Betriebsliegenschaft außerdem die Existenzgrundlage des Antragstellers darstelle.

Mit nunmehr angefochtenem Bescheid vom 20. Oktober 1999 hat das belangte Finanzamt dieses Nachsichtsgesuch ungeachtet der Bejahung einer vorliegenden persönlichen Unbilligkeit abgewiesen, weil es im Zuge der Ermessensübung zur Ansicht gelangte, dass das aktenmäßig dokumentierte steuerliche Verhalten des Bw. in Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit für die F-GmbH, nämlich wiederholte Verletzungen von abgabenrechtlichen Erklärungs- und Entrichtungspflichten und damit insbesondere verbunden gewesene ungleichmäßige Befriedigung des Abgabengläubigers, eine Abgabennachsicht aus Zweckmäßigkeitsgründen und trotz der im Einbringungsfall beim Bw. zu gewärtigenden Nachteile nicht rechtfertige.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 29. November 1999 wurde das Antragsvorbringen auf Grund inzwischen veränderter Einkommenssituation des Bw. modifiziert bzw. auch ergänzt und vorgebracht, dass der Antragswerber nunmehr zwar über ein monatliches Gesamteinkommen von 15.000,00 S vor Steuern (aus Geschäftsführungstätigkeit und Liegenschaftsvermietung für bzw. an die F-GmbH) verfüge, dem gegenüber aber monatliche Kreditrückzahlungsverpflichtungen v. 13.271,00 S stünden, weshalb dem Bw. zum Leben tatsächlich nur der daraus resultierende geringe Restbetrag verbleibe. Abgesehen davon erweise sich eine Einbringung der Haftungsschuld gegenständlich auch deshalb als unbillig, weil im Fall der Verwertung der nur im Hälfteigentum des Bw. stehenden Liegenschaft mit erheblichen Erlösabschlägen gerechnet werden müsse. Schlussendlich wurde Bezug nehmend auf die erstinstanzlichen Entscheidungsgründe noch releviert, dass zum Zeitpunkt der dem Bw. angelasteten Pflichtverletzungen Gesellschaftsmittel bei der F-GmbH nicht mehr vorhanden gewesen wären, und eine Entrichtung der fälligen Gesellschaftsabgaben deshalb überhaupt nicht mehr möglich gewesen wäre. In Ergänzung zum bisher allein auf persönliche Unbilligkeitsgründe gestützten Antragsvorbringen wurden mit diesem Vorbringen auch Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der vorgeschriebenen Haftungsschuld erhoben und damit Gründe aufgezeigt, die die Haftungsschuldeinhebung jedenfalls nach Ansicht des Einschreiters auch als sachlich unbillig erscheinen ließen.

Da sich die Rechtsmittelbehörde zufolge des ua. auf persönliche Unbilligkeit gestützten Parteivorbringens zwingend mit der wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers auseinander zu setzen und sie dabei von der Sachlage im Berufungsentscheidungszeitpunkt auszugehen hatte (Ritz, BAO-Kommentar, § 289 Tz. 11; VwGH v. 26.6.1996, 95/16/0077),

wurde der Bw. im abgeführten Rechtsmittelverfahren wegen der bereits längere Zeit zurückliegenden Nachsichtantragsstellung bzw. Berufungseinbringung zur Aktualisierung seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse aufgefordert. Dabei hat sich auf Grund des zum Teil neuerlich ergänzten Parteivorbringens nunmehr nachgewiesenermaßen ergeben, dass der Rechtsmittelwerber schwer herzleidend ist und deshalb seit Beendigung der Geschäftstätigkeit der F-GmbH (Mitte 2002) eine Erwerbsunfähigkeitspension von der SVA von derzeit 621,17 € netto monatlich bezieht. Weiters erhält er aus selbem Grund von der LVA eine monatliche Rente wegen voller Erwerbsminderung von 65,35 €. Von diesem mtl. Gesamteinkommen von 686,52 € hat der Bw. 100,00 € als monatliche Rate für bei der GKK derzeit noch mit rund 6.300,00 € aushaftende Beitragsrückstände abzustatten, mit weiteren rd. 100,00 € monatlich anteilig zum Wohnungsaufwand beizutragen und aus dem Rest im wesentlichen seinen eigenen Unterhalt zu bestreiten, da seine Ehegattin eigene, wenn auch geringe Einkünfte von rd. 310,00 € monatlich bezieht, und die ehelichen Kinder lt. Erhebungsergebnissen ebenfalls bereits selbsterhaltungsfähig sind. An Vermögen besitzt der Rechtsmittelwerber gemeinsam mit seiner Ehegattin eine Hälfte der Liegenschaft EZ "Wald" und der Liegenschaft EZ "Betriebsgrundstück", wobei letztere seit je her als Wohnsitz dient und bis zur Beendigung der F-GmbH Mitte 2002 zum Teil auch betrieblich genutzt war. Der betrieblich genutzt gewesene Liegenschaftsanteil steht seit der Firmenauflösung leer, wurde jedoch in den letzten Monaten vom älteren Sohn des Einschreiters adaptiert und soll in Zukunft von diesem vermietet werden. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die mit den kreditgebenden Banken seit einiger Zeit aufgenommenen Umschuldungsverhandlungen Erfolg haben, und danach eine Übereignung der Liegenschaften EZ "Betriebsgrundstück" und EZ "Wald" samt grundbücherlich sichergestellten Pfandrechten vom Bw. und seiner Ehegattin an den älteren Sohn stattfinden kann. Derzeit stehen die genannten Liegenschaften jedoch nachweislich noch im Halfteigentum des Bw., sind auf Grund der Ermittlungsergebnisse (Grundbuchsauszüge, Bankbestätigungen, Parteivorbringen, überschlagsmäßige Verkehrswertschätzung des Finanzamtes) jedoch jeweils bis zum geschätzten erzielbaren Verwertungserlös durch zu Gunsten der R-Bank St. J, der R-Bank B. und der Republik Österreich sichergestellte Pfandrechte massiv belastet. Die auf der EZ "Betriebsgrundstück" intabulierten Hypotheken betragen insgesamt 154.497,00 €, jene auf der EZ "Wald" insgesamt 76.373,00 €, wobei für Pfandrechte im Umfang von 52.755,00 € laut Grundbuchsstand eine Simultanhaftung auf beiden Liegenschaften besteht. Dem überwiegenden Teil dieser Pfandrechte liegen Bankkredite bei der R-Bank St. J und der R-Bank B. zugrunde, die der Bw. entweder persönlich oder im Rahmen der

Geschäftsführungstätigkeit bei der F-GmbH für diese aufgenommen hat und wofür er nach vorliegenden Erhebungsergebnissen vorrangig rückzahlungspflichtig ist. Im gegenwärtigen Zeitpunkt beläuft sich der Rückstand aus den bei der R-Bank St. J in Anspruch genommenen acht Krediten auf insgesamt 208.416,00 € und jener aus einem Kredit bei der R-Bank B. auf 6.700,00 €. Diese Saldenstände haben sich seit Berufungseinbringung im November 1999 massiv erhöht und sind auch weiterhin im Ansteigen begriffen, da wegen der sehr beengten Einkommensverhältnisse des Bw. für sämtliche genannten Kreditverbindlichkeiten seit rund einem Jahr überhaupt keine Rückzahlungen mehr geleistet werden. Ausgehend von den vorstehenden Erhebungsergebnissen und unter Berücksichtigung, dass der Bw. nur Hälfteeigentümer der genannten Liegenschaften, diese aber im wesentlichen bis zum Gesamtwert zu Gunsten anderer Gläubiger belastet sind, kommt die erkennende Behörde somit zum Schluss, dass die Einbringungsmöglichkeit der nachsichtsbetroffenen Haftungsschulden durch exekutiven Zugriff auf diese Liegenschaften nach gegenwärtigem Ermittlungsstand als negativ zu beurteilen ist. Zum selben Ergebnis gelangt der unabhängige Finanzsenat im Übrigen aber auch bei Beurteilung der sonstigen Vermögens- und der Einkommensverhältnisse des Nachsichtswerbers. In dem der Bw. außer dem hoch belasteten Liegenschaftsvermögen im wesentlichen nämlich nur noch eine ebenfalls an die R-Bank St. J zederte und damit einem Zugriff durch den Abgabengläubiger entzogene Lebensversicherung bei der B-Versicherung AG sowie drei ebenfalls nicht verwertbare, auf seinen Ablebensfall zu Gunsten der R-Bank St. J abgeschlossene Risikolebensversicherungen (Kreditrestschutzversicherungen) bei der R-Versicherung AG besitzt, weiters aber vermögenslos ist, und auch Zugriff auf sein laufendes mtl. Nettoeinkommen von 686,52 € nicht möglich ist, weil dieses in etwa dem nach § 291a Abs. 1 Exekutionsordnung iVm. der geltenden Existenzminimum-Verordnung 2003 ermittelten mtl. unpfändbaren Freibetrag von 661,10 € (mtl. Existenzminimum bei Bezügen inklusive Sonderzahlungen und keinen Sorgepflichten) entspricht und hinsichtlich des SVA-Pensionsbezuges außerdem bereits eine vorrangige Forderungspfändung zu Gunsten eines anderen Gläubiger besteht, ist eine Einbringlichmachung der Haftungsschuld auch im Lichte dieser Verfahrensergebnisse nach derzeitigen Stand ausgeschlossen. Damit ist dem Bw. auf Grund der erhobenen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zwar im Sinne seines Antrags- und Berufungsvorbringens recht zu geben, dass er sich sowohl in finanzieller als auch wegen seiner schweren Erkrankung in persönlicher Hinsicht in einer Notlage befindet. Seiner Berufung können diese verifizierten Umstände aber dennoch nicht zum Erfolg verhelfen, weil im Berufungsfall eine persönliche Unbilligkeit, die aber Voraussetzung für eine nach § 236

BAO weiters zu treffende Ermessensentscheidung wäre, aus nachstehenden Gründen dessen ungeachtet nicht vorliegt. Wie bereits eingangs ausgeführt, liegt eine tatbestandsmäßige persönliche Unbilligkeit nämlich nur dann vor, wenn es beim Bw. bzw. bei den von ihm zu unterhaltenden Personen gerade **durch** die Einziehung der Haftungsschuld zu einer Existenzgefährdung kommen würde oder die Abgabenabstattung für ihn mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Kann es auf Grund der im abgeführten Verfahren festgestellten Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld, weil vorhandenes Liegenschaftsvermögen des Bw. in wertmäßiger Höhe grundbücherlich zu Gunsten anderer Gläubiger belastet ist, vorhandene, einen Wert darstellende Forderungen (Lebensversicherung) ebenfalls an andere Gläubiger zediert sind, und weil die mtl. Einkünfte des Bw. im Übrigen etwa dem mtl. unpfändbaren Existenzminimum entsprechen und dafür außerdem bereits eine vorrangige Forderungspfändung zu Gunsten eines anderen Gläubigers besteht, aber überhaupt zu keinen Auswirkungen der Einhebung der Haftungsschuld auf die Einkommens- und Vermögenslage des Bw. kommen, dann liegt auch keine persönliche **Unbilligkeit der Einhebung** der Haftungsschuld vor (VwGH v. 10.5.2001, 2001/15/0033; VwGH v. 22.9.2000, 95/15/0090; VwGH v. 9.7.1997, 95/13/0243; VwGH v. 30.1.1991, 87/13/0094; VwGH v. 6.2.1990, 89/14/0285;). Wenn im Erstantrag außerdem behauptet wird, mit einer Nachsicht der Haftungsschuld würde die persönliche Insolvenzgefahr des Bw. beseitigt sein, damit also der Nachsichtsgewährung vom Einschreiter ein wirksamer Sanierungseffekt zugeschrieben wird, so ist kann dieser Parteimeinung seitens der Berufungsbehörde schon deshalb nicht beigetreten werden, weil der Bw. zum gegenwärtigen Zeitpunkt außer der Haftungsschuld noch weitere Verbindlichkeiten in Gesamthöhe von rd. 226.300,00 € hat. Bei solcher Sachlage vermag die erkennende Behörde trotz Bejahung der wirtschaftlichen Notlage des Bw. aber mit besten Willen nicht zu erkennen, inwieweit im konkreten Fall eine Nachsicht von Haftungsschulden iHv. 18.792,61 €, wäre deren Einhebung nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Bw. überhaupt möglich, zu einer Verbesserung oder gar Sanierung der schon auf Grund sonstiger hoher Verbindlichkeiten indizierten schlechten wirtschaftlichen Lage führen und dadurch eine Existenzgefährdung bzw. außergewöhnliche wirtschaftliche Auswirkung beim Bw. beseitigt werden könnte (VwGH v. 30.1.2001, 2000/14/0139; VwGH v. 27.4.2000, 99/15/0161; VwGH v. 6.2.1990, 89/14/0285). Zum erst im Verlauf des zweitinstanzlichen Verfahrens als weiteren persönlichen Unbilligkeitsgrund geltend gemachten schlechten Gesundheitszustand des Bw. ist Folgendes anzumerken: Grundsätzlich kommen als Unbilligkeitsgründe (§ 236 BAO) für die Einbringung von

Steuerrückständen nur Umstände in Betracht, die die Einhebung betreffen. Krankheit oder andere persönliche Schicksale können mit der Einbringung einer Abgabenschuld aber nur insoweit erfolgreich in Zusammenhang gebracht werden, als die Entrichtung der Haftungsschuld durch sie erschwert wird. Eine solche Belastung ist regelmäßig nur bei schlechter wirtschaftlicher Lage des Nachsichtswerbers anzunehmen, die maßgeblich durch Krankheit oder andere persönliche Schicksale mitverursacht ist (VwGH v. 6.2.1990, 89/14/0285; VwGH v. 4.4.1989, 88/14/0245). Laut Ermittlungsergebnissen hat das schwere Herzleiden des Bw. seine gegenwärtige triste finanzielle Situation zweifellos mitbedingt. Auf Grund seiner Erkrankung ist der Bw. auch gezwungen, sich in relativ jungen Jahren mit einer sehr niedrigen mtl. Erwerbsunfähigkeitspension durchzubringen, die Abstattung der vorgeschriebenen Haftungsschuld gegebenenfalls ohne Zweifel erschweren würde. Würde somit berufungsgegenständlich eine Einkommens- und Vermögenssituation vorliegen, die eine Einbringlichmachung der Haftungsschuld grundsätzlich zuließe, dann wäre in der Krankheit des Bw. wohl ein tauglicher persönlicher Unbilligkeitsgrund zu erblicken, der im Falle einer auch positiven Ermessensübung eine Nachsicht der grundsätzlich einbringlichen Haftungsschuld rechtfertigen könnte. Anlassgegenständlich bedarf es dieses Unbilligkeitsgrundes für eine Nachsicht der Haftungsschuld aber schon deswegen nicht, weil es wegen festgestellter Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld zum gegenwärtigen Zeitpunkt und auch in absehbarer Zukunft ohnedies zu keiner Einziehung dieser Abgabenschuld kommen kann.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens hat der Bw. erstmals auch vorgebracht, dass er und seine Ehegattin beabsichtigten, die beiden schwer belasteten Liegenschaften gegen Schuldenübernahme dem älteren Sohn zu übereignen. Dieser würde dann versuchen, das inzwischen renovierte Betriebsgrundstück zu vermieten und aus diesen Einnahmen die Bankschulden zu tilgen. Entsprechende Verhandlungen mit den betroffenen Kreditinstituten liefen bereits, es sei aber ungewiss, ob es tatsächlich zur Eigentumsübertragung und Umschuldung auf den Sohn komme. Dies hänge zum einen nämlich davon, welche Bedingungen und Konditionen von den Banken gestellt und gemacht würden, und zum anderen davon ab, ob sich überhaupt ein Mieter findet, weil die Mieteinnahmen zwingende Voraussetzung für eine Schuldentilgungsmöglichkeit des Sohnes seien. Im Falle des Gelingens dieses Vorhabens wäre der Bw. im wesentlichen entschuldet, es bestünde dann abgesehen von den Verbindlichkeiten gegenüber der GKK und dem früheren steuerlichen Vertreter nur mehr die nachsichtsbetroffene Haftungsschuld. Mit diesem Berufungsvorbringen zeigt der Bw. schon deshalb keine tauglichen persönlichen Unbilligkeitsgründe auf, weil sich die

Rechtsmittelbehörde im Rahmen dieser Entscheidung wie bereits ausgeführt zwar umfassend mit den derzeitigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Einschreiters und deren voraussehbarer, abschätzbarer Entwicklung in näherer Zukunft (VwGH v. 6.11.1984, 84/14/0098), nicht aber mit Zukunftsplänen des Bw. auseinander zu setzen hat, deren Realisierung zum gegebenen Zeitpunkt noch völlig ungewiss ist, weil sie von zahlreichen derzeit nicht einschätzbaren Faktoren abhängt. Schon aus diesen Erwägungen heraus konnte über die vorliegende Nachsichtsberufung daher nur nach gegenwärtigem Faktenstand und nicht auf Grund nicht verifizierter, zukünftig allenfalls eintretender Sachverhaltsänderungen entschieden werden. Resümierend ist daher festzuhalten, dass auf Grund oben dargestellter rechtlicher Erwägungen berufungsgegenständlich eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Haftungsschuld trotz erhärteter wirtschaftlicher Notlage und schwerer Krankheit des Bw. nicht vorliegt.

Ebenso wenig ist die Einhebung der Haftungsschuld aus nachstehenden Gründen aber auch sachlich unbillig. Im Zuge des zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens hat der Bw. moniert, dass es nur bei der F-GmbH nach abgeschlossenem Zwangsausgleich und Entrichtung der Quote zur Restschuldbefreiung, hinsichtlich seiner persönlichen Haftungsschuld jedoch lediglich in Höhe der Quotenzahlung zu einer Schuldtilgung gekommen wäre. Außerdem wäre die für seine Haftungsinanspruchnahme maßgeblich gewesene schuldhafte Vertreterpflichtverletzung gar nicht vorgelegen, weil er sämtliche Gesellschaftsgläubiger einschließlich dem Abgabengläubiger aus den tatsächlich vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln gleichmäßig befriedigt hätte. Insoweit der Einschreiter mit diesem Vorbringen eine sachlich begründete Unbilligkeit der Haftungsschuldeinhebung geltend machen will, verkennt er die Rechtslage aber grundlegend. Wie bereits erwähnt stellt der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO auf die Einhebung ab, wobei Unbilligkeit nur dann vorliegt, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist insbesondere aber dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für den davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt (VwGH v. 23.10.1997, 96/15/0154; 25.6.1990, 89/15/0119). Dem § 156 Konkursordnung folgend wird der Gemeinschuldner von Verbindlichkeiten durch rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen. Zur Frage einer allenfalls bestehenden Akzessorietät zwischen Primär- und Haftungsschuld nach Abschluss eines (Zwangs)Ausgleiches für den Primärschuldner hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Grundsatzentscheidung vom 22.9.1999, 96/15/0049 ausgesprochen, dass die Haftung nur insofern akzessorisch (Anm.: zur Primärschuld) ist, als sie das Bestehen des

Abgabenspruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Primärschuld auch dem Haftungspflichtigen zugute kommt, ist laut zit. Erkenntnis hingegen nach dem Zweck der den Schuldnerlöschensgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Da § 151 KO aber anordnet, dass die *Rechte der Konkursgläubiger gegen Bürgen oder Mitschuldner des Gemeinschuldners sowie gegen Rückgriffsverpflichtete durch den Zwangsausgleich* ohne ausdrückliche Zustimmung der Berechtigten *nicht beschränkt* werden dürfen, stellt der Zwangsausgleich des Primärschuldners somit (abgesehen von der auch dem Haftungspflichtigen zugute kommenden Schuldtilgung auf Grund Quotenzahlung) keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar. Der rechtskräftig bestätigte Zwangsausgleich des Primärschuldners (z.B. GmbH) steht der Geltendmachung der Haftung (z.B. gegenüber dem GmbH-Vertreter nach §§ 9, 80 BAO) für die die Zwangsausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden daher nicht entgegen. Ein in Anspruch genommener Haftungspflichtiger kann die durch den Zwangsausgleich bewirkte Restschuldbefreiung des Primärschuldners demnach nicht für sich in Anspruch nehmen. Angesichts dieser Rechtslage erhellt aber, dass es sich bei der nach Zwangsausgleichsquotenzahlung existent gebliebenen Haftungsrestschuld des Bw. um ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis, also um eine Auswirkung genereller Normen handelt, die ganz allgemein eintreten und somit jeden Haftungspflichtigen in der Lage des Bw. gleichermaßen treffen. Damit ist die Einhebung der nach Zwangsausgleichsquotenzahlung verbliebenen Haftungsrestschuld aber auch nicht sachlich unbillig, weil der Fortbestand der Haftungsschuld trotz Restschuldbefreiung des Primärschuldners wie dargelegt eben nicht in den Besonderheiten des konkreten Berufungsfalles, sondern in generellen Normen begründet liegt.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Haftungsschuld liegt aber auch nicht deshalb vor, wenn der Bw. im Nachsichtsverfahren einwendet, ohnedies alle Gläubiger der F-GmbH aus den vorhanden gewesenen Mitteln gleichmäßig befriedigt und somit die Nichtentrichtung der Gesellschaftsabgaben nicht schuldhaft begangen zu haben. Mit diesem Vorbringen macht der Bw. in Wahrheit nämlich Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des gegen ihn erlassenen Haftungsbescheides, die im Nachsichtsverfahren aber nicht mit Aussicht auf Erfolg geltend gemacht werden können (VwGH v. 18.1.1996, 93/15/0165 bzw. 0166; VwGH v. 30.1.1991, 87/13/0094). Bei der Nachsicht gemäß § 236 BAO handelt es sich nämlich um eine Maßnahme der *Einhebung*, die nicht dazu angetan ist, Versäumnisse des Haftungsschuldners im Haftungsverfahren (*Festsetzungsverfahren*) zu sanieren, bzw. die Rechtskraft erlassener Abgaben (Haftungs-) bescheide zu durchbrechen. Wenn der Bw. also den vor Erlassung des

Haftungsbescheides an ihn zwecks Stellungnahme zur geplanten Haftungsinanspruchnahme ergangenen Vorhalt unbeantwortet gelassen und er nach Erlassung des Haftungsbescheides in weiterer Folge auch die dagegen gerichtete Berufung verspätet eingebracht hat, so hat er es sich somit selbst zuzuschreiben, dass seine Einwendungen gegen die Richtigkeit des Haftungsbescheides im Haftungsverfahren nicht überprüft werden konnten. Im gegenständlichen auf die Einhebung der Haftungsschuld abstellenden Nachsichtsverfahren können diese Versäumnisse jedoch, wie auch die Erstbehörde richtig festgestellt hat, nicht erfolgreich nachgeholt werden.

Da aus dargestellten Gründen berufungsgegenständlich somit weder eine persönliche noch sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Haftungsschuld vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieser Entscheidung eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch daher wie eingangs ausgeführt nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Berufung deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben. Abschließend sei, dies jedoch ohne Entscheidungsrelevanz, festgehalten, dass es berufungsgegenständlich selbst im Falle der Bejahung eines vorliegenden Unbilligkeitsgrundes nicht zu einer stattgebenden Berufungsentscheidung gekommen wäre. Einer positiven Ermessensübung stünde nämlich jedenfalls entgegen, dass der Bw. in Ausübung seiner Geschäftsführerfunktion für die F-GmbH abgabenrechtliche Erklärungs- und Entrichtungspflichten insbesondere im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben nachgewiesenermaßen mehrfach schuldhaft verletzt hat und er deshalb vor allem auch im Hinblick auf die haftungs- und nachsichtsantragsbetroffenen Lohnsteuern 1/1995 bis 12/1997 finanzstrafrechtlich abgestraft wurde (OGH v. 18.12.1995, 14 Os 83/95; VwGH v. 6.2.1990, 89/14/0285). Außerdem wurde der Abgabengläubiger wider die Behauptungen des B. vergleichsweise zu anderen Gläubigern der F-GmbH zweifellos schlechter gestellt, was daraus erhellt, dass laut vorliegenden Ermittlungsergebnissen insbesondere die Forderungen der kreditgebenden Banken sehr früh durch entsprechende Sicherheiten (Hypotheken, Zession von Lebensversicherung und Spareinlagen) abgesichert worden sind und deshalb Verwertungsmöglichkeiten zur Einbringung der Haftungsschuld nunmehr fehlen. Weiters kann im gegebenen Zusammenhang auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Bw. selbst derzeit aus seinem an der Existenzminimumsgrenze liegenden Monatseinkommen noch Raten im Umfang von rd. 15 % dieses Einkommens an die GKK zur Abtragung des do. Beitragsrückstandes entrichtet, er für die Abstattung der Haftungsschuld in der Vergangenheit jedoch nicht einmal Tilgungsvorschläge unterbreitet hat. Abschließend bleibt festzuhalten, dass auch eine

gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger der F-GmbH entgegen dem Parteivorbringen nicht stattgefunden hat, da es sich bei den auf das Steuerkonto der F-GmbH vor Konkurseröffnung 1998 wiederholt geleisteten Zahlungen nicht um solche zur anteiligen Abdeckung von damals laufend fällig gewordenen Selbstbemessungsabgaben, sondern in Absprache mit der Einbringungsstelle des Finanzamtes um saldowirksame, also rückstandsvermindernde Pauschalzahlungen zur Hintanhaltung weiterer Exekutionsmaßnahmen gehandelt hat.

Linz, 16. Februar 2004