



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 11

GZ. RV/0983-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MJ, geb. X, Adresse, vertreten durch Gerhard Friedl, Steuerberater, 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, vom 18. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 16. April 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) gab der Abgabenbehörde im April 1999 die Eröffnung eines Gewerbebetriebes im Zusammenhang mit Montagen und Schwarzdeckerei bekannt.

Am 22. August 2003 wurde über das Vermögen des Bw. das Ausgleichsverfahren eröffnet und dieses am 22. Dezember 2003 nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Ausgleichs mit Beschluss vom 22. Dezember 2003 aufgehoben.

Am 30. November 2004 wurde über das Vermögen des Bw. das Konkursverfahren eröffnet und dieses nach rechtskräftiger Bestätigung des am 10. November 2005 angenommenen Zwangsausgleichs am 22. Dezember 2005 aufgehoben.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2006 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2004 bis 15. März 2006 einzureichen. Nachdem der Bw. dieser Aufforderung nicht Folge geleistet hatte, wurde er abermals – unter Androhung einer

Zwangsstrafe von 220,00 € – zur Erklärungsabgabe bis zum 16. Juni 2006 aufgefordert. Nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist wurde die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 5. Juli 2006 festgesetzt und der Bw. gleichzeitig aufgefordert, die Abgabenerklärungen bis 26. Juli 2006 beim Finanzamt einzureichen.

Da die Erklärungen auch bis zu diesem Termin nicht eingereicht wurden, ergingen die Erstbescheide am 2. Oktober 2006, wobei die Bemessungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt wurden.

Mit Bescheid vom 8. September 2006 wurde der Bw. daran erinnert, die offenbar übersehene, fristgerechte Einreichung der Abgabenerklärungen 2005 bis 29. September 2006 nachzuholen. Nach ungenütztem Verstreichen dieser Frist wurde der Bw. mit Bescheid vom 12. Oktober 2006 abermals aufgefordert, die Abgabenerklärungen bis 2. November 2006 nachzuholen und ihm für die Nichteinhaltung dieser Frist eine Zwangsstrafe von 220,00 € angedroht. Diese Zwangsstrafe wurde, da der Bw. die Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2005 weiterhin verabsäumt hatte, mit Bescheid vom 23. November 2006 festgesetzt. Gleichzeitig erging an ihn die Aufforderung, die bisher nicht abgegebenen Erklärungen bis 14. Dezember 2006 einzureichen.

Die Erklärungen für das Jahr 2005 wurden am 22. Juni 2007 elektronisch eingereicht.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2007 ersuchte der steuerliche Vertreter, der die Vertretung des Bw. am 1. Dezember 2006 übernommen hatte, den am 26. Februar 2007 aushaltenden Abgabenzurückstand von 452,70 € nachzusehen, weil die Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Der Rückstand resultiere ausschließlich aus der Vorschreibung von Zwangsstrafen, die die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2004 beschleunigen sollten. Der zwischenzeitig am 2. Oktober 2006 ergangene Einkommensteuerbescheid 2004 habe zu keiner Abgabennachforderung geführt.

Am 30. November 2004 sei über das Vermögen des Bw. ein Konkursverfahren eröffnet worden, das mit Beschluss vom 17. Jänner 2006 beendet worden sei. Bis zum heutigen Zeitpunkt stünden dem Bw. keine Unterlagen zur Verfügung, die ihn in die Lage zur Auffassung der Abgabenerklärungen 2004 versetzen. Für das Jahr 2005 stehe fest, dass er neben seinen nichtselbstständigen Einkünften kein weiteres Einkommen erzielt habe. Da der Bw. kaum verkraftbare Belastungen finanzieren müsse, sei er zu einer äußerst bescheidenen Lebensführung gezwungen. Die Ermessensübung im Zuge der gegenständlichen Zwangsstrafenfestsetzung stehe weder mit der Aktenlage noch mit der Belastbarkeit des Bw. im Einklang. Nur das großzügige Verhalten seines Arbeitgebers ermögliche sein wirtschaftliches Überleben. Festzuhalten sei, dass es Aufgabe des Masseverwalters gewesen

wäre, die Einkommensteuererklärung 2004 rechtzeitig abzufassen und zu überreichen. Ein Vorhalteverfahren der Finanzbehörde an den Masseverwalter sei nicht bekannt.

Mit Bescheid vom 16. April 2007 wurde dieses Ansuchen als unbegründet abgewiesen. Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 BAO und Ausführungen zur (persönlichen) Unbilligkeit verwies das Finanzamt darauf, dass der Bw. seinen Antrag auf den Umstand gestützt habe, dass ihm bis zum heutigen Zeitpunkt keinerlei Unterlagen zur Abfassung der Abgabenerklärungen zur Verfügung stünden und es Aufgabe des Masseverwalters gewesen wäre, die Steuererklärungen rechtzeitig zu erstellen und einzureichen. Das Vorbringen betreffe ausschließlich Gründe, die zur Zwangsstrafenvorschreibung geführt hätten. Nicht ableitbar sei daraus aber, inwiefern dadurch eine Unbilligkeit der Einhebung, die nach § 236 BAO allein entscheidend sei, begründet werde. Eine Unbilligkeit der Einhebung sei zu verneinen, sodass für eine Ermessensentscheidung kein Raum bleibe und das Ansuchen aus Rechtsgründen abzuweisen gewesen sei.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Behauptung, im Nachsichtsgesuch seien ausschließlich Gründe vorgebracht worden, die die Vorschreibung der verfahrensgegenständlichen Zwangsstrafen ausgelöst hätten, zu widersprechen sei. Es sei amtsbekannt, dass über das Vermögen des Bw. ein Konkursverfahren abgewickelt worden sei und noch nicht alle Quoten erfüllt seien. Auf die individuelle Situation des Bw. werde im Antrag eingegangen. Die notwendigen Unterlagen seien nach wie vor nicht in Händen des Antragstellers bzw. der Kanzlei. Das erwähnte großzügige Verhalten des Arbeitgebers bestehe auch darin, dass dieser alle notwendigen Maßnahmen vom steuerlichen Vertreter wünsche. Auf die schriftlich erfolgte Unterlageneinforderung beim ehemaligen Masseverwalter stehe eine Reaktion aus. Weitere Zwangsstrafen seitens der Finanzbehörde seien zu erwarten, obwohl die Geltendmachung einer Vorsteuer seitens des Masseverwalters im Raum stehe. Da ausreichende Billigkeitsgründe vorlägen, werde um stattgebende Erledigung ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2007 wurde die gegen den die Nachsicht abweisenden Bescheid erhobene Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Unbilligkeit der Einhebung setze im Allgemeinen voraus, dass unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen ergäben. Eine in den Verhältnissen des Einzelfalles begründete Unbilligkeit wäre ua. dann gegeben, wenn die Entrichtung der Abgabenschuld den nötigen Unterhalt des Schuldners ernstlich gefährden oder eine sonstige nicht zumutbare Härte bedeuten würde, oder etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch die Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und

diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Das monatliche Nettoeinkommen des Bw. liege laut vorliegenden Unterlagen über dem gesetzlichen Existenzminimum, weshalb durch die Bezahlung eines Betrages von 452,70 € keine Unbilligkeit begründet werde.

Mit Eingabe vom 20. Juli 2007 stellte der Bw. einen Vorlageantrag, ohne ein neues Sachvorbringen zu erstatten.

Eine Abfrage des Abgabekontos des Bw. zeigt, dass sowohl die beiden Zwangsstrafen zu je 220,00 € als auch die Barauslagenersätze des finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahrens in Höhe von 7,20 € und 5,50 € am 17. April 2007 durch Überweisung eines Betrages von 452,70 € beglichen wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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 Abs. 2 leg.cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Im Nachsichtsverfahren trifft den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt daher beim Nachsichtswerber.

Grundsätzlich ist von der im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen, sodass seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten (oder bei bereits entrichteten Abgaben das Behalten der entrichteten Abgaben) nach Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann gegeben, wenn die Abgabeneinhebung die Existenz des Nachsichtswerbers oder seiner

Familie gefährden würde. Ist die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die außergewöhnlich sind (wenn beispielsweise die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte), ist von persönlicher Unbilligkeit auszugehen. Die Rechtsprechung verlangt, dass besondere finanzielle Schwierigkeiten und Notlagen des Abgabepflichtigen gerade durch die Einhebung der Abgaben, um deren Nachsicht es geht, bedingt sein müssten oder diese durch die Abgabeneinhebung zumindest entscheidend mit verursacht sein müssten, sodass mit einer Nachsicht gerade dieser Abgaben die Existenzgefährdung abgewendet wäre.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Mit dem Vorbringen, dass über sein Vermögen ein Konkursverfahren eröffnet worden sei und noch nicht alle Quoten erfüllt seien, dass er zu einer äußerst bescheidenen Lebensführung gezwungen sei und kaum verkraftbare Belastungen finanzieren müsse, macht der Bw. persönliche Unbilligkeit geltend. Anhaltspunkte für die Geltendmachung sachlicher Unbilligkeit sind der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Unter Unbilligkeiten sind nur solche Härten zu verstehen, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Letztgenannten Mängeln ist in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2421). Wurde etwa ein nach Meinung des Abgabepflichtigen unzutreffender Abgabenbescheid nicht mit Berufung bekämpft, kann gegen die Einhebung nicht mit einem Antrag nach § 236 BAO vorgegangen werden, weil derartige Versäumnisse nicht im Nachsichtsverfahren nachgeholt und geheilt werden könnten (Stoll, BAO, 2436).

Der ab 1. Dezember 2006 bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bw. erhob zwar gegen den Zwangsstrafenfestsetzungsbescheid vom 23. November 2006 Berufung, wegen der zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufenen Rechtsmittelfrist jedoch nicht gegen den Bescheid vom 5. Juli 2006. Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2007 als unbegründet abgewiesen.

Dass dem Bw. daher, wie im Nachsichtsantrag bzw. in der gegen den diesen Antrag abweisenden Bescheid eingebrachten Berufung eingewendet wurde, für die Abfassung der Abgabenerklärungen 2004 erforderliche Unterlagen nicht zugänglich gewesen seien, die Einkommensteuerveranlagung 2004 zu keiner Abgabennachforderung geführt habe, die

Ermessensübung bei der Zwangsstrafenfestsetzung mit der Belastbarkeit des Bw. nicht im Einklang stehe, er im Jahr 2005 außer nichtselbstständigen Einkünften keine weiteren Einkünfte erzielt habe bzw. es Aufgabe des Masseverwalters gewesen wäre, die Abgabenerklärungen 2004 einzureichen, stellen ausschließlich die Vorschreibung der Zwangsstrafen betreffende Gründe dar. Inwieweit diese Argumente geeignet wären, eine Unbilligkeit der Einhebung zu begründen, ist nicht erkennbar.

Eine Unbilligkeit der Einhebung kann nicht nur darin gelegen sein, dass der Abgabengläubiger eine Abgabe einzieht, sondern auch darin, dass er eine entrichtete Abgabe behält. Wurden die nachsichtsgegenständlichen Abgaben bereits entrichtet, ist kein strengerer Maßstab anzulegen als bei Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben; diesfalls ist zu prüfen, ob das Behalten des Betrages als unbillig anzusehen ist.

Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten aus wirtschaftlichen Gründen kommt insbesondere in Betracht, wenn diese Schuldigkeiten zwar getilgt, die für eine Unbilligkeit der Einhebung sprechenden Gründe damit aber nicht beseitigt wären.

Infolge Bezahlung des Betrages von 452,70 € kann nicht behauptet werden, der Bw. habe nicht über die Mittel verfügt, die Abgabenschuldigkeiten zu entrichten, sodass eine auf das Fehlen der zur Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gestützte persönliche Unbilligkeit nicht vorliegt (vgl. VwGH 8.4.1991, 90/15/0015).

Wiederholt wurde auf die schlechte wirtschaftliche Lage des Bw. hingewiesen, ohne jedoch an Hand von Zahlen zu konkretisieren, wie hoch die Schulden seien, welchen Betrag er monatlich für Rückzahlungen zu leisten bzw. welchen anderen Verpflichtungen er nachzukommen habe, welcher Art und Höhe die vorgebrachten "kaum finanzierbaren Belastungen" seien, welcher Betrag ihm monatlich zur freien Verfügung verbleibe usgl. Obwohl das Finanzamt im Abweisungsbescheid und in der Berufungsvereinscheidung, der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt, darauf verwies, dass eine Unbilligkeit insbesondere dann zu bejahen sei, wenn die Einhebung der Abgabe die Existenz des Schuldners oder seiner Familie ernstlich gefährden oder eine sonstige nicht zumutbare Härte bedeuten würde, machte der Bw. dazu lediglich allgemein gehaltene Ausführungen. Insbesondere wurde nicht ansatzweise begründet, inwieweit durch die Einhebung eines verhältnismäßig geringen Betrages eine wirtschaftliche Notlage des Bw. (mit)verursacht worden sei.

Die angespannte finanzielle Situation des Bw. – welche für sich allein noch nicht mit dem Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit gleichzusetzen ist –, ist zwar durch zwei Insolvenzverfahren untermauert, doch ist davon auszugehen, dass die vom

Nachsichtsbegehren umfassten Abgaben in Höhe von 452,70 € nur einen äußerst geringen Prozentsatz seiner Gesamtschulden ausmachen und deren Nachsicht praktisch ohne Auswirkung auf die bereits angespannte finanzielle Situation bliebe. Darüber hinaus erzielte der Bw. im Jahr 2008 nichtselbstständige Einkünfte von rund 55.000,00 € brutto, sodass auch daraus ohne konkrete Darstellung der Vermögens- und Einkommenssituation des Bw. a priori nicht gefolgert werden kann, die Notlage des Bw. sei gerade durch die Einhebung des vom Nachsichtsantrag umfassten Betrages verursacht oder zumindest entscheidend mitverursacht worden.

Aus den dargestellten Gründen liegt keine Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten vor und fehlt es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO, sodass für eine Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände (§ 20 BAO) kein Raum bleibt.

Linz, am 12. Mai 2009