



GZ. RV/0554-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Martin Leys, gegen den Bescheid des Finanzamtes Reutte betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Antrag vom 19. Dezember 2001 ersuchte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin um Nachsicht der Einkommensteuer für 2000. Begründend führte er dazu aus, dass die Berufungswerberin ihren überschuldeten (Hotel)-Betrieb im Jahr 2000 an die Tochter gegen Übernahme von Bankverbindlichkeiten in Höhe von 10,5 Mio. ATS übertragen habe. Die Hausbank habe die durch die Schuldübernahme nicht gedeckten weiteren Bankverbindlichkeiten (ca. 5,5 Mio. Schilling) nachgelassen, weil die Berufungswerberin über kein Vermö-

gen verfüge und lediglich eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft beziehe. Die aus diesem Schuldnachlass resultierende Nachforderung an Einkommensteuer habe sich auf 836.434 ATS belaufen. Aufgrund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse sei die Berufungswerberin nicht in der Lage, die Steuerschuld zu begleichen.

Mit dem Bescheid vom 21. Jänner 2002 gab das Finanzamt dem Nachsichtsansuchen teilweise Folge, indem es die Einkommensteuer für das Jahr 2000 im Teilbetrag von 19.017,03 € (261.680 ATS) gemäß § 236 BAO durch Abschreibung nachsah. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einer Gläubigermehrheit „alle Forderungsberechtigten gleich zu behandeln“ seien. Da die Hausbank als Hauptgläubigerin einen Schuldnachlass im Ausmaß von 33 % gewährt habe, könne die Abgabennachsicht ebenfalls nur in diesem Prozentsatz bewilligt werden.

In der Berufung vom 14. Februar 2002 wurde ausgeführt, dass der Veräußerung der Betriebsliegenschaft ein Wert von 10,5 Mio. Schilling zugrunde gelegt worden sei. Da von der Tochter der Berufungswerberin Bankverbindlichkeiten in dieser Höhe übernommen worden seien, habe die Hausbank der Berufungswerberin „100 % der unbesicherten Schulden“ nachgelassen. Um keinen Gläubiger zu bevorzugen, müsste die Einkommensteuer ebenfalls zur Gänze nachgesehen werden. Die Berufungswerberin biete aber der Abgabenbehörde im Rahmen einer „außergerichtlichen Lösung“ eine Quote von 10 % an.

Das Finanzamt wies die Berufung mit der rechtskräftig gewordenen Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2002 ab. Begründend führte es dazu nach Wiedergabe der Bestimmung des § 236 BAO aus, dass keine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Teilnahme an einem außergerichtlichen Ausgleich bestünde (VwGH 23. 1. 1996, 95/14/0062). Der Umstand, dass mit der Hausbank bezüglich des unbesicherten Teiles der Bankverbindlichkeiten ein solcher Ausgleich zustande gekommen sei, besage nichts über das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachsichtsgewährung. Den wirtschaftlichen Verhältnissen der Berufungswerberin sei bereits mit der gewährten Teilnachsicht Rechnung getragen worden. Da die Berufungswerberin eine monatliche Rente von zirka 1.200 € beziehe und über ein Wohnrecht im Hotelgebäude verfüge, sei eine weitere Abgabennachsicht nicht vertretbar.

In weiterer Folge führte das Finanzamt die Pfändung und Überweisung des Pensionseinkommens der Berufungswerberin durch, wobei es gemäß § 292 EO iVm § 53 AbgEO die Zusammenrechnung der sowohl gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten als auch gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bestehenden Ansprüche unter Einbeziehung des mit 290,70 € bewerteten Wohnrechtes verfügte.

In der vom Finanzamt als neuerliches Nachsichtsansuchen gewerteten Eingabe vom 9. Juli 2002 brachte die Berufungswerberin vor, dass von den monatlichen Pensionsbezügen in Höhe von 1.199 € jeweils ein Teilbetrag von 605 € gepfändet würde, worin auch der Sachbezugswert für das Wohnrecht enthalten sei. Dieses Wohnrecht bestünde an einer Wohnung im Hotelgebäude, welche die Berufungswerberin mit einem Kredit der X. Bank in Höhe von 33.000 € saniert habe. Die monatlichen Tilgungsraten beliefen sich auf 450 €. Da der Berufungswerberin "nach Abzug der Pfändung und des Kredites" nur mehr 144 € verblieben, habe sich die Tochter zur Übernahme der von der Berufungswerberin zu leistenden Prämienzahlungen für die bestehenden Kranken- und KfZ-Haftpflichtversicherungen bereit erklärt (165,65 € monatlich bzw. 1.062,97 € jährlich). Damit die Pfändung "erledigt" werden könne, biete die Berufungswerberin dem Finanzamt neuerlich eine einmalige Abschlagszahlung von 10.000 € an, welche mit einem von der Tochter aufzunehmenden Kredit finanziert würde.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit dem Bescheid vom 17. September 2002 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass die Rückzahlung des Bankkredites für die Wohnungssanierung und die Prämienzahlungsverpflichtungen keinen Anspruch auf eine Nachsichtsgewährung begründeten. Zudem sei in Rechnung zu stellen, dass die Berufungswerberin bei der Betriebsveräußerung im Jahr 2000 eine Regelung bezüglich der Steuerbelastung hätte treffen können. Im Übrigen werde auf die Erledigungen vom 21. Jänner 2002 und 25. März 2002 verwiesen.

Der nunmehrige Vertreter der Berufungswerberin er hob gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 30. September 2002 Berufung. Darin führte er aus, dass die Berufungswerberin über 72 Jahre alt sei und den Hotelbetrieb über Jahrzehnte hinweg mit unermüdlichem Einsatz geführt habe. Ungeachtet dessen hätten insbesondere die ständig gestiegenen Kosten der Betriebsführung sowie die Zinsentwicklung zu einer massiven Überschuldung des Unternehmens geführt, sodass die Berufungswerberin letztlich nicht einmal mehr die Kreditzinsen, geschweige die Kredite selbst bedienen habe können. Schließlich habe sie den Betrieb im Jahr 2000 veräußern müssen, wobei ihr ein Sanierungsgewinn nur aufgrund der unzulänglichen steuerlichen Beratung zugerechnet worden sei. Es verstehe sich von selbst, dass der Berufungswerberin lediglich ein "bescheidmäßiger" Gewinn, nicht aber "das dieser Berechnung zugrunde liegende Einkommen zugeflossen" sei. Obwohl die Berufungswerberin zeitlebens hart gearbeitet und eine enorme Steuerleistung erbracht habe, sei ihr nunmehriges Pensionseinkommen sehr bescheiden. Durch die Steuereinhebung werde die Berufungswerberin auf ein derart niedriges Existenzniveau gedrückt, dass ihre Existenz mehr als gefährdet sei (VwGH 9. 12. 1992, 91/13/0118; VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0243). Das wirtschaftliche Missverhältnis zwischen der Abgabeneinhebung und den für die Berufungswerberin entstehenden

Nachteilen sei evident, die persönliche Unbilligkeit damit gegeben. Eine sachliche Unbilligkeit werde von der Rechtsprechung insbesondere dann angenommen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0130; VwGH 27. 10. 1997, 91/17/0098; VwGH 19. 3. 1998, 96/15/0067). Nach Ansicht der Berufungswerberin sei der Sinn und Zweck der Besteuerung eines Sanierungsgewinnes keineswegs darin gelegen, die hierauf entfallende Steuer im Wege einer Pensionspfändung einzuhaben, wenn die betreffende Person "aufgrund ihres Alters und...der Überschuldung ihren Betrieb veräußern muss und aufgrund einer unrichtigen steuerlichen Beratung vor einem buchmäßigen Sanierungsgewinn steht". Es werde daher beantragt, "alle Abgabenschulden" der Berufungswerberin nachzusehen und die Einkommensteuer für 2000 rückzuerstatten, soweit diese zwangsweise eingebbracht wurde.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgaben sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb der Frist des § 238 zulässig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgabenbehörde im Fall eines Nachsichtsansuchens zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Wird diese Frage verneint, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. zB VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0047).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönlich bedingte Unbilligkeit wird stets dann gegeben sein, wenn die Abgabeneinhebung die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, zB wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich

wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachlich bedingte Unbilligkeit ist hingegen 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 abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (vgl. zB VwGH 22. 11. 1999, 96/17/0237; 17. 10. 2001, 98/13/0073).

Im Streitfall ist vorweg zu prüfen, ob sich die für eine Abgabennachsicht maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse nach dem rechtskräftigen Abspruch über den Nachsichtsantrag vom 19. Dezember 2001 geändert haben, sodass ein neuerlicher Antrag zulässig und nicht wegen bereits entschiedener Sache zurückzuweisen ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 236, Tz. 19, und die dort zitierte Judikatur). Die Berufungswerberin hat nach der Teilstattgebung ihres Erstantrages neue Umstände, nämlich ihre existenzbedrohende Finanzlage insbesondere im Hinblick auf ihre Kreditrückzahlungsverpflichtung geltend gemacht, welche in die Beurteilung im abgeschlossenen Verfahren nicht eingeflossen sind. Nach Ansicht der Abgabentbehörde zweiter Instanz hat daher das Finanzamt zu Recht den Antrag vom 9. Juli 2002 in sachliche Behandlung genommen und nicht aufgrund der Rechtskraftwirkung der Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2002 zurückgewiesen.

Die von der Berufungswerberin aufgezeigten neuen Aspekte vermögen indessen nichts an der bisherigen Beurteilung des Falles zu ändern. Soweit ihr anwaltlicher Vertreter eine Existenzgefährdung - und damit die deutlichste Form einer persönlichen Unbilligkeit (vgl. etwa VwGH 1. 7. 2003, 2001/13/0215) - aus dem Umstand abzuleiten versucht, dass das Einkommen der Berufungswerberin zur Hereinbringung der gegenständlichen Abgabenschuld in dem vom Gesetz vorgegebenen Umfang gepfändet wurde, sodass ihr nur mehr die unpfändbaren Teile der Pensionsbezüge verbleiben, so wird vom solcherart sich ergebenden "Existenzminimum" angenommen, dass der Verpflichtete damit seinen notwendigen Lebensunterhalt bestreiten kann (vgl. Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, § 53, Tz. 59). Die Tatsache der zwangsweisen Hereinbringung der Abgabenschuld vermag daher für sich allein noch keine persönliche Unbilligkeit zu begründen.

Die wirtschaftliche Situation der Berufungswerberin ist dadurch gekennzeichnet, dass sie eine monatliche Alterspension von rund 1.200 € netto bezieht. Überdies hat sie ein Wohnrecht an einer zirka 60 m² großen Wohnung im Hotel ihrer Tochter. Sie besitzt auch einen PKW. Der zur Sanierung der Wohnung aufgenommene Bankkredit beläuft sich auf 33.000 €, der bis zum Laufzeitende am 31. Dezember 2012 mit monatlichen Rückzahlungsraten von 450 € zu bedienen ist. Nach der Aktenlage fallen der Berufungswerberin keine Sorgepflichten zur Last.

Der Berufungswerberin ist zwar einzuräumen, dass sie von dem pfändungsfreien Einkommen nur einen bescheidenen Lebensunterhalt bestreiten kann. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist aber bei der Beurteilung der Frage, welche Abgabenleistung unter dem Gesichtspunkt einer allenfalls eine Unbilligkeit nach sich ziehenden Existenzgefährdung erbracht werden kann, nicht von dem nach der Pfändung verbleibenden Einkommen, sondern von dem um die Abgabenleistung noch nicht verminderten Einkommen auszugehen. Im diesbezüglichen Erkenntnis vom 9. Dezember 1992, 91/13/0118, führte der Gerichtshof auch aus, dass die Beschränkung der durch die vollstreckungsweise Entrichtung der Abgabenschuld verbleibenden Mittel auf die Höhe der Alterspension (im Beschwerdefall: 8.673 ATS) weder eine Existenzgefährdung noch außergewöhnliche wirtschaftliche Schwierigkeiten nach sich ziehe. In Anlehnung an diese Rechtsprechung gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Auffassung, dass der Berufungswerberin bei einem monatlichen Nettoeinkommen von rund 1.200 € die zwangsweise Entrichtung der Abgabenschuld in Teilbeträgen von jeweils 605 € zumutbar ist, auch wenn sie über das verbleibende Monatseinkommen von knapp 600 € (zuzüglich der unpfändbaren Teile der Pensionssonderzahlungen) aufgrund ihrer sonstigen Zahlungsverpflichtungen nicht (zur Gänze) frei verfügen kann.

Was die monatliche Fixkostenbelastung im Zusammenhang mit dem Wohnungssanierungskredit betrifft, so hat der Gesetzgeber für allfällige Härtefälle, die sich mit Rücksicht auf die vom Verpflichteten zu tragenden Wohnungskosten ergeben können, in der Weise vorgesorgt, dass der unpfändbare Freibetrag gemäß § 291a EO auf Antrag erhöht werden kann (vgl. Liebeg, a. a. O., § 59, Tz. 4). Der Finanzierungsaufwand für die von der Berufungswerberin instand gesetzte Wohnung vermag eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung somit nicht zu begründen, weil einem allfälligen Missverhältnis zwischen dem Wohnungsaufwand und dem der Berufungswerberin zur Lebensführung verbleibenden Betrag im Wege einer Antragstellung gemäß § 59 Abs. 1 lit. a AbgEO abgeholfen werden könnte. Ob die Voraussetzungen für diesen Erhöhungstatbestand im Berufungsfall gegeben sind, bliebe allerdings der Entscheidung in einem Verfahren nach der vorzitierten Gesetzesbestimmung vorbehalten.

Läge dennoch eine Unbilligkeit vor, so würde auch die Ermessensübung gegen eine über die bereits gewährte Teilnachsicht hinausgehende gänzliche Abgabennachsicht sprechen. Denn der Umstand, dass die Berufungswerberin hiedurch in die Lage versetzt würde, einerseits den Bankkredit müheloser zu bedienen und andererseits ihren Zahlungsverpflichtungen aus den bestehenden Versicherungsverträgen ohne Inanspruchnahme finanzieller Hilfeleistungen der Tochter nachzukommen, würde den Zweckmäßigkeitssaspekt der Abgabeneinhebung nicht überwiegen. An dieser Betrachtungsweise ändert auch das Alter der Berufungswerberin nichts, zumal die gesamte noch offene Abgabenforderung inklusive Nebengebühren

(rd. 25.000 €) durch die laufende Pensionspfändung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes von drei bis vier Jahren eingebracht werden kann.

Der von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Umstand, dass die Pfändung durch eine Abschlagszahlung in der Höhe von 10.000 € „erledigt“ werden könnte, liegt nicht in der Lage des Falles begründet, sondern ist immer gegeben, wenn einem Verpflichteten in Vollstreckung befindliche Abgabenschuldigkeiten gegen Entrichtung einer Abschlagszahlung nachgesehen werden. Auch aus diesem Blickwinkel vermag daher die Einhebung des gesamten noch offenen Steuerrückstandes keine persönliche Unbilligkeit zu begründen.

Der anwaltliche Vertreter brachte weiters vor, dass die Berufungswerberin durch den Schuldennachlass der X. Bank einen steuerlichen Gewinn erzielt habe, der ihr tatsächlich nicht zugeflossen sei. Dazu ist zunächst festzustellen dass die Einkommensteuer 2000 nicht nur durch diesen Schulderlass, sondern auch durch die Aufdeckung stiller Reserven anlässlich der Betriebsveräußerung entstanden ist. Bei einer Betriebsveräußerung werden die über Jahre hindurch angesammelten stillen Reserven im Rahmen der Besteuerung des betrieblichen Gesamtgewinnes kumuliert erfasst. Da diese Zusammenballung von Einkünften bei einem progressiven Einkommensteuertarif zu erheblichen Härten führen kann, hat der Gesetzgeber zur Milderung dieser Härten für Veräußerungsgewinne eine Tarifermäßigung vorgesehen, die auch die Berufungswerberin für sich in Anspruch genommen hat (Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988). In der Einhebung der solcherart ermittelten Steuer kann daher keine sachliche Unbilligkeit erblickt werden.

Die sich aus dem Schuldennachlass seitens der X. Bank ergebende Steuerbelastung stellt sich als Ergebnis einer Besteuerungsregelung dar, die auch eine Erhöhung des Betriebsvermögens durch den betrieblich bedingten Wegfall von Schulden erfasst. Die Berufungswerberin meint, dass der Schulderlass zum Zwecke der Sanierung ihres Unternehmens erfolgt und dadurch ein Sanierungsgewinn entstanden sei. Gemäß § 36 EStG 1988 waren bei der Ermittlung des Einkommens jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlusses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, ist § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998 entfallen. Ab 1998 sind Sanierungsgewinne daher wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Im Berufungsfall führte der Schulderlass nur insoweit zu einer steuerlichen Auswirkung, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb die gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 verrechenbaren Verluste (772.600 ATS) sowie den Verlustabzug (2.860.047 ATS) überstiegen. Eine weitere Ver-

minderung der Steuerbelastung ergab sich dadurch, dass das Finanzamt - wie bereits erwähnt - eine Teilnachsicht in Höhe von 33 % der zum 31. Dezember 2001 offenen Einkommensteuer 2000 gewährte, wodurch die aus dem Schulderlass resultierende Abgabenbelastung im Verhältnis der nachgelassenen Bankverbindlichkeiten neutralisiert wurde. Unter diesen Umständen ist auch keine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, erkennbar. Die steuerliche Erfassung einer Betriebsvermögenserhöhung infolge Wegfalls von Verbindlichkeiten im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, wobei die Steuerbelastung ihre Ursachen nicht in der Abgabeneinhebung, sondern in der Konzeption der Besteuerung der betrieblichen Einkünfte hat. Da kein Zusammenhang zwischen der Besteuerung des Einkommens eines bestimmten Besteuerungszeitraumes und der Einkommenshöhe in den nachfolgenden Kalenderjahren besteht, kann mit den diesbezüglichen Berufungsauführungen auch kein atypischer Vermögenseingriff in Ansehung der Einhebung der Einkommensteuer aufgezeigt werden.

Mit der nicht näher konkretisierten Behauptung, der Ausweis eines buchmäßigen Sanierungsgewinnes sei auf eine unzulängliche steuerliche Beratung zurückzuführen, macht die Berufungswerberin im Ergebnis Umstände geltend, die den Bereich der abgabenrechtlichen Gestaltungsfreiheit tangieren. Hierauf braucht aber nicht näher eingegangen zu werden, weil das Verfahren nach § 236 Abs. 1 BAO nicht dazu dient, die aus einer bestimmten Gestaltung folgende Abgabenvorschreibung im Hinblick auf eine allenfalls vorteilhaftere Alternative zu korrigieren.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Abweisung des Nachsichtsansuchens der Rechtslage entspricht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 1. März 2004