



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Regine Linder, Reinhold Haring und Lorenz Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Steuerberater, 1090 Wien, Berggasse 10/14, vom 15. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch Johannes Eder, vom 20. September 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 6. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 29. Juni 2004 beantragte der Berufungswerber (Bw.), den gesamten Abgabenzurückstand, der sich auf Grund der Berufungsentscheidung vom 27. Mai 2004 auf seinem Abgabenkonto in Höhe von rund € 380.000,00 bilden würde, dergestalt nachzusehen, dass lediglich ein Pauschalbetrag von € 75.000,00 zu entrichten wäre.

Begründend brachte der Bw. vor, dass er seit Abschluss seines Studiums der Medizin am Institut M., derzeit als außerordentlicher Universitätsprofessor, tätig wäre. Sein Nettogehalt würde sich inklusive Kollegiengelder auf rund € 3.000,00 pro Monat belaufen. Er wäre sorgepflichtig für eine Ehefrau und zwei minderjährige Töchter. Bezuglich der Kollegiengelder werde daruf hingewiesen, dass diese wahrscheinlich im Laufe des Jahres 2004 als Verdienst wegfallen würden, weil die Medizinische Universität Wien vollkommen neu strukturiert und

organisiert werde und es in Hinkunft die Einnahme aus Kollegiengeldern nicht mehr geben werde. Dies würde bedeuten, dass sein Einkommen um ca. € 500,00 pro Monat sinken werde.

Derzeit hätte der Bw. zwar noch eine zusätzliche Beschäftigung in Form der Validierung von labormedizinischen Befunden, womit er zusätzlich € 2.500,00 netto monatlich verdiene. Allerdings sei sein Vertragsverhältnis mit dem Labor, für welches er tätig wäre, jederzeit kündbar, sodass von einer gesicherten Einkunftsquelle nicht ausgegangen werden könne. Überdies wäre er durch diese Zusatztätigkeit physisch sehr stark belastet, weil er neben seiner Forschungstätigkeit an der Medizinischen Universität Wien diese Zusatztätigkeit in den Abend- und Nachtstunden durchführen müsse. Er wisse daher auch nicht, wie lange er beide Tätigkeiten ausführen könnte, zumal er bereits im 49. Lebensjahr stehe. Dazu würde noch kommen, dass durch die Neuorganisation der Medizinischen Universität Wien eine zusätzliche Arbeitsbelastung zu erwarten wäre, da die Lehrtätigkeit durch ein neues Medizincircriculum wesentlich zugenommen hätte.

Weiters brachte der Bw. vor, dass er kein eigenes Vermögen besitze, auf das er zurückgreifen könnte. Den angebotenen Pauschalbetrag von € 75.000,00 würde er mittels Kreditfinanzierung aufbringen und trachten, mit den Erträgnissen seiner Nebentätigkeit für eine Rückzahlung zu sorgen.

Abschließend ersuchte der Bw., die derzeit ausgesprochene Ratengenehmigung dahingehend zu ändern, dass ab 25. Juni 2004 Monatsraten à € 700,00 geleistet werden, was deswegen notwendig wäre, weil er unerwartete Ausgaben tätigen hätte müssen.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2004 legte der Bw. dar, wie es seit Beginn seiner Tätigkeit als Assistent am Institut M. der Universität Wien zum Verlust seines Labors auf Grund der Aufkündigung der Verträge durch die Wiener Gebietskrankenkasse und zu seiner derzeitigen wirtschaftlichen Situation gekommen wäre.

Das Finanzamt erhob am 4. August 2004 die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw., wonach er zusätzlich zum Verdienst aus seiner Tätigkeit an der Medizinischen Universität Wien von netto rund € 2.500,00 ein Einkommen aus seiner selbstständigen Tätigkeit am Institut von brutto ca. € 4.300,00 pro Monat beziehe. Die Liegenschaft sowie das im Haus befindliche Inventar gehöre seiner im Haushalt tätigen Ehegattin. An Vermögenswerten wären Lebensversicherungen mit einem Rückkaufswert von ca. € 6.500,00 sowie € 13.000,00 vorhanden, wobei letztere allerdings an die Bausparkasse verpfändet wäre.

Auf Grund des Vorhaltes des Finanzamtes vom 1. September 2004 zur Klärung der Finanzierung der Hausrenovierung und der Einrichtung erklärte der Bw. mit Schreiben vom 13. September 2004, dass seine Ehegattin das Haus im Jahre 1979 erworben hätte, zu einem Zeitpunkt, in welchem er sie noch nicht gekannt hätte. Seit dem Ankauf des Gebäudes wären

im kleineren Umfang Reparatur- und Renovierungsarbeiten durchgeführt worden. Eine größere Renovierungstätigkeit wäre dann nach der Heirat im Jahre 1990 erfolgt, wobei für die Finanzierung ein zinsenfreies Darlehen des Landes Niederösterreich in Anspruch genommen worden wäre. Die Rückzahlungen des Darlehens wären zum überwiegenden Teil von seiner Frau aus ihren Ersparnissen und Einkünften geleistet worden. Für die Einrichtung des Hauses wären kaum Geldmittel benötigt worden, da die Einrichtungsgegenstände aus dem Familienverband beschafft worden wären.

Mit Bescheid vom 20. September 2005 wies das Finanzamt dieses Ansuchen ab. Begründend wurde ausgeführt, dass von der dem Gesetz nach geforderten Unbilligkeit keine Rede sein könne, da eine Gefährdung des Nahrungsstandes auf Grund der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht gegeben wäre. Zudem würde der Einwand, dass der gegenständliche Abgabenzurückstand vorwiegend durch die Aufkündigung des Vertrages durch die Wiener Gebietskrankenkasse verursacht worden wäre, im allgemeinen Unternehmerrisiko liegen, weshalb auch aus diesem Grunde keine Unbilligkeit zur Einhebung des Rückstandes gegeben wäre.

In der dagegen am 15. Oktober 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat.

Begründend brachte der Bw. vor, dass der Bescheid deswegen rechtswidrig wäre, weil sich die Finanzbehörde bei der von ihr durchzuführenden Interessensabwägung weder mit seiner Einkommens- noch seiner Vermögenssituation auseinandergesetzt hätte, weshalb ein Begründungsmangel vorliege. Wie bereits dargelegt, bestehe zwischen dem Abgabenzurückstand und seinem Einkommen eine so gravierende Diskrepanz, dass eine Bezahlung der Abgabenschuld nicht denkmöglich erscheine.

In der am 6. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass die berufliche Situation seines Mandanten insofern vorgezeichnet wäre, als er durch seine Tätigkeit als Wissenschaftler an der Universität Wien keine realen Aussichten auf eine wesentliche Einkommenserhöhung besitzen würde. Er hätte zwar derzeit Zusatzeinkünfte aus selbständiger Tätigkeit, welche jedoch vollkommen von seinem Auftraggeber abhängen würden. Es bestehে diesbezüglich auch keinerlei Beschäftigungsschutz, weil es sich um ein freies Dienstverhältnis handeln würde.

Dazu komme noch, dass aufgrund der vollständigen Umorganisation im universitären Bereich der Dekan der medizinischen Fakultät angedroht hätte, die Nebentätigkeit des Bw. zu untersagen. Der Genannte müsse nämlich auf Grund des freien Vertragsverhältnisses mit dem Labor in zwei Zweigstellen desselben in zwei Wiener Spitätern als ärztlicher Leiter fungieren.

Aufgrund des Lebensalters des Bw. – er habe im März 2006 sein 50. Lebensjahr vollendet – wären daher seine beruflichen Zukunftsaussichten eingeschränkt, zumal er auch nicht so wie andere Fachkollegen eine Arztpraxis, für welche keiner oder ein geringer Kapitaleinsatz notwendig wären, eröffnen könne. Das derzeitige Nettogehalt aus dem Dienstverhältnis beträgt derzeit € 2.835,00. Aus der selbständigen Tätigkeit werden derzeit € 3.000,00 bis € 4.000,00 pro Monat erzielt.

Letztendlich könnten im Falle der Pfändung der Gehaltsbezüge pro Jahr ca. € 10.000,00 aus dem Rückstand bezahlt werden. Im Falle der Verrechnung von Zinsen würde daher diese Zahlung nicht einmal die Zinsen decken. Unter der Annahme der Nichtbelastung von Zinsen würde die Tilgung des Rückstandes ca. 45 Jahre dauern, sodass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens zu Recht die Annahme getroffen werden könnte, dass eine Tilgung des Rückstandes in absehbarer Zeit nicht möglich wäre.

Es würden keine Ersparnisse existieren, da der Bw. erhebliche außertourliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Auflösung des Labors gehabt hätte. Der Bw. wäre wegen Betruges angeklagt und letztlich lediglich wegen Täuschung zu einer Geldstrafe von ca. S 150.000,00 verurteilt worden, der Strafverteidiger hätte ca. S 700.000,00 an Honoraren bekommen. Auch Anwälte in Bezug auf die Erhaltung der Kassenverträge müssten mit hohen Honoraren entlohnt werden. Die Gewinne des Labors wären dafür und auch für Kreditrückzahlungen aufgegangen. An Bankverbindlichkeiten würden derzeit ca. € 10.000,00 bis € 12.000,00 aushalten, darüber hinaus hätte er außer den Steuerverbindlichkeiten keine Schulden.

Es werde daher um stattgebende Erledigung der Berufung ersucht, weil die Republik bei der Alternative eines Privatkurses auch keinen größeren als den angebotenen Betrag von € 75.000,00 erhalten würde.

### ***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.*

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (vgl. VwGH 4.10.1985, 82/17/0021).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH vom 13. September 1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme.

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (vgl. dazu Stoll, BAO, Handbuch, Seite 586, sowie die dort angeführten Erkenntnisse).

Da vom Bw. keine sachliche Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Unternehmens gefährden würde. Nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen und Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, rechtfertigen hingegen eine Nachsicht nicht (VwGH 4.10.1985, 82/17/0021).

Der im Nachsichtsansuchen enthaltenen Behauptung des Bw., dass er über keinerlei eigenes Vermögen verfüge, muss entgegengehalten werden, dass sich auf Grund seiner am 4. August 2004 festgestellten wirtschaftlichen Verhältnisse ergibt, dass er eine verpfändete Lebensversicherung mit einem Rückkaufswert von ca. € 13.000,00 sowie eine unverpfändete Lebensversicherung mit einem Rückkaufswert von ca. € 6.500,00 besitzt.

Die Angaben des Bw., dass er aus seiner Tätigkeit an der Medizinischen Universität Wien ein laufendes Gehalt von ca. netto € 2.500,00 /Monat (ohne Kollegiengelder) sowie an Honoraren für die Tätigkeit beim Institut rund brutto € 3.000,00 bis € 4.000,00 beziehe, sind nachvollziehbar, da sich aus den erklärten Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit und dem übermittelten Lohnzettel auf Grund des am 18. Jänner 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheides für 2004 ein verbleibendes Einkommen von rund € 6.000,00 ergibt:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (inklusive Sonderzahlungen)	€ 68.343,70
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	€ 49.472,23
abzüglich Einkommensteuer	- € 45.366,32
verbleiben	72.449,61
1/12	6.037,47

Die Differenz lässt sich mit dem Vorbringen des Bw., dass er zum Zeitpunkt des Antrages auf Nachsicht vom 29. Juni 2004 noch Kollegiengelder von rund € 500,00 bezogen hätte, zum Teil erklären.

Grundsätzlich ist zum Vorbringen des Bw., dass sein Verdienst aus seiner Nebentätigkeit jederzeit kündbar wäre und ihm sogar seitens der Universität angedroht worden wäre, diese Nebentätigkeit zu untersagen, aber festzustellen, dass in der Zukunft sich möglicherweise ergebende Ereignisse für die Beurteilung der Nachsichtsvoraussetzungen nicht zu berücksichtigen sind, zumal die Unsicherheit der Beschäftigung auf den überwiegenden Teil der Bevölkerung zutrifft.

Ebenfalls konnte das Vorbringen des Bw., dass er neben seinen beiden minderjährigen Töchtern auch für seine im Haushalt tätige Ehegattin sorgepflichtig wäre, nicht verifiziert werden. Wie Erhebungen ihres Abgabenkontos ergaben, erhielt Frau Mag. E.C. in den Jahren 2002, 2003 und 2004 steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbstständiger Tätigkeit bei der Gemeinde G. in Höhe von € 2.780,95 (2002), € 2.118,04 (2003) und € 1.637,11 (2004) sowie als Geschäftsführerin der C.GmbH in Höhe von € 12.445,54 (2002), € 12.988,77 (2003) und € 6.121,92 (2004). Eine Sorgepflicht für die Ehegattin kann daher auf Grund ihres eigenen Einkommens nicht bestehen.

Unter dem Gesichtspunkt einer allenfalls eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO nach sich ziehenden Existenzgefährdung ist davon auszugehen, dass dem Bw. bei einem verbleibenden monatlichen Netto-Einkommen von rund € 5.000,00 die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit in entsprechenden monatlichen Raten zumutbar erscheint (VwGH

9.12.1992, 91/13/0118), da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finanzielle Engpässe oder vorübergehende Liquiditätsprobleme nicht zur Rechtfertigung der Unbilligkeit geeignet sind (VwGH 21.4.97, 92/17/0232; 14.1.91, 90/15/0060). Auch im Falle der Möglichkeit einer Kreditaufstockung sieht der Verwaltungsgerichtshof keine persönlich bedingte Unbilligkeit (VwGH 20.9.1992, 91/13/0225).

Der Bw. hat auch nicht ausreichend dargelegt, weshalb gerade durch die Einbringung der in Rede stehenden restlichen Abgaben seine wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Eine - unbestrittene - Verminderung der Liquidität reicht jedoch für die Annahme einer Existenzgefährdung nicht aus (VwGH 4.10.1985, 82/17/0021).

Eine persönliche Unbilligkeit liegt daher nicht vor.

Selbst im Falle der Bejahung einer Unbilligkeit wäre im Rahmen des Ermessens der bisherige Zahlungswille zu berücksichtigen (VwGH 24.9.2002, 2002/14). Dabei war festzustellen, dass bis November 2004 nahezu regelmäßig monatliche Zahlungen von € 1.500,00, danach jedoch nur mehr spärlich Zahlungen einlangten. Ein ernsthafter Zahlungswille kann daraus nicht abgeleitet werden da eine vollständige Tilgung des derzeit in Höhe von rund € 428.000,00 aushaftenden Abgabenrückstandes bei einem Beibehalten dieser Ratenhöhe erst in etwa 24 Jahren zu erwarten wäre. Darüber hinaus ersuchte der Bw. im Nachsichtsantrag um Reduzierung der zu leistenden Raten auf € 700,00, was einer vollkommen inakzeptablen Tilgungsdauer von rund 50 Jahren entsprechen würde.

Auf Grund seines ihm zur Verfügung stehenden Einkommens, wäre dem Bw. aber eine monatliche Ratenzahlung von zumindest € 3.000,00 möglich, die eine Abstattung der Abgabenverbindlichkeiten in rund zwölf Jahren erlauben würde.

Die Begründung dieses Antrages, dass er unerwartete Zahlungen hätte tätigen müssen, weist auf eine Bevorzugung anderer Gläubiger hin, die wiederum eine Nachsicht von Abgaben im Rahmen des Ermessens gänzlich ausschließt (VwGH 11.12.1996, 94/13/0047). Da der Bw. auch nicht behauptet, dass andere Gläubiger auf ihre Forderungen verzichtet hätten, wäre der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu berücksichtigende Umstand, dass sich eine allfällige Nachsicht nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde, als im Rahmen der Ermessentscheidung auch gegen die Nachsicht sprechenden Grund zu beurteilen (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Nederschrift vom 6. April 2006

Wien, am 6. April 2006