

JUDIKATUR

BFG: Keine persönliche Unbilligkeit mangels ausreichender Vorsorge für die Abgabentrachtung

Eine persönliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO liegt dann nicht vor, wenn der Nachsichtswerber in der Vergangenheit (als hierzu noch die Möglichkeit bestanden hat) keine ausreichende Vorsorge für die spätere Abgabentrachtung getroffen hat.

<https://doi.org/10.33196/zss201901003801>

Deskriptoren: Lohnsteuer, Nachsicht, Unbilligkeit, Ermessenübung.

Normen: § 83 EStG; §§ 20, 236 BAO.

BFG 19.2.2019, RV/5100899/2018

Sachverhalt

Der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf) war in seiner Pension als Baggerfahrer vorgeblich geringfügig beschäftigt, tatsächlich arbeitete er jedoch Vollzeit. Die über die Geringfügigkeitsgrenze hinausgehenden Löhne wurden von der Arbeitgeberin „schwarz“, somit insbesondere ohne Lohnsteuerabzug, ausbezahlt. In weiterer Folge wurde der Bf vom Finanzamt gemäß § 83 Abs 2 EStG unmittelbar als Steuerschuldner für einen Gesamtbetrag von rund EUR 30.000 in Anspruch genommen.

Hinsichtlich dieses Betrages hat der Bf sodann eine Nachsicht gemäß § 236 BAO mit der Begründung beantragt, dass er sich mittlerweile im 77. Lebensjahr befinde und eine monatliche Rente in der Höhe von EUR 1.800 beziehe. Auf Grund seines Gesundheitszustandes habe er einen erhöhten Bedarf an Medikamenten und sei in ständiger ärztlicher Behandlung. Seine wirtschaftlichen Verhältnisse machen es unmöglich, den aushaftenden Abgaberrückstand zu bezahlen. Unter Berücksichtigung des Existenzminimums und der erhöhten Aufwendungen auf Grund seines Gesundheitszustandes käme auch eine Ratenzahlung nicht in Betracht. Für die sachliche Unbilligkeit spreche, dass das Finanzamt die im Zuge einer Prüfung festgesetzte Lohnsteuer nicht dem Arbeitgeber, sondern direkt dem Bf vorgeschrieben habe. Diese Vorgehensweise sei ungewöhnlich, da der Dienstnehmer in der Regel davon ausgehen dürfe, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer einbehält und an das Finanzamt abführt. Das Finanzamt wies das Nachsichtsansuchen – nach zwischenzeitiger Anforderung weiterer Unterlagen – mit Bescheid ab und begründete die Abweisung unter ande-

rem damit, dass eine anhängige Beschwerde gegen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide zurückgenommen wurde und sich der Bf damit, was die sachliche Richtigkeit der Bescheide betrifft, einverstanden erklärt habe. Dementsprechend könne er jetzt nicht mit einer sachlichen Unbilligkeit argumentieren. Nach Durchsicht der vorgelegten Unterlagen könne das Finanzamt auch keine persönliche Unbilligkeit erkennen.

Aus den Entscheidungsgründen

[...] Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

[...] 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 im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der

Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögens-eingriff kommen.

[...] Die ausgewiesene Vertretung hat im Nachsichts-ansuchen auf den Umstand hingewiesen, dass die Vor-schreibung direkt gegenüber dem Bf und nicht gegen-über dem ehemaligen Dienstgeber erfolgt sei. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Rich-tigkeit der Abgabenvorschreibung im Nachsichtsverfah-ren nicht zu erörtern ist, da dieses Verfahren nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwen-dungen nachzuholen [...].

Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit wird daher jedenfalls zu verneinen sein. Den Eingaben der aus-gewiesenen Vertretung ist weiters zu entnehmen, dass vom Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben ausgegangen wird. [...] Es trifft zu, dass das Pensions-einkommen des Berufungswerbers zur Hereinbringung der gegenständlichen Abgabenschuld in dem vom Gesetz vorgegebenen Umfang gepfändet wurde, sodass ihm nur mehr die unpfändbaren Teile der Pensionsbezüge ver-

bleiben [...]. Vom solcherart sich ergebenden „Existenz-minimum“ wird angenommen, dass der Verpflichtete damit seinen notwendigen Lebensunterhalt bestreiten kann [...]. Die Tatsache der zwangsweisen Hereinbr-ingung der Abgabenschuld vermag daher für sich allein noch keine persönliche Unbilligkeit zu begründen (UFS 1.3.2004, RV/0554-I/02).

Zu den angesprochenen gesundheitlichen Problemen muss darauf hingewiesen werden, dass das persönliche Schicksal des Nachsichtswerbers (Krankheit damit ein-hergehender erhöhter Medikamentenbedarf) nur ange-sichts der angespannten wirtschaftlichen Lage einen Zu-sammenhang mit der Einbringung der Abgaben und der daraus entstehenden Belastungen haben kann. [...] Die Nachforderungen sind dadurch zustande gekommen, dass Löhne ausbezahlt wurden, ohne dass die darauf entfallende Lohnsteuer entrichtet wurde. Dadurch ist es jahrelang zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ge-kommen, deren Nutznießer letztendlich der Bf war. Auch wäre zum damaligen Zeitpunkt die Abfuhr der nunmehr ausständigen Abgaben durch den Bf bzw den damaligen Dienstgeber möglich gewesen. Da die gegenwärtige wirt-schaftliche Situation nach Aktenlage ihre Ursachen nicht im fortgeschrittenen Alter und in den Erkrankungen hat, sondern in der nicht getroffenen Vorsorge für die Abga-bentrückung, in Zeiten als dies noch möglich gewesen wäre vorzusorgen, vermögen auch die ins Treffen geführ-ten persönlichen Umstände der Beschwerde nicht zum ge-wünschten Erfolg zu verhelfen. Insgesamt gesehen konnte daher nicht von einer persönlichen Unbilligkeit der Ein-hebung der Abgaben ausgegangen werden. [...]

Anmerkung

Von Franz Althuber

Wenngleich das Erkenntnis des BFG – soweit man dies dem festgestellten Sachverhalt ent-nehmen kann – im Ergebnis wohl vertretbar ist, muss der dogmatische Ansatz für die Lö-sung der Rechtsfrage infolge der Vermischung von Sachverhaltselementen und Ermessenskri-terien zumindest kritisch hinterfragt werden. Gemäß § 236 Abs 1 BAO können fällige Ab-gabenschulden auf Antrag des Abgabepflich-tigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Ge-mäß § 236 Abs 2 BAO findet § 236 Abs 1 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschulden sinngemäß Anwendung. Die Unbilligkeit der

Einhebung kann gemäß § 1 der Verordnung BGBl II 449/2013 zu § 236 BAO persönlich oder sachlich bedingt sein. Die VO BGBl II 449/2013 regelt zwar beide Fälle der Un-billigkeit iSd § 236 Abs 1 BAO (nämlich die persönliche und die sachliche Unbilligkeit), jedoch werden beide Unbilligkeitsfälle nicht abschließend, sondern nur demonstrativ abge-handelt. Auch wenn die Unbilligkeit der Ab-gabeneinhebung feststeht, liegt die konkrete Bewilligung der Nachsicht im pflichtgemäßen Ermessen der Abgabenbehörde.

Die hier im Fokus der Entscheidung stehende persönliche Unbilligkeit liegt gemäß § 2 der VO BGBl II 449/2013 dann vor, wenn die

Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme. Damit wird freilich nur die ständige Rechtsprechung des VwGH wiedergegeben (vgl dazu auch *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 236 Tz 10).

Ganz allgemein formuliert setzt die persönliche Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben voraus, dass die Einhebung der Abgaben in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einhebung für den Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118; 8.4.1991, 90/15/0015; 31.7.1996, 94/13/0009; 19.10.2006, 2003/14/0098). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Einhebung die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet (VwGH 22.2.2000, 94/14/0144; 9.7.1997, 95/13/0243; 30.4.1999, 99/16/0086; 22.9.2000, 95/15/0090). Geht die wirtschaftliche Notlage oder Existenzgefährdung von der Abgabeneinhebung aus und ist die Existenzgrundlage durch die Nachsicht gesichert, liegt diese Voraussetzung für die Nachsicht vor. Es bedarf freilich nicht unbedingt einer Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind. Es

muss zu einer anormalen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 30.1.2006, 2005/17/0245).

Im Ergebnis geht es also bei der persönlichen Unbilligkeit um eine Beurteilung der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers a) infolge (also als direkte Konsequenz) der Abgabeneinhebung und b) im Zeitpunkt der Entscheidung über den Nachsichtsantrag (vgl dazu etwa die Nachweise bei *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, 694). Die Abgabenbehörde hat somit zu prüfen, ob die Abgabeneinhebung im Zeitpunkt der Entscheidung über den Nachsichtsantrag – und nur zu diesem – wirtschaftlich unzumutbar wäre. Ob der Nachsichtswerber irgendwann zu einem früheren Zeitpunkt ausreichend liquide Mittel oder Vermögen gehabt hat und allenfalls für eine spätere Abgabenzahlung hätte Vorsorge treffen können (oder müssen), ist für die Frage der persönlichen Unbilligkeit irrelevant.

Die im gegenständlichen Fall offenbare mangelnde „Liquiditätsvorsorge“ des Nachsichtswerbers in der Vergangenheit kann daher allenfalls ein gegen die Nachsichtsgewährung sprechendes Ermessenskriterium sein. Ein vergleichbarer Sachverhalt, in dem der Abgabepflichtige liquide Mittel ohne Rücksicht auf eine ihm bekannte und anerkannte Abgabennachforderung anderweitig verbraucht hat, wurde vom VwGH in einer älteren Entscheidung (VwGH 14.11.1990, 89/13/0228) jedenfalls in diesem Sinne – aber freilich in einer Gesamtschau mit anderen einzelfallbedingten Ermessenskriterien – entschieden.