

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 7. Juli 2004 über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch AR Günter Egger, betreffend Gewährung einer Abgabennachsicht nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung 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

Mit Schreiben vom 15. April 2002 (eingelangt am 23. April 2002) beantragte die Bw. die Abgabennachsicht des aushaftenden Rückstandes in Höhe von € 19.737,68, weil ihr von keinem Kreditinstitut mehr ein Kredit in dieser Höhe gewährt werde. Ihre finanzielle Lage sei

auf die Schließung eines Kindermodengeschäftes im Jahr 1992 zurückzuführen, anlässlich derer sie Schulden ins Privatvermögen übernahm. Zudem habe ihr Ehegatte seinen gut bezahlten Arbeitsplatz als Leiter des Rechnungswesens im Oktober 1991 verloren, wobei es ihm nicht mehr gelang, in den letzten zehn Jahren einen Arbeitsplatz zu finden. Bedingt durch die lange Arbeitslosigkeit und die Belastungen durch mehrere Darlehen für ein Privathaus, das verkauft werden musste, habe sie enorme finanzielle Schädigungen hinnehmen müssen und schließlich mit Hilfe einer anderen Bank einen außergerichtlichen Ausgleich herbeigeführt. Ihre finanziellen Reserven seien erschöpft und im Falle des Verlustes der Trafik könne sie weder den offenen Kredit für die Sanierung bezahlen noch einen Arbeitsplatz bekommen. Außerdem verwies sie auf ihren schlechten Gesundheitszustand.

Anlässlich der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse gab sie an, neben den Erträgen des Unternehmens aus der Tabaktrafik noch eine geringfügige Beschäftigung mit einem Monatsverdienst von € 130,00 auszuüben. An Vermögenswerten besitze sie lediglich eine zu Gunsten eines Kreditinstitutes vinkulierte Lebensversicherung. Für den Bankkredit seien Raten von S 8.200,00 (€ 595,92) und das verwendete Leasingauto S 3.371,27 (€ 245,00) monatlich zu bezahlen. Das zur Verfügung stehende Haushaltseinkommen einschließlich der Notstandshilfe des Ehegatten werde mit S 20.000,00 (€ 1.453,46) beziffert, aus dem S 7.900,00 (€ 574,12) für Miete, S 3.200,00 (€ 232,55) für Betriebskosten und S 1.900,00 (€ 138,08) für eine private Krankenversicherung aufgewendet werden.

In einer zweiten Eingabe vom 5. Jänner 2004 verwies sie auf das inzwischen erledigte zweitinstanzliche Abgabenrechtsmittelverfahren, wodurch sich der nachsichtsgegenständliche Betrag auf € 13.144,92 verminderte. Trotz des von der Bank finanzierten stillen Ausgleiches, der ihr die Behaltung der Verkaufsberechtigung für Tabakerzeugnisse ermöglichte, sehe sie sich außer Stande weitere Beträge aufzubringen, da ihr eine andere Bank lediglich einen kleinen Überziehungsrahmen von € 3.634,00 gewähre. Im Übrigen seien die im Abgabenverfahren durch Nachkalkulation ermittelten Umsätze nicht ausgeführt worden, weshalb auch daraus die nötigen Geldmittel nicht vorhanden sein könnten. Weil die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft Abzugspositionen aus der Steuerbilanz nicht anerkenne, müsse sie höhere Beiträge leisten, wodurch sich weitere Außenstände von € 11.532,17, die ratenweise abbezahlt werden müssten, angesammelt hätten. Ihr Familieneinkommen sei zusätzlich noch geschmälert, weil ihr Ehegatte nur noch € 15,93 pro Monat (?) an Notstandshilfe erhält, und sie verpflichtet sei, ihrem Mann Unterhalt zu bezahlen. Der Betrieb der Trafik sei ungeachtet des Gleichbleibens der Umsätze lebensfähig und in der Lage die bestehenden Verbindlichkeiten innerhalb der vorgesehenen Zeiträume zu tilgen. Eine

zusätzliche Belastung mit Abgaben für einen Sanierungsgewinn könne weder aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit heraus, noch durch kurzfristig wirksame Lagerverkäufe bewältigt werden, da es an geeigneten Ressourcen mangle. Selbst eine Stundung oder Ratenvereinbarung könne an dieser Situation nichts ändern, wobei die Zukunft des Unternehmens keineswegs garantiert sei, da Änderungen auf dem Gebiete des Tabakwarenhandels durch die EU nicht absehbar seien. Die Einhebung sei unbillig, weil durch die Einbringung der Abgaben auf den entfallenden Sanierungsgewinn und die zusätzlich zur Vorschreibung gebrachte Umsatzsteuer eine selbständig lebensfähige Trafik, ihre wirtschaftliche Existenz und die Lebensgrundlage ihres Mannes zerstört würde. Auf Grund ihres Alters und allenfalls drohender Gehaltspfändungen könne sie keine Anstellung mehr finden. Darüber hinaus könnte die Tilgung des zur Finanzierung des Ausgleiches aufgenommenen Kredites nicht mehr erfolgen. Die mit dem Forderungsausfall verbundene Abschreibung würde die Abgabenschuld im Sinne des KStG der Bank verringern.

In rechtlicher Hinsicht verwies sie auf die Ausführungen von W.D. in RdW 1997, 747, in dem nach Ansicht des BMF bei Unternehmenssanierungen in berücksichtigungswürdigen Fällen Abgabennachsichten gewährt würden. Aus diesem Grunde sei dies auch bei kleineren Betrieben, bei denen auf Grund des drohenden Konzessionsverlustes kein Konkursverfahren möglich sei und die die Unternehmenssanierung aus eigener Anstrengung schaffen, zu befürworten. Wenn sichergestellt werden könne, dass die Abgabennachsicht nicht bloß den übrigen Gläubigern zu Gute komme, sollte dies möglich sein. Im Übrigen liege nicht nur eine persönliche, sondern auch eine sachliche Unbilligkeit vor (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2426). Unter weiterer Bezugnahme auf Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2429, 3. Absatz merkte sie zur sachlichen Unbilligkeit an, die Einhebung der streitgegenständlichen Abgaben führten ihren stillen Ausgleich ad-absurdum. In diesem Zusammenhang brachte die Bw. auch die Verfassungsbestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 (Sistierung des Verlustabzuges für die Veranlagungsjahre 1996 und 1997 und Fünftelregelung der Altverluste 1989 und 1990) ins Spiel, weil ohne Anwendung dieser Bestimmung keine Einkommensteuer angefallen wäre.

Im angefochtenen Bescheid lehnte das Finanzamt die Gewährung der beantragten Nachsicht mit der Begründung ab, weil es nicht in den stillen Ausgleich miteinbezogen wurde und die vorhandenen finanziellen Mittel zur Gänze in die Abstattung des für dessen Finanzierung aufgenommenen Darlehens fließen, weshalb eine einseitige und einzelne Gläubiger begünstigende Maßnahme vorliege. Ein Verzicht des Finanzamtes würde nur anderen Gläubigern zu Gute kommen und am Gesamtbild der wirtschaftliche Situation nichts ändern (VwGH 27.4.2000, 99/15/0161).

In ihrer Berufung wandte sich die Bw. unter Hinweis auf Art. II Abs. 2 Z 13 EGVG gegen die Anwendung der BAO. Ohne nähere Ausführungen kritisierte sie den angefochtenen Bescheid, weil dieser weder dem Bescheidebegriff des AVG entspreche noch die gestellten Anträge einer inhaltlichen Erledigung zugeführt wurden. Zum Vorwurf des Finanzamtes nicht in den stillen Ausgleich miteinbezogen worden zu sein, verwies sie lediglich auf ihren Ausgleichsverwalter, der dies zu besorgen gehabt hätte. Im Übrigen seien zum Zeitpunkt des stillen Ausgleichs keinerlei Abgabenschulden aktenkundig gewesen. Die Behauptung des angefochtenen Bescheides, die wirtschaftlichen Mittel würden zur Gänze in die Abstattung des Finanzierung des Ausgleiches aufgenommenen Darlehens fließen, entbehre jeder nachvollziehbaren Grundlage, denn die Mittelverwendung könne ohne viel Aufwand an Hand der Kassenstreifen bzw. Kontoauszüge nachvollzogen werden. Im Übrigen sei die Begründung des Bescheides, am Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse würde sich durch eine Abgabennachsicht nichts ändern und es ergebe sich kein Sanierungseffekt, gänzlich unverständlich. In diesem Zusammenhang waren der Berufung drei Anlagen über Cash-flow-Berechnungen und einen Finanzplan 2004 angeschlossen, die die Mittelverwendung näher darstellen sollten. Aus letzterem ergibt sich bei angenommenen verfügbaren Mitteln von € 345.000,00 und benötigten Mitteln von € 319.000,00 ein Mittelüberschuss von € 26.000,00, welchem private Lebenshaltungskosten von € 14.000,00 und die aushaftenden Salden der SVA in Höhe von € 9.000,00 und des Finanzamtes in Höhe von € 13.000,00 (in Summe: € 36.000,00) gegenüber gestellt werden. Somit ergebe sich ein Fehlbetrag von € 10.000,00, der durch Nachsicht des Finanzamtes und einer Teilnachsicht der SVA der gewerblichen Wirtschaft ausgeglichen werden sollte.

Die neuerliche finanzielle Zwangslage sei ausschließlich auf einen mit großem Zweifel behafteten Sanierungsgewinn und eine ungerechtfertigte Umsatzzuschätzung zurück zu führen. Eine weitere Belastung durch den Sanierungsgewinn sei von der SVA der gewerblichen Wirtschaft erfolgt. Im Übrigen machte sie unter Hinweis auf einige einzeln angeführte VwGH-Erkenntnisse persönliche Unbilligkeit "Existenzgefährdung" geltend und außerdem sei die Abstattung der Abgabenschulden mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die außergewöhnlich seien. Ergänzend stellte sie im gegenständlichen Verfahren den Antrag auf Ausfertigung einer Prüferbilanz zu den Wirtschaftsjahren 1998, 1999 und 2000, da die Weiterführung der Bücher nicht gewährleistet sei.

In seiner Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt am erstinstanzlichen Bescheid fest und führte ergänzend aus, der bei Weiterführung des Betriebes und Durchführung eines Ausgleichsverfahrens ergebende Sanierungsgewinn sei mit dem Ausmaß der Quote

steuerpflichtig, weshalb die Einhebung der darauf entfallenden Abgaben keine Unbilligkeit darstelle. Im Übrigen wäre gegen angeblich ungerechtfertigte Umsatzschätzungen ein Rechtsmittel gegen den Abgabenbescheid anzustrengen gewesen, weil nach Rechtsansicht der Höchstgerichte derartige Sachverhalte keinesfalls einer Abgabennachsicht zugänglich seien. Mangels rechtlicher Basis könne dem Antrag auf Ausstellung einer Prüferbilanz im Nachsichtsverfahren nicht näher getreten werden.

Ohne auf die vom Finanzamt angeführten Gründe einzugehen, beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, in der der Ehegatte der Bw. vorbrachte, dass die R.-Bank ausschließlich für ihre finanzielle Situation verantwortlich sei, da sie die Bausparkassenvertragsfinanzierung von S 1,5 Mio. innerhalb von vier Jahren bei Verkauf des Hauses mit einem Zinsenzusatz von S 900.000,00 zurückverlangte. Weiters sei der in der ho. Rechtsmittelentscheidung RV/0569-G/02 ermittelte betriebliche Schuldenstand von S 2,242.413,00 nicht richtig ermittelt worden, wobei er jedoch einräumte, dass diese Entscheidung mittlerweile in Rechtskraft erwachsen sei. Es sei in der Zwischenzeit nicht möglich gewesen, auf den aushaftenden Rückstand irgendwelche Zahlungen zu leisten, weil die gesamten Betriebseinnahmen zur Bank gebracht werden mussten um Wareneinkäufe, Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft und neue Investitionen zu finanzieren. Da die maßgeblichen Bescheide von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) nicht akzeptiert worden seien, sei das dortige Betragsverfahren noch nicht abgeschlossen. Abschließend erwähnte er die Existenz bedrohende Lage seiner Gattin, weil sie bereits Haus und Vermögen verloren hätte. Der Finanzamtsvertreter verwies auf den angefochtenen Bescheid, die erlassene Berufungsvorentscheidung und die Tatsache, dass sich in der Zwischenzeit kein ausreichender Zahlungswillen manifestiert habe und auch außerhalb des gegenständlichen Verfahrens noch Zahlungsvereinbarungen getroffen werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die nachsichtsgegenständlichen Abgaben in Höhe von € 13.144,92 resultieren im Betrag von € 9.459,63 (bestehend aus Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 2.003,87, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 2.922,90, Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 1.387,87, Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 3.140,70 und Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 4,29) aus den im Rechtsmittelverfahren korrigierten Feststellungen einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung. Die restlichen rückständigen Abgaben in Höhe von € 3.685,29 umfassen die

Umsatzsteuervorauszahlungen 4/2003 in Höhe von € 93,90, Einkommensteuervorauszahlungen 7-9/2003 in Höhe von € 231,00, Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 1.889,21, Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 1.275,40, Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 10,68 und einen Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 185,10. Auf den aus der Betriebsprüfung ergebenden Abgabenrückstand an Umsatzsteuer 1998 wurden € 301,97 entrichtet und sind nicht mehr im oa. Rückstand enthalten.

Im Finanzplan 1.1. – 31.12.2004 der Anlage 3 zur Berufung ging die Bw. bereits unter Einrechnung der Kreditrückzahlungen in Höhe von € 8.000,00 von einem Geldmittelüberschuss von € 26.000,00 aus. In den Anmerkungen führte sie folgende Jahresbeträge an Ausgaben an: Privatausgaben für Miete und Lebenshaltung in Höhe von € 14.000,00, SVA-Saldo in Höhe von € 9.000,00 und Finanzamt-Saldo in Höhe von € 13.000,00 und errechnete somit einen Finanzbedarf von € 36.000,00. Zur Deckung des Fehlbetrages in Höhe von € 10.000,00 führte sie wörtlich aus: *"1. Finanzamt-Nachsicht, 2. SVA-Teil-Nachsicht"*. Aus den bw. Angaben geht schlüssig hervor, dass aus dem Mittelüberschuss, der rechnerisch vorerst um die Kreditrückzahlungen zu erhöhen wäre und somit € 34.000,00 beträgt, primär die Darlehensrückzahlungen in Höhe von € 8.000,00 und Lebenshaltungskosten in Höhe von € 14.000,00 bedient werden sollten. Durch das bloße Anführen der Schuldsalden der Gläubiger (SVA, FA) wird nicht näher konkretisiert, wie diese aus den verbleibenden Mitteln bedient werden sollen, wobei jedoch aus dem bw. Vorbringen (Schreiben vom 5. Jänner 2004 Seite 2, Absatz 2: *"Meine Außenstände bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft belaufen sich derzeit bei € 11.532,17 und werden von mir ratenweise abbezahlt, weil eine Begleichung des Betrages ohne Aufnahme zusätzlicher Fremdmittel gänzlich unmöglich ist, aus dem gewöhnlichen Geschäftsverlauf heraus."*) mittelbar lediglich die Bereitschaft abzuleiten ist, die Außenstände bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft ratenweise aus den vorhandenen Betriebsmitteln abzubezahlen. Ein vergleichbares Zahlungsverhalten ist - wie bereits eingangs erwähnt - gegenüber der Abgabenbehörde nicht feststellbar; denn es wird von Seiten des Abgabengläubigers ein einseitiger Forderungsverzicht erwartet. Somit erweist sich die Bestreitung der finanzamtlichen Schlussfolgerung der Bevorzugung einzelner Gläubiger als völlig unbegründet. Im Übrigen reicht es nicht aus, dem ermittelten Geldüberschuss bloß die gesamten aushaftenden Verbindlichkeiten bestimmter Gläubiger - nämlich Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und Finanzamt - gegenüber zu stellen. Die Bw. übersieht bei ihrer Betrachtung geflissentlich, dass sie auch nicht in der Lage ist, aus dem jährlich ermittelten Geldüberschuss das gesamte Bankdarlehen zu tilgen. Daher fehlt

dem bw. Vorbringen die innere Schlüssigkeit. Undeutlich und geradezu widersprüchlich bleiben die bw. Ausführungen, indem einerseits ihr Unternehmen als lebensfähig bezeichnet und andererseits ausgeführt wird, dass die Zukunft keineswegs garantiert sei, weil Änderungen auf dem Gebiete des Tabakwarenhandels durch die EU nicht absehbar seien. Ihr Vorbringen des Inhalts, eine Stundung oder Ratenvereinbarung könne an ihrer Situation nichts ändern, erweist sich in Wahrheit als unbewiesene – zur Erreichung der gegenständlichen Nachsicht erhobene - Zweckbehauptung, denn die meisten am Wirtschaftsleben teilnehmenden Unternehmer müssen ihre Verbindlichkeiten aus künftigen erwirtschafteten Zahlungsmittelüberschüssen bedienen.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag ganz oder teilweise nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Nach ständiger Judikatur des VwGH setzt die Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbarem Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben (Stoll, BAO-Kommentar, S 2433 sowie VwGH 20.10.1971, 840/71). Die Unbilligkeit selbst kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein (VwGH 26.4.1994, 93/14/0015, 0082), wobei der VwGH auf den Einzelfall (19.9.1979, 2109/79) abstellt.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (Ritz, BAO-Kommentar², § 236, Tz 11). Die dahingehenden bw. Ausführungen, wonach in der Einhebung der Abgaben auf den Sanierungsgewinn – nach Wegfall des § 36 EStG 1988 – eine Unbilligkeit zu erblicken wäre, erweisen sich als nicht stichhältig, denn sie selbst geht noch im Ansuchen vom 15. April 2002 (Seite 1, Absatz 1) davon aus, dass das Finanzamt von der Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 209 lit. b BAO auf den von den Gläubigern nachgesehenen Teil des erzielten Sanierungsgewinnes Abstand genommen hat. Damit wurde ohnehin bereits im Abgabenverfahren ein Teil des Sanierungsgewinnes "entsteuert". Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang, dass dies bereits im Wege der Nichtfestsetzung (vgl. Erlass des BMF v. 16. Juli 1999, AÖFV 180) und nicht wie ursprünglich vom BMF angedeutet (RdW 1997, 747 unter Bezugnahme auf "Standard" vom 18.10.1997) im Nachsichtswege erfolgte. Die Bezugnahme auf die ältere BMF-Ansicht hinsichtlich der abgabenbehördlichen Maßnahmen zur "Abfederung" der durch die grundsätzliche Besteuerung des Sanierungsgewinnes resultierenden Abgabenbelastung ist daher überholt. Eine zweifache Maßnahme – nämlich die Abstandnahme von der Festsetzung nach § 209 lit. b BAO und (zusätzlich) eine entsprechende Abgabennachsicht - wie sie offenbar der Bw. vorschwebt – kommt als "Doppelbegünstigung"

nicht in Frage und wurde auch vom BMF nie vertreten. Eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassenden persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, kann im Einzelfall nicht als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden (VwGH 3.10.1990, 90/13/0066, 22.3.1995, 93/15/0072, 23.10.1997, 96/15/0154, 30.3.2000, 99/16/0099). Es kann nicht die Rede davon sein, dass hier ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes atypisches Ergebnis eingetreten ist (VwGH 8.4.1991, 90/15/0015), wobei der Bw. dahingehend zuzustimmen ist, dass sich durch die Aufhebung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes (§ 36 EStG 1988) durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 die Rechtslage verschlechtert hat als nunmehr eine quotenmäßige Festsetzung der Einkommensteuer erfolgt. Von diesen Auswirkungen werden allerdings alle in den Anwendungsbereich des ehemaligen § 36 EStG 1988 (Sanierungsgewinn) fallenden Abgabefälle (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2436, zweiter Absatz und zit. Judikatur) erfasst – gleichgültig, ob es sich um gerichtliche oder außergerichtliche Unternehmenssanierungen handelt. Auf Grund des bereits vorangegangenen Abgabenrechtsmittelverfahrens mit der ausdrücklichen (teilweisen) Abstandnahme von der Festsetzung der Einkommensteuer 1999 nach § 209 lit. b BAO kann nicht weiter behauptet werden, die Abgabenbehörde hätte, vom Schulderrlass eine ("unbillige") Ertragssteuer erhoben. Allfällige verfassungsmäßige Bedenken sowohl gegen die Neuregelung des Sanierungsgewinnes (d.h. die Beseitigung der de-facto-Steuerfreiheit) als auch die nunmehrige steuerliche Behandlung der Altverluste der Jahre 1989 und 1990 wären im Abgabenverfahren – bzw. in einem daran anschließenden Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof - zu relevieren gewesen. Wie bereits vom Finanzamt angedeutet können allfällige Einwendungen gegen den Abgabenanspruch selbst nicht mehr im Nachsichtsverfahren nachgeholt werden (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225, 19.3.1998, 96/15/0067, ähnlich Stoll, BAO-Kommentar, 2436 letzter Absatz und 2437 erster Absatz).

Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, wirtschaftliche Notlagen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285), die die Existenz des Abgabepflichtigen zu gefährden drohen, können Unbilligkeiten der Einhebung indizieren. Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsverfangenen) Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen. Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige

gehalten, für die Zahlung der Abgaben vorzusorgen, was insbesondere die außerhalb der Betriebsprüfung festgesetzten Abgaben in Höhe von € 3.685,29 betrifft und hat zur Entrichtung der Abgaben alle seine Mittel einzusetzen, gegebenenfalls auch seine Vermögenssubstanz anzugreifen. Gegenständlich bedeutet dies nach oben angeführter – im wesentlichen auf den bw. Angaben fußenden – Berechnung, dass aus dem Geldmittelüberschuss nach Abzug der notwendigen Lebenshaltungskosten sämtliche andrängenden Gläubiger gleichmäßig zu beteiligen wären. Was die Höhe der (notwendigen) Privatentnahmen anlangt, die durchaus mit den Lebenseinkünften unselbständig Erwerbstätiger verglichen werden können und außerdem in den erzielten Jahresgewinnen (2001: € 9.333,52; 2002: € 12.298,09) Deckung finden, wird auf die noch nicht veröffentlichte Existenzminimum-Verordnung 2004 des Bundesministeriums für Justiz (SWK 3/2004, T 16) verwiesen, wonach für eine Person ein Betrag von € 9.144,00 (jährlich) pfändungsfrei zu bleiben hat. Zu Einwand eines möglichen (fiktiven) Unterhaltsanspruches ihres erwerbslosen Ehegatten (bzw. einer allfälligen Alimentationsverpflichtung) wird ausgeführt, dass sich ein solcher sich nach Maßgabe der Rechtsprechung der Zivilgerichte (OGH 29.5.2001, 1 Ob 108/01s, JBl 2002, 449) mit etwa 40% des gemeinsamen Nettoeinkommens bemisst, wobei jedoch eigene Einkünfte oder allfällige Einkommenssurrogate (Bezüge nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz, Krankengelder, Sozialhilfe etc.) anzurechnen sind. Entsprechend den vorliegenden Informationen konnte der Ehegatte an Notstandshilfe und Krankengelder im Jahr 2003 € 6.008,05 ins Verdienen bringen. Das gemeinsame Einkommen wird mit € 18.306,00 basierend auf dem letzbekannten Jahresgewinn 2002 in Höhe von € 12.298,00 und den Ehegatteneinkünften 2003 in Höhe von € 6.008,00) errechnet. Die fiktive jährliche Unterhaltsverpflichtung würde demnach € 1.314,00 ($40\% \text{ v. } € 18.306,00 = € 7.322,00 \text{ abzüglich } € 6.008,00$) betragen; somit wäre der Ehegatte zu rd. 80% selbsterhaltungsfähig. Bei Addition dieser Unterhaltsverpflichtung zum Existenzminimum nach der Existenzminimumsverordnung würde sich ein Betrag von € 10.458,00 errechnen, was ungefähr dem Existenzminimum eines Alleinverdieners, der für eine Person Unterhalt zu leisten hat, in Höhe von € 10.700,00 [$12 \times (€ 762,00 + 130,00)$] entspricht. Der jährliche Lebensbedarf der Bw. wird – unter Berücksichtigung allfälliger Unsicherheiten - mit € 12.000,00 angenommen. Ausgehend vom erzielbaren – korrigierten - Geldüberschuss des Betriebes von € 34.000,00 wären somit € 12.000,00 an notwendigen Lebenshaltungskosten in Abzug zu bringen, wodurch sich ein für die Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung stehender pagatorischer Überschuss von € 22.000,00 errechnet. Selbst unter der Annahme der Rückzahlung von Kreditraten zur Finanzierung des seinerzeitigen Ausgleiches in Höhe von

€ 8.000,00, würden € 14.000,00 für die Tilgung der Rückstände bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft und der Abgabenbehörde zur Verfügung stehen.

Auf Grund der oben dargestellten wirtschaftlichen Situation konnte eine persönliche Unbilligkeit nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben nicht die Existenz gefährdet. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243, 18.5.1995, 95/15/0053, 30.8.1995, 94/16/0125). Die bloße Notwendigkeit der Befriedigung der Ansprüche mehrerer Gläubiger bedeutet noch keine Unbilligkeit im Sinn des § 236 Abs. 1 BAO. Eine solche kann allenfalls gegeben sein, wenn die wirtschaftliche Situation von der Art ist und die gehäuften Schwierigkeiten von der Intensität und Dauer sind, dass die Einhebung der Abgaben zur Existenzgefährdung des Unternehmens (damit des Abgabepflichtigen) führen kann (Stoll, BAO-Kommentar, S 2435, Abs. 2). Eine solche scheint aber selbst nach dem Vorbringen der Bw. nicht in hinreichender Weise vorzuliegen, weil sie selbst auf Seite 2, Absatz 2 ihres Antrages vom 5.1.2004 wörtlich ausführt: *"Der Betrieb 'Trafik' ist lebensfähig und ungeachtet des relativen Gleichbleibens der Umsätze jedenfalls in der Lage die bestehenden Verbindlichkeiten innerhalb der vorgesehenen Zeiträume zu tilgen, allenfalls mit Nachfristen, aber eine zuzügliche Belastung iSd zusätzlichen Abgaben für einen allfällig (bestätigend) festgestellten Sanierungsgewinn kann weder aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit heraus noch mittels außergewöhnlicher Maßnahmen (wie z.B. kurzfristig wirksame Lagerverkäufe) bewältigt werden, da es an geeigneten Ressourcen mangelt."* Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. in Wahrheit eher ihre mangelnde Bereitschaft aus den durchaus vorhandenen durch das Unternehmen erwirtschafteten Geldüberschüssen sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln als eine tatsächliche persönliche Unbilligkeit auf. Die Existenzgefährdung durch die Einhebung der nachsichtsverfangenen Angaben ist damit keineswegs zweifelsfrei dargetan, denn eine solche müsste gerade durch diese Abgaben verursacht sein, sodass sie mit einer Nachsicht (dieser Abgaben) abgewendet werden könnte (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094). Ebenso ist die Bw. Erläuterung des in der Anlage zur Berufung aufgestellten Finanzplans eher manipulativ, indem sie die jährlich verfügbaren Mittel den (jährlichen) Erfordernissen der Lebenshaltungskosten und den gesamten aushaftenden Verbindlichkeiten bei SVA der gewerblichen Wirtschaft und Finanzamt gegenüber stellt. Diese Darstellung könnte vorschnell zum Schluss einer existenzgefährdenden Lage verleiten, weil auf eine vordergründige Finanzierungslücke – ausgelöst durch die Rückstände bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft und der Abgabenbehörde - hingewiesen wird, obwohl es als ebenso selbstverständlich angenommen werden muss, dass auch das Bankdarlehen nicht aus einem

jährlich erzielten Geldüberschuss zurückgezahlt werden kann. Mit anderen Worten soll hiermit ausgedrückt werden, dass bereits bei einer Streckung der Schuldentilgungen der SVA der gewerblichen Wirtschaft und des Finanzamtes auf zwei Jahre, der errechnete jährliche Geldmittelüberschuss zur Tilgung ausreichen könnte. Überschuldung, Liquiditätskrisen, finanzielle Engpässe, wirtschaftliche Bedrängnisse allein werden den strengen Billigkeitsanforderungen nicht gerecht, da ansonsten jeder Unternehmer, der momentan überschuldet ist bzw. seine Verbindlichkeiten nicht innerhalb eines Jahres abdecken kann, keine Abgaben zu entrichten bräuchte. Im Übrigen ist es den meisten Unternehmen nicht möglich, sämtliche Verbindlichkeiten aus dem Cash-flow eines (einzigen) Kalenderjahres abzudecken.

Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156), sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 18.5.1995, 95/15/0053, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050). Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 19.5.1994, 92/17/0235), wobei sich dieses an den Ermessenskriterien des § 20 BAO (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) zu orientieren hat.

Selbst für den Fall der Bejahung der persönlichen Unbilligkeit, wäre im Rahmen der Ermessensübung auch das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, insbesondere die Verletzung von Zahlungspflichten oder die Bevorzugung anderer Gläubiger. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass - wie bereits angedeutet - ein größerer Betrag (€ 3.164,61) aus Restschulden aus den Umsatzsteuerveranlagungen 2001 und 2002 herrührt, der auf Unrichtigkeiten bei der Erstellung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen schließen lässt. Im Übrigen hat der VwGH wiederholt dargetan, eine Nachsicht könne im Rahmen des im § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht im für die Bw. positiven Sinne gewährt werden, wenn sie ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger (Bank, SVA der gewerblichen Wirtschaft) ginge (VwGH 21.2.1996, 96/16/0017, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050, 22.9.2000, 95/15/0090, 24.9.2002, 2002/14/0082). In verfahrensrechtlicher Sicht ist noch anzumerken, dass entgegen der bw. Ansicht vom unabhängigen Finanzsenat in Angelegenheiten der Abgaben des Bundes das AVG nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommt (Art. II Abs. 5 EGVG).

Graz, 7. Juli 2004

