

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Oktober 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 12. Oktober 2021 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, mit dem das am 28. September 2021 eingebrachte Ansuchen um Bewilligung einer Zahlungserleichterung abgewiesen wurde, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass aufgrund des am 28. September 2021 eingebrachten Ansuchens um Zahlungserleichterung zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 4.488,40 € die nachstehenden Ratenzahlungen bewilligt werden:

1. Rate	21.02.2022	500,00
2. Rate	21.03.2022	500,00
3. Rate	20.04.2022	500,00
4. Rate	20.05.2022	500,00
5. Rate	20.06.2022	500,00
6. Rate	20.07.2022	500,00
7. Rate	22.08.2022	500,00
8. Rate	20.09.2022	500,00
9. Rate	20.10.2022	488,40
Summe		4.488,40

Auf die Fortsetzung des Bescheidspruches am Beiblatt und die dort angeführten Erläuterungen wird hingewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Da der Beschwerdeführer trotz zweimaliger Erinnerung und Festsetzung einer Zwangsstrafe mit Bescheid vom 21.1.2020 in Höhe von 300 € die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2018 nicht eingereicht hat, setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 24.8.2020 die Einkommensteuer 2018 und die Umsatzsteuer 2018 unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen fest. Aus dem Einkommensteuerbescheid ergab sich eine Nachforderung von 1.521,00 €, die am 1.10.2020 fällig war. Aus dem Umsatzsteuerbescheid resultiert eine Nachforderung von 4.000,00 €. Hinsichtlich der Umsatzsteuer wird im Bescheid ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Abgabe bereits fällig war. Für das Veranlagungsjahr 2018 waren weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden. Die Nachforderung von 4.000,00 € war daher gemäß § 21 Abs. 1, 3 und 5 UStG am 15.2.2019 fällig.

Beide Bescheide enthalten folgenden Hinweis:

Sehr geehrte Steuerzahlerin, sehr geehrter Steuerzahler!

Dieser Bescheid weist eine Nachforderung an Abgaben aus. Wenn Sie von der besonderen Situation in Zusammenhang mit Covid-19 betroffen sind, können Sie bis zum Ende der Zahlungsfrist ein Zahlungserleichterungsansuchen gem. § 212 BAO (Antrag auf Stundung oder Ratenzahlung) einbringen. Der Antrag ist am einfachsten über FinanzOnline einreichbar, weiters auch per E-Mail (corona@bmf.gv.at), postalisch oder per Fax

Ferner setzte das Finanzamt mit weiteren Bescheiden vom 24.8.2020 Verspätungszuschläge in Höhe von jeweils 10 % sowohl von der Einkommen- als auch der Umsatzsteuer in Höhe von 152,00 € und 400,00 € fest, die am 1.10.2020 fällig waren. Auch diese Bescheide enthalten den oben zitierten Hinweis.

Durch diese Bescheide vom 24.8.2020 ergab sich am Abgabenkonto (angesichts eines zuvor ausgewiesenen Guthabens in Höhe von 97,28 €) ein Rückstand in Höhe von 5.975,82 €.

In einem elektronisch am 30.9.2020 eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen beantragte der Beschwerdeführer eine Stundung des gesamten Abgabenrückstandes bis 1.1.2021 und führte aus: „Ich habe meine Betroffenheit durch die SARS-CoV-2-Virus-Infektion

sorgfältig geprüft und kann glaubhaft machen, von einem dadurch ausgelösten Liquiditätsengpass betroffen zu sein. Ich beantrage aus diesem Grund die Stundung bis zu dem von mir angeführten Tag. Ich beantrage auch, von der Festsetzung der nach § 212 Abs. 2 BAO anfallenden Stundungszinsen abzusehen.“

Das Finanzamt bewilligte mit Bescheid vom 1.10.2020 eine Stundung des Abgabenrückstandes in Höhe von 5.975,82 € bis 4.1.2021. Dieser Abgabenrückstand gliederte sich auf wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Zahlungsfrist	Betrag
Umsatzsteuer	2018	15.02.2019	01.10.2020	4.000,00
Einkommensteuer	2018	01.10.2020		1.423,72
Verspätungszuschlag	2018	01.10.2020		400,00
Verspätungszuschlag	2018	01.10.2020		152,10

Mit einem am 4.1.2021 elektronisch eingebrachten Ansuchen wurde um Stundung des Abgabenrückstandes bis 30.9.2021 ersucht. Zur Begründung führte der Beschwerdeführer aus: „Ich habe meine Betroffenheit durch die SARS-CoV-2-Virus-Infektion sorgfältig geprüft und kann glaubhaft machen, von einem dadurch ausgelösten Liquiditätsengpass betroffen zu sein. Aufgrund von Lockdown 2 und 3 habe ich seit einem Jahr nahezu auf 0 reduzierte Umsätze aus meiner Beratungstätigkeit. Bereits vereinbarte Workshops wurden reihenweise abgesagt und aufgrund der unsicheren Lage kommt es zu keinen neuen Vereinbarungen. Sollte sich bis Jahresmitte die Situation nicht verändern, werde ich wohl mein Unternehmen liquidieren müssen; obwohl dies nicht meine Absicht ist.“

Zu diesem Zeitpunkt bestand ein offener Abgabenrückstand in Höhe von 7.632,82 €. Neben den oben angeführten Abgaben war im Rückstand nunmehr auch die am 16.11.2020 fällig gewesene Einkommensteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2020 in Höhe von 1.657,00 € enthalten. Das Finanzamt bewilligte mit Bescheid vom 18.1.2021 eine Stundung des gesamten Abgabenrückstandes in Höhe von 7.632,82 € bis 27.9.2021.

Mit einem elektronisch am **28.9.2021** eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen beehrte der Beschwerdeführer eine Stundung des Abgabenrückstandes in Höhe von mittlerweile 9.363,03 € bis 18.3.2022. Begründend wurde ausgeführt: „Aufgrund der Covid-19 bedingten Umsatzeinbußen ersuche ich nochmals um Stundung der fälligen Abgaben. Das Geschäftsjahr 2021 hat sich bis dato noch dramatisch schlechter entwickelt als 2020. Mein Brutto Jahresumsatz bis jetzt (Ende September 2021) beträgt nur rund 2.200,00 €. Das reicht nicht einmal für die Begleichung der SVS-Zahlungen. Die 4. Corona-Welle hat bereits wieder kundenseitig zur Stornierung von 2 Aufträgen in diesem Herbst geführt. Daher ersuche ich um

Bewilligung meines Ansuchens, um diese schwierige Zeit zu überwinden. Für 2022 gibt es von Seiten der Kunden bereits positive Signale.“

Der Abgabenrückstand von 9.363,03 € gliederte sich auf wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Zahlungsfrist	Betrag
Umsatzsteuer	2019	17.02.2020	13.08.2021	1.730,21
Umsatzsteuer	2018	15.02.2019	01.10.2020	4.000,00
Einkommensteuer	2018	01.10.2020		1.423,72
Verspätungszuschlag	2018	01.10.2020		400,00
Verspätungszuschlag	2018	01.10.2020		152,10
Einkommensteuer-VZ	10-12/2020	16.11.2020		1.657,00

Für das Veranlagungsjahr 2019 sind vom Beschwerdeführer Steuererklärungen abgegeben worden. Da jedoch auch für dieses Jahr weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden waren, ergab sich eine Nachforderung aus dem Umsatzsteuerbescheid in Höhe von 1.730,21 €, die bereits am 17.2.2020 fällig gewesen war.

Mit **Bescheid vom 12.10.2021** wies das Finanzamt das am 28.9.2021 eingebrachte Zahlungserleichterungsansuchen ab und forderte den Beschwerdeführer auf, den Abgabenrückstand vom 9.363,03 € bis 19.11.2021 zu entrichten. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Beschwerdeführer bereits zweimal um Stundung angesucht habe und nach Ablauf der gewährten Stundungen keine Zahlungen geleistet habe. Seit 26.6.2018 sei keine einzige Zahlung an das Finanzamt geleistet worden. Die Einbringlichkeit scheine gefährdet zu sein.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 20.10.2021**. Diese begründete der Beschwerdeführer wie folgt:

„1. Die Covid-19 Situation ist für ein Einzelunternehmen eine nicht vorhersehbare Ausnahmesituation die mit der soeben laufenden 4. Welle enorme Probleme verursacht. Sowohl in der Frage Kundengewinnung, als auch laufende Verschiebungen von bereits akquirierten Aufträgen. Wie in meinem Stundungsansuchen ausgeführt ist eine Verbesserung der Auftragssituation für 2022 absehbar und damit die Gefährdung der Eindringlichkeit unwahrscheinlich.

2. Die Stundungsansuchen wurden jeweils rechtzeitig eingebracht und folglich ist kein Fristverfall eingetreten.

3. Das Argument keine Zahlungen entrichtet zu haben, trifft insoferne nicht zu; da aufgrund meiner nebenberuflichen Lehrtätigkeit an den Fachhochschulen ***1*** über den gesamten Zeitraum Steuern in Form von Lohnsteuerzahlungen abgeführt wurden. Die Lehrverpflichtung läuft weiterhin. Seit Jänner dieses Jahres werden auch aus meinem Pensionsbezug laufend Lohnsteuerzahlungen entrichtet. Zugleich ist dies auch ein Nachweis für die Unwahrscheinlichkeit eines Zahlungsausfalles, da ein geregeltes Festeinkommen besteht.

4. Um meine Zahlungswilligkeit nachzuweisen schlage ich vor, die Abgabenschuld wie folgt zu begleichen: 4 Zahlungen a 2000,- € beginnend zeitnahe zum 3. November 2021, weiters im Februar 2022, Mai 2022, August 2022 und eine finale Abschlusszahlung in der Höhe von 1363,03 € im November 2022.

Ich ersuche meiner Beschwerde stattzugeben, bzw. mein Ansuchen um die o.a. Zahlungsmodalitäten zu bewilligen.“

Mit Wirksamkeit 5.11.2021 wurde durch Überweisung ein Betrag von 2.000,00 € auf das Abgabenkonto gezahlt (Buchung vom 8.11.2021).

Das Finanzamt wies die Beschwerde vom 20.10.2021 mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.11.2021** zusammengefasst mit der Begründung ab, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet erscheine. Der Beschwerdeführer habe bereits zweimal um Stundung angesucht und die offene Forderung nach Ablauf der Stundungsfrist nicht entrichtet. Weiters sei seit 26.6.2018 keine einzige Zahlung an das Finanzamt geleistet worden (Anmerkung: am 5.11.2021 war ein Betrag von 2.000,00 € überwiesen worden).

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 27.11.2021**, in dem ausgeführt wurde: „Hiermit möchte ich fristgerecht meinen Antrag auf Entscheidung über o.a. Beschwerde durch die 2. Instanz einbringen. Zugleich möchte ich im Antrag darauf verweisen, dass aufgrund des Covid-Lockdowns eine Stundung bereits gestundeter Beträge möglich ist (Auskunft gemäß Telefonat mit der Wirtschaftskammer Wien). Weiters möchte ich besonders darauf eingehen, dass meinen Argumenten aus der Beschwerde vom 22.10.2021 keine entsprechende Würdigung zugekommen ist. Auch der Umstand, dass ich das Weihnachtsgeld aus meinem Pensionsbezug zu einer Teilzahlung verwendet habe, um meine Zahlungswilligkeit zu zeigen, wurde anscheinend nicht berücksichtigt. Zugleich habe ich versucht, damit dem Argument „Gefahr eines Zahlungsausfalles“ entgegen zu wirken. Auch durch den Verweis auf meine Pensionseinkünfte und Einkünfte als freier Dienstnehmer (FH ***1***). Die Ablehnung meines Stundungsansuchens und der Beschwerde (Beschwerdevorentscheidung) ist mir unverständlich, wo doch gerade EPU's ganz besonders von den Einschränkungen und Lockdowns betroffen sind und waren. Alleine für November und Dezember 2021 habe ich

wegen Covid & Lockdown nachweislich Absagen über eine Umsatzhöhe von 4100,- € hinnehmen müssen. Daher ist meine Liquidität auf schlichtweg Null gefallen. Ich ersuche meinem Ansuchen stattzugeben, bzw. meinen Vorschlag für die Zahlungsmodalitäten zu bewilligen.“

Am 24.11.2021 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer für das Jahr 2020 veranlagt. Aus dem Einkommensteuerbescheid ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 4.599,00 €, aus dem Umsatzsteuerbescheid 2020 dagegen eine Nachforderung von 1.724,37 €, da auch für das Jahr 2020 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen entrichtet worden waren. Der Abgabenrückstand reduzierte sich durch diese Veranlagung auf 4.488,40 € und gliedert sich auf wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Zahlungsfrist	Betrag
Umsatzsteuer	2019	17.02.2020	28.09.2021	788,21
Einkommensteuer	2018	01.10.2020		1.423,72
Verspätungszuschlag	2018	01.10.2020		400,00
Verspätungszuschlag	2018	01.10.2020		152,10
Umsatzsteuer	2020	15.02.2021		1.724,37

Am 16.12.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung der Beschwerde.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 4.1.2022 stellte der Beschwerdeführer am **20.1.2022** seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse näher dar.

Demnach bezieht der Beschwerdeführer eine monatliche Nettopension von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von 1.730,83 €. Daneben ist der Beschwerdeführer freier Dienstnehmer der FH ***1*** GmbH. Im Dezember 2021 flossen dem Beschwerdeführer aus dieser Tätigkeit nach Abzug der Nebenkosten 1.008,76 € zu. Ferner ist der Beschwerdeführer als Unternehmensberater tätig. Aus dieser Tätigkeit hat der Beschwerdeführer nach seinen Angaben im Jahr 2021 einen Bruttoumsatz von lediglich 2.200 € erzielt. Der Umsatzeinbruch sei nachweislich pandemiebedingt. Aufgrund seines Pensionsbezuges sei er von Zahlungen aus dem Härtefallfond ausgeschlossen; dies erachte er ebenfalls als Härte, weil er sein Unternehmen in der Coronakrise mit seinem Pensionseinkommen "quersubventioniere". Aus der thermischen Sanierung seines Hauses im Jahr 2019 seien pfandrehtlich besicherte Bankverbindlichkeiten von 133.898,52 € offen. Eine sofortige und volle Entrichtung der Abgaben wäre nur mit einer Kontoüberziehung mit einer aktuellen Zinsbelastung von rund 13

% möglich. Das sei eine Härte, da die Zahlungs- und Liquiditätsprobleme auf die inzwischen zwei Jahre dauernden Corona-Einschränkungen und daraus resultierende Auftragseinbrüche zurückzuführen seien und nicht auf unternehmerisches "Versagen".

Zur Frage der Nichtgefährdung der Einbringlichkeit durch einen Zahlungsaufschub führte der Beschwerdeführer aus, dass er aufgrund seines Pensionsbezuges und seiner seit 20 Jahren laufenden Tätigkeit als Lektor an der FH ***1*** über ein laufendes gesichertes Einkommen verfüge, das unabhängig vom Geschäftsgang seines Unternehmens sei. Die Honorare aus seiner Lektorentätigkeit würden sich auf 12.000 - 14.000 € brutto per anno belaufen (siehe dazu oben den Bezugsnachweis für Dezember 2021). Die kumulierten Pensionseingänge und Honorare als freier Dienstnehmer würden 2022 rund 43.000 € brutto ausmachen. Die Nettosumme sei noch nicht "berechenbar" da die NR-Beschlussfassung zur Lohnsteuersenkung gerade eben im Parlamentsplenum diskutiert werde. Des weiteren füllten sich zur Zeit endlich wieder die "Auftragsbücher". Trotz der aktuellen Omikron-Welle habe er bereits neue Aufträge mit rund 8.500 € Umsatz akquiriert, sodass sich auch die Ertragslage seines Unternehmens 2022 deutlich verbessern werde.

Zum Vorhalt, dass bisher keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet worden wären, weshalb sich aus den Jahresumsatzsteuerbescheiden erhebliche Nachforderungen ergeben hätte, führte der Beschwerdeführer aus, dass nach seinem „möglicherweise veralteten Informationsstand“ Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuervorauszahlungen verpflichtend nur dann zu leisten wären, wenn der Umsatz des Unternehmens € 35.000,- übersteige. Das sei in den vergangenen Jahren nicht der Fall gewesen. Daher habe er diese Umsatzsteuerverpflichtungen nicht "am Schirm" gehabt.

Er hoffe, dass diese Argumente und Nachweise ausreichten, um die angestrebte monatliche Ratengewährung von € 500,- zugesprochen zu bekommen. Das sei auch deswegen relevant, weil er seine unternehmerische Tätigkeit mit großer innerer Freude und Engagement noch einige Jahre fortführen möchte und damit auch wieder Erträge erwirtschaftete, die auch in Form der Einkommensbesteuerung der Staatskasse zugute kämen.

Das Finanzamt, dem diese Stellungnahme des Beschwerdeführers zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht wurde, teilte am 27.1.2022 mit, dass seitens des Finanzamtes eine Bewilligung von Monatsraten in Höhe der vorgeschlagenen 500 € im Wege einer Entscheidung durch das BFG vorstellbar wäre. Jedenfalls müssten aber auch allfällige Abgaben, die möglicherweise zusätzlich während des Zahlungserleichterungszeitraumes fällig werden und auf demselben Abgabenkonto zusammengefasst verbucht werden, pünktlich gezahlt werden, damit nach der letzten Rate tatsächlich kein Rückstand mehr bestehe. Leider haben nämlich die Mitwirkung des Beschwerdeführers bei der Abgabenerhebung in den letzten Jahren vor der Corona-Pandemie zu wünschen übriggelassen (das Finanzamt verwies

dazu auf die in der Vergangenheit erfolgte Festsetzung von Zwangsstrafen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen).

Der Beschwerdeführer ist steuerlich nicht vertreten. Laut Bescheid vom 6.7.2021 sind für das Jahr 2022 keine Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten.

2. Rechtslage

§ 212 BAO (Bundesabgabenordnung) normiert:

(1) Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebahrung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefaßt verbucht wird (§ 213), erstrecken.

(2) Für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro übersteigen, sind,

a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3) oder

b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt,

Stundungszinsen in Höhe von viereinhalb Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten; Stundungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet. Im

Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

§ 323c BAO idF des BGBl I 228/2021 bestimmt betreffend Zahlungserleichterungen:

(11) Stundungen gemäß § 212 Abs. 1, die nach dem 15. März 2020 bewilligt worden sind und deren Stundungsfrist am 30. September oder am 1. Oktober 2020 endet, bleiben bis 15. Jänner 2021 unter Einbeziehung jener Abgaben aufrecht, welche bis spätestens 25. September 2020, im Falle von Vorauszahlungen gemäß § 45 EStG 1988 bis spätestens 27. November 2020, auf dem Abgabenkonto verbucht wurden.

(11a) Stundungen gemäß Abs. 11 bleiben bis 30. Juni 2021 aufrecht. Abgaben, die auf dem selben Abgabenkonto gebucht werden und die zwischen dem 26. September 2020 und dem 31. Mai 2021 fällig werden, sind bis zum 30. Juni 2021 zu entrichten. Die Stundung sowie die gesetzliche Zahlungsfrist enden mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners.

(11b) Stundungen, die zwischen dem 1. Oktober 2020 und dem 31. Mai 2021 beantragt werden, sind abweichend von den Voraussetzungen des § 212 Abs. 1 bis 30. Juni 2021 zu bewilligen. Abgaben, die zwischen dem 1. Oktober 2020 und dem 31. Mai 2021 fällig werden, sind bis zum 30. Juni 2021 zu entrichten. Die Stundung sowie die gesetzliche Zahlungsfrist enden mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners.

(11c) Stundungen, die zwischen dem 22. November 2021 und dem 31. Dezember 2021 beantragt werden, sind abweichend von den Voraussetzungen des § 212 Abs. 1 bis 31. Jänner 2022 zu bewilligen.

(12) Die Abgabenbehörde hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Entrichtung von Abgaben im Sinne des § 212 Abs. 1 in zwölf angemessenen Monatsraten zu bewilligen, wenn vor der Antragstellung kein Terminverlust (§ 230 Abs. 5) hinsichtlich einer bereits zuvor bewilligten Ratenzahlung nach diesem Absatz eingetreten ist und der Antrag bis zum Ende der Stundungsfrist, spätestens jedoch am 30. September 2020, eingebracht wird. Sofern hinsichtlich dieser Ratenbewilligung kein Terminverlust eintritt, hat die Abgabenbehörde, wenn die sofortige oder sofortige volle Entrichtung des verbleibenden Abgabebetrages für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre, auf Antrag die Entrichtung in angemessenen Raten für weitere sechs Monate zu gewähren.

(13) Unbeschadet aller sonstigen Vorschriften des § 212 Abs. 2 sind ab 15. März 2020 bis 30. Juni 2021 sowie ab 22. November 2021 bis 31. Jänner 2022 keine Stundungszinsen vorzuschreiben. Ab 1. Juli 2021 bis 21. November 2021 sowie ab 1. Februar 2022 bis 30. Juni

2024 betragen die Stundungszinsen zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr.

(14) Hinsichtlich

1. vor dem 15. März 2020 bewilligter Zahlungserleichterungen, für die gemäß § 212 Abs. 2 nach dem 15. März 2020 bis zum 30. Juni 2021 Stundungszinsen festzusetzen wären sowie

2. Anspruchszinsen betreffend Nachforderungen (§ 205), die für den Veranlagungszeitraum 2019 oder 2020 festzusetzen wären,

ist von der Vorschreibung abzusehen.

Der mit „COVID-19-Ratenzahlungsmodell“ überschriebene **§ 323e BAO** lautet idF BGBl I 228/2021:

(1) Abweichend von § 212 Abs. 1 besteht nach Maßgabe der Abs. 2 bis 3 die Möglichkeit zur Entrichtung eines überwiegend COVID-19-bedingten Abgabenrückstandes (Abs. 2 Z 1) in angemessenen Raten in zwei Phasen über die Dauer von längstens sechsunddreißig Monaten. Für die Berechnung der Zinsen ist § 323c Abs. 13 anzuwenden. Die gleichzeitige Gewährung einer Zahlungserleichterung gemäß § 212 ist ausgeschlossen.

(2) Für die Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells gilt Folgendes:

1. Gegenstand des Antrags auf Ratenzahlung sind Abgabenschuldigkeiten, die überwiegend zwischen dem 15. März 2020 und dem 30. Juni 2021 fällig geworden sind einschließlich die der Höhe nach bescheidmäßig festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer, hinsichtlich derer die Zahlungstermine in der Phase 1 gelegen sind.

2. Der Antrag auf Ratenzahlung ist ab dem 10. Juni 2021 bis zum 30. Juni 2021 einzubringen.

3. Der Ratenzahlungszeitraum endet am 30. September 2022.

4. Innerhalb des Ratenzahlungszeitraumes kann der Abgabepflichtige zweimal einen Antrag auf Neuverteilung der Ratenbeträge stellen.

5. Die während des Ratenzahlungszeitraumes an eine Abgabenbehörde geleisteten Zahlungen können weder nach der Insolvenzordnung – IO, RGBl. Nr. 337/1914 noch nach der Anfechtungsordnung – Anfo, RGBl. Nr. 337/1914, angefochten werden.

Abgesehen von den Voraussetzungen für die Gewährung der Ratenzahlung ist im übrigen § 212 BAO anzuwenden.

(3) Für die Phase 2 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells gilt Folgendes:

1. Gegenstand des Antrags auf Ratenzahlung sind Abgabenschuldigkeiten, für die bereits die Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells gewährt worden ist, die aber in diesem Ratenzahlungszeitraum nicht vollständig entrichtet werden konnten, einschließlich die der Höhe nach bescheidmäßig festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer, hinsichtlich derer die Zahlungstermine in der Phase 2 gelegen sind.

2. In Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells wurden zumindest 40% des überwiegend COVID-19-bedingten Abgabenrückstandes (Abs. 2 Z 1) entrichtet und es ist kein Terminverlust (§ 230 Abs. 5) eingetreten.

3. Der Antrag ist vor dem 31. August 2022 einzubringen.

4. Der Ratenzahlungszeitraum beträgt längstens einundzwanzig Monate.

5. Der Antragsteller hat glaubhaft zu machen, dass er den aus der Phase 1 verbliebenen Abgabenrückstand zusätzlich zu den laufend zu entrichtenden Abgaben innerhalb des beantragten Ratenzahlungszeitraumes der Phase 2 entrichten kann.

6. Innerhalb des Ratenzahlungszeitraumes kann der Abgabepflichtige einmal einen Antrag auf Neuverteilung der Ratenbeträge stellen.

Abgesehen von den Voraussetzungen für die Gewährung der Ratenzahlung ist im übrigen § 212 BAO anzuwenden.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welcher Form die Glaubhaftmachung gemäß Abs. 3 Z 5 zu erbringen ist.

3. Erwägungen

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Vom Gesetzgeber wurden mit den §§ 323c und 323e BAO Sonderregelungen aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung von COVID-19 erlassen.

Durch § 323c Abs. 11b BAO wurde eine Sonderregelung für Stundungen geschaffen, die zwischen dem 1.10.2020 und dem 31.5.2021 beantragt wurden. Diese Stundungen waren ungeachtet der allgemeinen Regelung in § 212 Abs. 1 BAO bis 30.6.2021 zu bewilligen. § 323c Abs. 11b erster Satz BAO bildet damit eine lex specialis zu § 212 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO⁷, § 323c Tz 14).

In den zeitlichen Geltungsbereich dieser Sonderregelung fiel das Stundungsansuchen vom 4.1.2021, welches vom Finanzamt auch bewilligt worden war – und zwar nicht nur bis 30.6.2021, sondern bis 27.9.2021.

Das verfahrensgegenständliche Zahlungserleichterungsansuchen vom 28.9.2021 fällt dagegen nicht mehr in den zeitlichen Geltungsbereich der Sonderregelung des § 323c Abs. 11b BAO.

In diesem Ansuchen war zunächst eine Stundung der offenen Abgabenschulden bis 18.3.2022 begehrt worden. In der Beschwerde vom 20.10.2021 wurde das Begehren in eine Beantragung von Ratenzahlungen geändert.

Eine begünstigte Ratenzahlung sah die Regelung des § 323c Abs. 12 BAO vor, die ebenfalls eine lex specialis zu § 212 Abs. 1 BAO darstellt (Ritz, BAO⁷, § 323c Tz 16) und die mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (BGBl I 96/2020, kundgemacht im BGBl am 24.7.2020) erlassen wurde. § 323c Abs. 12 BAO normiert, dass „bis zum Ende der Stundungsfrist, spätestens jedoch am 30. September 2020“ ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden kann. Wurde der Antrag fristgerecht eingebracht, bestand ein Rechtsanspruch auf Gewährung einer Ratenbewilligung.

Da der Antrag auf Gewährung von Ratenzahlungen erstmals in der Beschwerde vom 20.10.2021 gestellt wurde, war er nicht fristgerecht im Sinne des § 323c Abs. 12 BAO und gelangte diese Sonderbestimmung nicht zur Anwendung; selbst das ursprünglich auf weitere Stundung gerichtete, verfahrensgegenständliche Zahlungserleichterungsansuchen war erst am 28.9.2021 gestellt worden.

Im gegenständlichen Fall scheidet aber auch eine Anwendung des in § 323e BAO normierten COVID-19-Ratenzahlungsmodells aus. Voraussetzung dafür wäre gewesen, dass der Antrag auf Ratenzahlung ab dem 10.6.2021 bis zum 30.6.2021 eingebracht worden wäre (§ 323e Abs. 2 Z 2 BAO), was gegenständlich nicht der Fall war, weil schon das ursprünglich auf weitere Stundung gerichtete Zahlungserleichterungsansuchen erst am 28.9.2021 gestellt worden war.

Für das verfahrensgegenständliche Stundungsansuchen vom 28.9.2021 bzw. die im Rahmen der Beschwerde begehrte Bewilligung von Ratenzahlungen sind daher allein die Bestimmungen des § 212 BAO maßgeblich.

Eine erhebliche Härte in der Einbringung der Abgaben liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn der Abgabepflichtige hiedurch in eine wirtschaftliche Notlage oder in finanzielle Bedrängnis geraten würde, oder ihm die Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Einkunftsquellen, nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056). Das Vorhandensein ausreichender flüssiger Mittel kann zur Verneinung der "erheblichen Härte" führen (vgl. VwGH 18.6.1993, 91/17/0041). Fehlt es dagegen an ausreichenden flüssigen Mitteln und liegt ein vorübergehender Liquiditätsengpass vor, wäre die sofortige volle Abgabentrachtung mit erheblichen Härten verbunden (Franke, Zahlungserleichterungen und verfahrensrechtliche Aspekte vor dem Hintergrund der Corona-Krise, taxlex 2020, 116).

Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt, wird regelmäßig nur auf Grund einer Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden können (siehe auch dazu VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056). Dieses Hindernis für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung liegt nicht nur dann vor, wenn die Gefährdung der Einbringlichkeit durch die Zahlungserleichterung selbst verursacht würde; auch im Falle einer bereits bestehenden Gefährdung der Einbringlichkeit wäre für die Gewährung einer Zahlungserleichterung kein Raum (vgl. VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112).

Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung von Zahlungserleichterungen nach § 212 Abs. 1 BAO ist damit sowohl die Einbringlichkeit des aushaftenden Betrages, als auch das Vorliegen einer erheblichen Härte gegenüber dem Abgabepflichtigen (VwGH 25.11.2010, 2009/16/0093).

Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall vor. Der Beschwerdeführer hat zutreffend darauf hingewiesen, dass er aufgrund seines dargestellten Pensionsbezuges (1.730,83 €) und seiner Tätigkeit als Lektor an der Fachhochschule (1.008,76 €) über ein laufendes gesichertes monatliches Einkommen verfügt, das unabhängig vom Geschäftsgang seines Unternehmens ist. Mit diesem gesicherten Einkommen ist auch die Einbringlichkeit der Abgaben im Rahmen einer ratenweisen Entrichtung in einem überschaubaren Zeitraum (gegenständlich neun Monate) gewährleistet.

Eine erhebliche Härte liegt vor, da der Beschwerdeführer durch eine sofortige und volle Entrichtung der Abgaben in eine finanzielle Bedrängnis geraten würde. Aus den vorgelegten Kontoauszüge geht hervor, dass ausreichende flüssige Mittel nicht vorhanden sind und eine sofortige und volle Entrichtung der Abgaben daher nur mit einer Kontoüberziehung möglich wäre, was nach den Ausführungen des Beschwerdeführers aktuell mit einer Zinsbelastung von rund 13 % verbunden wäre.

Die Bewilligung einer Zahlungserleichterung liegt im Ermessen. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Billigkeit bedeutet dabei die Bedachtnahme auf berechnigte Interessen der Parteien. Unter Zweckmäßigkeit ist in diesem Zusammenhang nach der Judikatur das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen und ferner – ableitbar aus Art 126b Abs. 5 B-VG – auch die Bedachtnahme auf die Verwaltungsökonomie (Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung). Dabei kann unter dem Gesichtspunkt der subjektiven

Billigkeit auch das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen bei der Erfüllung der ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten berücksichtigt werden.

Wie der letzte Satz der Bestimmung des § 212 Abs. 1 BAO klarstellt, steht es der mit einem Ansuchen um Gewährung von Zahlungserleichterungen konfrontierten Behörde dabei frei, losgelöst von den Wünschen des Antragstellers Zahlungserleichterungen ohne Bindung an den gestellten Antrag zu gewähren (VwGH 24.9.2003, 2003/13/0084; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0208).

Der Gesetzgeber hat mit den oben zitierten §§ 323c und 323e BAO eine Reihe von Sonderbestimmungen geschaffen, die auf die wirtschaftlichen Auswirkungen der Coronakrise auf die Erwerbstätigen Bedacht nehmen. Zuletzt wurde im Bericht des Finanzausschusses über den Initiativantrag 2082/A näher bezeichneter Nationalratsabgeordneter (1186 der Beilagen XXVII GP), aufgrund dessen mit BGBl I 228/2021 die genannten Sonderbestimmungen geändert wurden, festgehalten:

„Durch die Erlassung der 5. COVID-Notmaßnahmenverordnung, BGBl. II Nr. 475/2021, wurden erneut besondere Schutzmaßnahmen zur Verhinderung einer Notsituation aufgrund von COVID-19 getroffen („4. Lockdown“). Es ist daher zu erwarten, dass in vielen Bereichen des Wirtschaftslebens Liquiditätsengpässe aufgrund des erneuten abrupten Wegfalls von Umsätzen eintreten werden. Diese Schwierigkeiten gilt es auch im steuerlichen Bereich abzumildern und den Unternehmen so eine Überbrückung der aktuellen Situation zu ermöglichen.“

Diese Erwägungen sind auch im Zuge der Ausübung des durch § 212 BAO eingeräumten Ermessens zu berücksichtigen. Die vom Beschwerdeführer dargestellten pandemiebedingten Liquiditätsengpässe sprechen daher für die Bewilligung der Zahlungserleichterung, mit denen einerseits diesen Engpässen angemessen Rechnung getragen wird und andererseits die Entrichtung der Abgaben in einem überschaubaren Zeitraum gewährleistet wird.

Diese für eine positive Ermessensübung sprechenden Umstände überwiegen auch den zutreffenden Einwand des Finanzamtes, dass der Abgabenschuldner in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Erklärungspflichten nicht ausreichend nachgekommen ist, was zur Festsetzung von Zwangsstrafen geführt hatte. Gleiches gilt für die rechtsirrigte Annahme des steuerlich nicht vertretenen Beschwerdeführers, er sei von der Leistung von Umsatzsteuervorauszahlungen und der Abgaben von Umsatzsteuervoranmeldungen befreit, da seine Jahresumsätze unter 35.000 € lägen. Gemäß § 21 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl II 206/1998 idgF entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 35.000 € nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung; dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt. Für Unternehmer, deren

Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 € nicht überstiegen haben, ist gemäß § 21 Abs. 2 UStG 1994 das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum.

Da die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 212 BAO erfüllt sind und der Abgabenrückstand durch Ratenzahlungen in einem überschaubaren Zeitraum abgedeckt werden kann, ist aus den angeführten Gründen die Gewährung einer Zahlungserleichterung zweckmäßig und billig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 3. Februar 2022