



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Mette, Reinhold Haring und KomzIR Gottfried Hochhauser im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger am 12. Juni 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Werner Siska, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen, vertreten durch ADir. Josef Wanzenböck, vom 12. Dezember 2002 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Unter der Bedingung der Zahlung eines Betrages von € 18.000,00 innerhalb von zwei Jahren und unter der weiteren Bedingung der Erfüllung der laufenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen hinsichtlich Meldung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben und Abgabe der Steuererklärungen wird ein Betrag von € 164.067,25 an Einkommensteuer 1998 nachgesehen.

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 Eingabe vom 10. Mai 2002 beantragte der Bw., die auf den Veräußerungsgewinn des Jahres 1998 entfallende Einkommensteuer gemäß § 236 BAO durch Abschreibung (ganz oder teilweise) nachzusehen.

Der Bw. sei im Jahr 1998 aus der F-OHG ausgeschieden. Da hinsichtlich des negativen Kapitalkontos keine Auffüllungsverpflichtung vereinbart worden sei, habe sich ein beträchtlicher Veräußerungsgewinn ergeben. Es sei dabei zu bemerken, dass das Ausscheiden aus der OHG etwa zwei Monate vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Bw. erfolgt sei. Der im Sinne des Insolvenzrechts maßgebliche Sachverhalt sei daher vor Konkurseröffnung verwirklicht worden. Es liege daher nur eine Konkursforderung vor. Das abgabenrechtliche Entstehen einer Abgabensforderung oder gar deren Fälligkeit habe keine insolvenzrechtliche Relevanz, weil die Abgrenzung der Konkursforderungen von den Masseforderungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung zu treffen sei.

Der Bw. habe den Anteil an der OHG unentgeltlich von seiner Mutter erworben. Bereits im Zeitpunkt der Übertragung des Anteiles an ihn habe ein erhebliches negatives Kapitalkonto bestanden. Das negative Kapitalkonto sei (wenigstens zum größeren Teil) nicht durch die Gestionen des Bw. verursacht worden und habe er auch aus den Verlusten insoweit keinen Nutzen gezogen.

Der Bw. betreibe seit der Konkurseröffnung sein Transportgewerbe nur mehr mit einem einzigen LKW. Immerhin habe er im Wege eines Zwangsausgleiches mit einer Quote von 20% die Masseforderungen bzw. die damaligen Konkursforderungen befriedigen können. Der Bw. verfüge an Vermögen nur über einen LKW, an dem aber Sicherungsansprüche der Bank bestünden. Er verfüge sonst über keinerlei Vermögen. Seine Einkünfte beschränkten sich auf den Gewinn aus dem Transportgewerbe. Dieser Gewinn werde nur mit einem LKW erzielt. Die Erfüllung des Zwangsausgleiches entsprechend den angemeldeten Forderungen sei nur auf Grund des persönlichen Einsatzes des Bw. möglich gewesen. Auch derzeit sei die Aufrechterhaltung des Betriebes nur möglich, weil er von Montag bis Samstag mit einer Arbeitszeit von sicherlich über 70 Stunden tätig sei. Die Beschäftigung eines Kraftfahrers sei aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich.

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit Bescheid vom 12. Dezember 2002 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Eingabe vom 24. Jänner 2003 führte der Bw. ergänzend zur Begründung der Berufung aus, dass sich die persönliche Unbilligkeit aus der finanziellen Situation des Bw. ergebe. Nachdem er nur mit größter Mühe die Zwangsausgleichsquote habe erfüllen können (dies bereits mit Hilfe von dritter Seite), er über keinerlei finanzielle Reserven verfüge, auch sonst vermögenslos sei und von keiner Seite irgendwelche finanziellen Mittel auftreiben könne, würde die Einhebung der Abgabe zur Vernichtung seiner wirtschaftlichen Existenz führen.

Die hohe Einkommensteuer habe sich durch den Wegfall eines negativen Kapitalkontos aus einer OHG ergeben. Dieses negative Kapitalkonto habe bereits bei der Mutter des Bw. bestanden, von der er den Anteil im Schenkungswege erhalten habe. Nur der Vollständigkeit halber werde angeführt, dass der Bw. diese Schenkung nur auf Druck seiner Mutter und anderer Verwandter habe annehmen müssen. Daraus folge, dass er aus den Verlusten, die letztlich zu dem negativen Kapitalkonto geführt hätten, keinen wirtschaftlichen Nutzen gezogen habe. Ih träfen nur die negativen Auswirkungen.

Der Verwaltungsgerichtshof (z.B. VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) habe zwar ausgesprochen, dass eine Unbilligkeit nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei. Diese Aussage müsse aber relativiert werden, denn in mehreren anderen Erkenntnissen habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Unbilligkeit, die sich aus der Anwendung genereller Normen ergebe, im Einzelfall sehr wohl gegeben sei könne, wie ja überhaupt der § 236 BAO eine Art Korrektiv zu den allgemeinen Folgen einer Gesetzesbestimmung sei. Steuerfestsetzungen beruhten immer auf generellen Vorschriften. § 236 BAO wäre sonst dann überhaupt der Anwendungsbereich entzogen, was nicht im Sinne des Gesetzgebers sein könne.

Es sei daher festzuhalten, dass der Bw. die sachliche Unbilligkeit u.a. darin sehe, dass er Verhältnisse habe übernehmen müssen, an denen er nicht beteiligt gewesen sei, er auch nichts dazu habe beitragen können und schon gar keinen Nutzen daraus gezogen habe. Im Übrigen sei auch keine Gesamtsrechtsnachfolge wie bei einer Erbschaft vorgelegen. Durch die Gewährung einer Nachsicht sei auch nicht zu ersehen, dass ein anderer Gläubiger oder sonst eine andere Person Vorteile daraus ziehen könnte. Es gehe nur um die Vermeidung von existenzgefährdenden finanziellen Nachteilen für den Bw..

Mit Eingabe vom 30. Jänner 2003 beantragte der Bw. eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. ergänzend vor, dass das faktische Ausscheiden aus der OHG bereits im Jahr 1995 erfolgt sei. Auch die Löschung als

Gesellschafter im Firmenbuch sei im Jahr 1998 vor Konkurseröffnung erfolgt. Der Bw. sei aus familiären Interessen gedrängt worden, als Gesellschafter der OHG einzutreten, wobei das negative Kapitalkonto zum Großteil vor seiner Zeit entstanden sei und der Bw. keinerlei Nutzen daraus gehabt habe. Außer den Finanzamtsverbindlichkeiten bestünden keinerlei nennenswerte Schulden. Daher sei die Abgabenbehörde de facto der einzige Gläubiger. In den Jahren 2001 und 2002 werde sich aus den noch abzugebenden Steuererklärungen ein Gewinn von jährlich ca. € 30.000,00 vor Steuern ergeben. Außer der Einkommensteuerschuld 1998 sei noch ein zusätzlicher Rückstand auf dem Abgabenkonto entstanden, weil in den Jahren 1998 bis 2001 die erzielten Gewinne zur Finanzierung des Zwangsausgleiches Verwendung gefunden hätten.

Der Senat hat erwogen:

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht 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 gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Somit liegt eine Unbilligkeit nur 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.

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Dem Wortlaut der Bestimmung nach hat der Gesetzgeber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates damit bereits dargetan, dass er die Gründe, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, im Anwendungsbereich des § 24 EStG grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat.

Die Besteuerung eines nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn stellt somit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates selbst dann ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis dar, welches eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles nicht zu begründen vermag, wenn es nicht durch die Gestionen des Gesellschafters verursacht wurde und die das negative Kapitalkonto bewirkenden Verluste im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters keine Auswirkungen hatten.

Angesichts der vom Bw. dargestellten wirtschaftlichen Lage kann der Behauptung, dass seine Existenz durch Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuld gefährdet wäre, mangels entgegenstehender Feststellungen nicht entgegengetreten werden. Dass neben der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuld in Höhe von € 182.067,25 noch weitere - allenfalls existenzgefährdende - Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von € 28.467,14 am Abgabenkonto des Bw. aushaften, vermag nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1985, 85/14/0029, die Verneinung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu begründen.

Somit ist im Rahmen einer Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO das öffentliche Interesse des Staates an der Einbringung der zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel gegen

das vom Bw. eingewendete Interesse der Erhaltung seiner wirtschaftlichen Existenz abzuwägen.

Bei Abwägung dieser Interessen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.1.1991, 87/13/0094) nicht nur darauf Bedacht zu nehmen, welchem Interesse im Einzelfall an sich Priorität einzuräumen wäre, sondern es muss die Ermessensentscheidung auch tatsächlich geeignet sein, jenen Effekt herbeizuführen, der dem als vorrangig erkannten Interesse entspricht. Eine drohende Existenzgefährdung rechtfertigt daher nur dann eine Nachsicht nach § 236 BAO, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der betreffenden Abgabe gefährdet ist, sodass mit einer Abgabennachsicht die Existenzgefährdung abgewendet werden könnte.

Da das Ausscheiden des Bw. aus der F-OHG laut Firmenbuchauszug bereits am 11. April 1998, also vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Bw. mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 22. Juni 1998, 10 S 202/98d, in das Firmenbuch eingetragen wurde, ist davon auszugehen, dass die nachsichtsgegenständliche Forderung eine Konkursforderung darstellt, sodass die rechtskräftige Bestätigung des Zwangsausgleiches laut Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 14. Oktober 1999, 10 S 202/98d, wonach die Konkursgläubiger zur Befriedigung ihrer Forderungen eine 20%ige Quote erhalten, und die aus § 156 Abs. 1 KO resultierende Rechtswirkung der Restschuldbefreiung auch für die gegenständliche Forderung gelten.

Laut den Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners vom 4. Juni 2003 lebt der Bw. von den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Transportunternehmer als Mitbewohner bei seiner Lebensgefährtin (keine Miete) und ist nicht unterhaltspflichtig. Neben den bereits angeführten Abgabenverbindlichkeiten bestehen keine weiteren Verbindlichkeiten. An nennenswerten Vermögenswerten sind lediglich laufende Forderungen in Höhe von ca. € 10.000,00 ausgewiesen. Laut Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung wird sich in den Jahren 2001 und 2002 aus den noch abzugebenden Steuererklärungen ein Gewinn von jährlich ca. € 30.000,- vor Steuern ergeben, sodass etwa von einem zur Verfügung stehenden Einkommen von € 20.000,00 pro Jahr auszugehen ist.

In Anbetracht der wirtschaftlichen Lage des Bw. erscheint dem unabhängigen Finanzsenat die Entrichtung eines Betrages von € 18.000,00 innerhalb von zwei Jahren ohne Existenzgefährdung als zumutbar, zumal einer gänzlichen Nachsicht der Einkommensteuer 1998 das steuerliche Verhalten des Bw. in der Vergangenheit (keine Abgabe von Einkommensteuererklärungen seit 1996, mangelhafte Mitwirkung an der

Betriebsprüfung durch Nichterscheinen bei der Schlussbesprechung am 21. August 2002) entgegensteht.

Der Berufung wird somit teilweise stattgegeben und unter der Bedingung der Zahlung eines Betrages von € 18.000,00 innerhalb von zwei Jahren und unter der weiteren Bedingung der Erfüllung der laufenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen hinsichtlich Meldung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben und Abgabe der Steuererklärungen ein Betrag von € 164.067,25 an Einkommensteuer 1998 nachgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 12. Juni 2003