



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V-GmbH, vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4320 Perg, Linzer Straße 36, vom 17. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 16. Oktober 2008 zu StNr. 000/0000 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9.7.1993 war die Firma L-GmbH. (FN xxx) gegründet worden. Gegenstand dieses Unternehmens war die Ausübung des Bau- und Zimmermeistergewerbes. Der Gesellschaftsvertrag wurde wiederholt geändert, mit Generalversammlungsbeschluss vom 21.8.2001 wurde unter anderem die Firma in V GmbH geändert. Gegenstand dieses Unternehmens der Berufungswerberin ist nunmehr die Vermietung und Verpachtung beweglicher und unbeweglicher Sachen.

Mit weiterem Gesellschaftsvertrag vom 21.8.2001 wurde neuerlich eine Firma L=GmbH (FN yyy) gegründet, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 17.11.2008 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Jänner bis März 2008 wurde bei der Berufungswerberin festgestellt, dass aufgrund der hohen Umsätze in den Jahren 2004 bis 2006 die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht vierteljährlich, sondern monatlich abzugeben wären. Die hohen Einnahmen seien aus der Vermietung eines Firmengebäudes an die Firma

L=GmbH erzielt worden. Diese Vermietung habe im April 2008 geendet, da sämtliches Anlagevermögen samt Liegenschaften an die L=GmbH verkauft worden sei. Der Gesamtkaufpreis habe 530.000,00 € betragen, wobei die Bezahlung eines Teilkaufpreises von 524.157,00 € durch "private Schuldenübernahme der Kreditverhältnisse zwischen der Verkäuferin und der Raiba P übernommen" worden sei. Ab Mai 2008 erziele die Berufungswerberin lediglich geringe Umsätze aus der Hausverwaltung X-Straße. Die U-Kennzeichnung bleibe daher bis auf weiteres auf vierteljährlich.

Mit Bescheid vom 19.6.2008 wurde die Berufungswerberin zur Körperschaftsteuer 2006 veranlagt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden erklärungsgemäß mit 403.740,25 € in Ansatz gebracht, der Verlustabzug betrug unter Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes 317.805,19 €, sodass sich ein steuerpflichtiges Einkommen in Höhe von 85.935,06 € ergab. Die Körperschaftsteuer wurde mit 15.076,78 € festgesetzt, sodass sich unter Berücksichtigung einer Vorauszahlung von 1.750,00 € eine Nachforderung von 13.326,78 € ergab.

Ferner wurden mit weiterem Bescheid vom 19.6.2008 für das Jahr 2006 Anspruchszinsen in Höhe von 497,70 € festgesetzt.

Mit Eingabe vom 6.8.2008 wurde die Nachsicht der Körperschaftsteuernachforderung sowie der Anspruchszinsen gemäß § 236 BAO beantragt. Der Jahresgewinn sei aus der Veräußerung des Anlagevermögens entstanden und hätte zur Tilgung der Bankverbindlichkeiten (566.429,84 € per 1.1.2006) verwendet werden müssen. Aus den Anlageverkäufen hätten nur 530.000,00 € erzielt werden können. Von der Raiffeisenbank P sei am 10.10.2006 ein Forderungsverzicht von 60.000,00 € gewährt worden. Dieser Betrag sei als Sanierungsgewinn in der Körperschaftsteuererklärung eingetragen worden. Laut Bilanz zum 31.12.2007 betrage das negative Eigenkapital 70.972,22 €. Die Aktiva würden nur 3.361,81 € betragen. Eine Kreditaufnahme sei nicht möglich. Die Körperschaftsteuernachzahlung 2006 stelle eine sachliche Unbilligkeit dar. Wegen der 75 % Verlustverrechnungsgrenze verbleibe für 2006 ein Einkommen in Höhe von 85.935,06 € und für die Folgejahre ein Verlustvortrag in Höhe von 237.586,27 €. Da in Zukunft die Tätigkeit nur mehr in geringem Ausmaß ausgeübt werde, könnten die Verlustvorträge nur mehr teilweise verrechnet werden. Es werde daher um Nachsicht des offenen Betrages ersucht. Das bisherige steuerliche Verhalten der Berufungswerberin sei in der Vergangenheit in Ordnung gewesen. Die Zahlungspflichten gegenüber der Abgabenbehörde seien termingerecht eingehalten worden. Dem Nachsichtsansuchen wurde eine Ausfertigung der Bilanz zum 31.12.2006 angeschlossen.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 16.10.2008 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung einer Körper-

schaftsteuernachforderung bei Versteuerung eines Sanierungsgewinnes nicht zu erblicken sei, weil es sich dabei lediglich um die Auswirkung genereller Normen handle.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 17.11.2008 Berufung erhoben. Wie bereits im Nachsichtsantrag dargestellt liege jedenfalls eine persönliche Unbilligkeit vor. Diese bestehe in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich der Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Diese Nachteile seien darin gelegen, dass aufgrund dieser Nachforderung, und der Tatsache, dass diese Mittel nicht vorhanden seien, bzw. seitens einer Bank aufgrund der weltweiten Finanzkrise derzeit überhaupt nicht daran zu denken sei, dass eine Bank Kredit gewähre, ein Konkursgrund vorliegen würde (Zahlungsunfähigkeit), und somit die Existenz der Gesellschaft vernichtet werden würde. Der Umfang der Geschäftstätigkeit erlaube eine Bedeckung der laufenden Ausgaben, nicht aber der KÖSt-Nachzahlung. Schließlich seien noch größere Verlustvorträge (aus der früheren Geschäftstätigkeit) vorhanden, welche jedoch aus jetziger Sicht zukünftig nicht mehr zur Gänze aufgebraucht werden könnten, sodass auch diesbezüglich eine Härte vorliege. Auch insofern erscheine es gerechtfertigt, eine Nachsicht zu bewilligen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

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 gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt 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

Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist dagegen 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 Vermögenseingriff kommen.

Im Nachsichtsansuchen wurde die Ansicht vertreten, dass die Einhebung der gegenständlichen Körperschaftsteuernachzahlung eine sachliche Unbilligkeit darstelle, da wegen der 75 %igen Verlustverrechnungsgrenze für 2006 ein Einkommen in Höhe von 85.935,06 € und für die Folgejahre ein Verlustvortrag in Höhe von 237.586,27 € verbleibe, der in der Zukunft aufgrund der nur mehr in geringem Ausmaß ausgeübten Tätigkeit nur mehr teilweise verrechnet werden könne.

Mit diesem Vorbringen wird keine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO aufgezeigt. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht durch Nachsicht behoben werden kann (z.B. VwGH 4.8.2005, 2001/17/0158 mit Hinweis auf VwGH 22.9.1992, 92/14/0083 und VwGH 14.9.1993, 93/15/0024). Der Umstand, dass im vorliegenden Fall trotz der vorhandenen Verlustvorträge ein steuerpflichtiges Einkommen für das Jahr 2006 verblieben ist, stellt lediglich eine Folge der in § 2 Abs. 2b Zif. 1 EStG normierten Beschränkung der Verrechnung von Verlusten dar und vermag keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der daraus resultierenden Körperschaftsteuer zu begründen.

Auch die Tatsache, dass die Berufungswerberin wegen dieser Beschränkung der Geltendmachung des Verlustvorträge mit nur 75 % im Jahr 2006 über restliche Verlustvorträge verfügt, die sie aus den angeführten Gründen in Zukunft nicht mehr verbrauchen wird können, stellt lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die jeden Abgabepflichtigen in der Situation der Berufungswerberin gleich trifft, und daher nicht als anormale, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Belastungswirkung anzusehen ist (UFS 27.2.2003, RV/4488-W/02).

Im Nachsichtsansuchen wurde zwar darauf hingewiesen, dass von der Bank ein Forderungsverzicht von 60.000,00 € gewährt und dieser als Sanierungsgewinn in der Körperschaftsteuererklärung eingetragen worden sei. Dass bzw. inwiefern die Besteuerung dieses Sanierungsgewinnes eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der sich daraus ergebenden Körperschaftsteuer begründen würde, legte die Berufungswerberin aber nicht näher dar.

Zur Frage des allfälligen Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der in Rede stehenden Abgaben wurde im Nachsichtsansuchen lapidar ausgeführt, dass laut Bilanz zum 31.12.2007 das negative Eigenkapital 70.972,22 € und die Aktiva nur 3.361,81 € betragen würden. Eine Kreditaufnahme sei nicht möglich. Im Vorlageantrag wurde auf die fehlenden Mittel bzw. neuerlich auf die Unmöglichkeit hingewiesen, einen Bankkredit zu bekommen.

In einem Nachsichtsverfahren hat der Antragsteller aber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels von sich aus, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedarf, das Vorliegen jener Umstände darzutun hat, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Davon kann hier keine Rede sein, vielmehr wird mit dem Vorbringen der Berufungswerber dokumentiert, dass die nachsichtsgegenständlichen Abgaben bei ihr ohnehin uneinbringlich sind. Ist eine Abgabenschuld aber uneinbringlich, dann liegt auch keine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des § 236 BAO vor (z.B. VwGH 21.11.2007, 2007/13/0086). Tatsächlich verlief das Einbringungsverfahren auch erfolglos. Im Rechenschaftsbericht des Vollstreckers vom 19.11.2008 wurden keine allenfalls verwertbaren Fahrnisse festgestellt, wohl aber grundsätzlich pfändbare Forderungen der Berufungswerberin. Angeblich stünden dieser Forderungen aus der Hausverwaltung für die "M Miteigentümergeinschaft" zu. Ferner wurde zugesagt, dass eine Offene Posten Liste sofort vom Steuerberater an das Finanzamt übermittelt werde. Am 21.11.2008 wurde von diesem jedoch mitgeteilt, dass es keine Offene-Posten-Liste aus Gewerbebetrieb gäbe. Aber auch die vom Finanzamt durchgeführten Pfändungsversuche scheiterten. Die Firma W KEG teilte als Drittschuldnerin mit Schreiben vom 11.8.2009 mit, dass die Geschäftsbeziehung mit der Berufungswerberin bereits mit 31.12.2008 beendet worden sei. Nebenbei sei in diesem Zusammenhang angemerkt, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin auch persönlich haftender Gesellschafter eben dieser Drittschuldnerin ist.

Schließlich vermag auch das Vorbringen in der Berufung, das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Abgabentrachtung stelle einen Konkursgrund (Zahlungsunfähigkeit) dar und würde somit die Existenz der Gesellschaft vernichten, für sich allein noch keine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben zu begründen. Würde man dieser Ansicht der Berufungswerberin folgen, müsste der Abgabengläubiger bei einer durch größere Abgabennachforderungen bedingten Zahlungsunfähigkeit im Sinne des § 66 KO und damit drohenden Insolvenz einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bei der die Konkurseröffnung ex lege zu ihrer Auflösung führt (§ 84 Abs. 1 Zif. 4 GmbHG), zur Vermeidung einer solchen "Existenzvernichtung" stets eine Abgabennachsicht gewähren. Schon ein Konkursantrag durch den Abgabengläubiger würde damit faktisch unmöglich gemacht. Der Umstand, dass durch Abgabennachforderungen eine Gesellschaft

zahlungsunfähig wird, also die fälligen Forderungen in angemessener Frist nicht erfüllen kann, vermag daher alleine noch keine Unbilligkeit der Einhebung dieser Abgaben zu begründen.

Insgesamt gesehen wurde im vorliegenden Fall weder das Vorliegen einer sachlichen noch einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels dargestellt. Da es somit schon an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO fehlte, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. November 2009