



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch T-GmbH, vom 29. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Mai 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH, die ihren Betrieb eingestellt hat und seit dem Jahr 2001 keine Umsätze aus einer operativen Geschäftstätigkeit mehr erzielt.

Mit Eingabe vom 8. 8. 2008 beantragte der steuerliche Vertreter, die mit Bescheid vom 1. 8. 2008 in Höhe von 24.478,22 € festgesetzte Körperschaftsteuer 2006 gemäß § 236 BAO nachzusehen. Ausgeführt wurde, dass der gesamte Gewinn des Jahres 2006 als Sanierungsgewinn anzusehen sei. Der Mitunternehmeranteil an den X-Werken sei verkauft worden, wobei der gesamte Verkaufserlös zur Finanzierung einer Abschlagszahlung an die Y-Bank geflossen sei. Somit stelle das steuerliche Ergebnis des Jahres 2006 nur einen buchmäßigen Gewinn dar. Nach den rechtskräftigen Veranlagungen werde eine Liquidation der vollkommen vermögenslosen GmbH ins Auge gefasst. Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH verfüge ebenfalls nicht über die zur Abgabentrachtung erforderlichen Mittel.

Das Finanzamt wies den Nachsichts Antrag mit Bescheid vom 29. 5. 2009 ab. Ausgeführt wurde, dass die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles (§ 236 Abs. 1 BAO) eine persönliche oder sachliche sein könne. Eine persönliche Unbilligkeit, die sich aus der

wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen ergebe, sei dann anzunehmen, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden oder zu einer Vermögensverschleuderung führen würde. Hingegen liege keine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn die finanzielle Lage des Abgabepflichtigen so schlecht sei, dass auch eine Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte. Im vorliegenden Fall sei eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, weil die GmbH über keinerlei Vermögen verfüge, sodass es zu keiner Vermögensverschleuderung kommen könne. Im Hinblick auf die Höhe der Verbindlichkeiten der Bw. laut Jahresabschluss 2007 würde durch die Abgabeneinhebung keine Existenzgefährdung verursacht. Vielmehr sei die finanzielle Lage der GmbH so schlecht, dass auch eine Nachsicht keinen Sanierungseffekt hätte. Weiters würde sich eine Nachsichtsgewährung nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei nur dann gegeben, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Demnach sei keine sachliche Unbilligkeit gegeben, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei. Wenn die Bw. einen Mitunternehmeranteil veräußert und mit dem Veräußerungserlös eine Abschlagszahlung zur Tilgung von Bankschulden geleistet habe, so sei die Besteuerung des aus dem teilweisen Schulderrass resultierenden Gewinnes eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, von der jeder Steuerpflichtige gleichermaßen betroffen sei. Da die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Abgabennachsicht nicht gegeben seien, bleibe für eine Ermessensübung kein Raum.

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 29. 6. 2009 Berufung. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 15. 7. 2009 wies sie neuerlich darauf hingewiesen, dass die Mittel aus dem Verkauf des Mitunternehmeranteils an den X-Werken ausschließlich zur Abdeckung von Bankverbindlichkeiten verwendet worden seien, sodass der Bw. kein Liquiditätsüberschuss verblieben sei. Die Abschlagszahlung an die Bank sei Voraussetzung für den anschließenden Schulderrass gewesen. Da die Bw. über kein Vermögen verfüge, gingen die laufenden Kosten vollständig in den Verlust ein. Auch der Alleingesellschafter sei nicht in der Lage, die Abgabenverbindlichkeiten abzudecken.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der für die Abgabennachsicht maßgeblichen Bestimmung des § 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.

Im Fall eines Nachsichtsansuchens ist zunächst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Wird diese Frage verneint, ist der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Wird hingegen eine Unbilligkeit bejaht, ist im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 11.12.1996, 94/13/0047).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Hingegen ist in der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm keine sachliche Unbilligkeit gelegen (vgl. VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022; VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine persönliche Unbilligkeit ist gegeben, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, zum Beispiel wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme (vgl. VwGH z. B. 2.6.2004, 2003/13/0156; VwGH 5.7.2004, 2004/14/0040).

Dem Vorbringen der Bw. im erstinstanzlichen Verfahren ist keine schlüssige Behauptung eines Sachverhaltes zu entnehmen, der eine Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO aufzeigt. Dass der Verzicht der Y-Bank auf einen Teil ihrer Forderung zu einer Vermehrung des Betriebsvermögens der Bw. und damit zu einem steuerlich relevanten Gewinn führte, ist eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage. Danach führen betrieblich bedingte Schulderrlässe zu Einkünften der Körperschaft, die gemäß §§ 7ff KStG 1988 zu erfassen sind. Der Gesetzgeber hat die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im § 23a KStG geregelt, der eine begünstigte Besteuerung für solche Gewinne (in Form einer teilweisen Nichtfestsetzung der Steuer in Höhe der Zwangsausgleichs- bzw. Ausgleichsquote) vorsieht. Demgegenüber besteht für Schulderrlässe außerhalb der im zweiten Absatz dieser Vorschrift genannten Insolvenzverfahren keine Steuerbegünstigung. Somit ist nicht ersichtlich, dass im Berufungsfall ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes atypisches Besteuerungsergebnis eingetreten wäre. Der Regelungszweck des § 23a KStG besteht darin, eine erfolgreiche Unternehmenssanierung nicht durch die volle Ertragsbesteuerung des Sanierungsgewinnes zu verhindern. Damit ist

zugleich vorgegeben, in welchem Umfang der Gesetzgeber von einer Besteuerung von Saniierungsgewinnen Abstand nehmen wollte. Es kann nicht Aufgabe des Nachsichtsverfahrens sein, diesen gesetzlichen Rahmen ohne Vorliegen besonders berücksichtigungswürdiger Gründe nach dem Ermessen der Abgabenbehörde zu erweitern. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt somit nicht vor.

Mit den weiteren Berufungsausführungen, die Veräußerung des Mitunternehmeranteiles an den X-Werken habe zu keinem Liquiditätsüberschuss, sondern nur zu einem Buchgewinn geführt, wird ebenfalls kein Nachsichtsgrund einsichtig gemacht, weil diesbezüglich kein Zusammenhang mit der Abgabeneinhebung besteht. Im Übrigen hat die Bw. aus dem Nachlass der die Abschlagszahlung übersteigenden Bankverbindlichkeiten einen Vorteil gehabt, aber für die Entrichtung der Körperschaftsteuer nicht vorgesorgt. Wenn die Bw. vermögenslos geworden ist, weil sie den Erlös aus der Beteiligungsveräußerung zur Gänze zur Tilgung von Bankschulden verwendet hat, dann ist nicht zu erkennen, weshalb das Finanzamt hierauf mit einer Nachsichtsgewährung reagieren hätte sollen.

Eine Abgabennachsicht kann auch nicht deshalb in Erwägung gezogen werden, weil der Alleingesellschafter der Bw. nicht in der Lage ist, der Gesellschaft Mittel zur Abgabentrichtung zuzuführen. Denn Partei des Nachsichtsverfahrens ist die Bw., bei der allein der Tatbestand des § 236 Abs. 1 BAO erfüllt sein muss. Umstände auf der Gesellschafterebene sind für die Beurteilung, ob bei der Bw. ein Unbilligkeitstatbestand vorliegt, grundsätzlich bedeutungslos.

Wie der Alleingesellschafter der Bw. bei einer persönlichen Vorsprache am 29. 9. 2010 dargelegt hat, stehe die nachsichtsgegenständliche Abgabenschuld einer beabsichtigten Liquidation bzw. Löschung der Bw. aus dem Firmenbuch entgegen, wodurch zusätzliche Kosten entstünden (Mindestkörperschaftsteuer, Einreichung von Jahresabschlüssen beim Firmenbuchgericht etc). Auch daraus ergibt sich keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, weil unter diesen Umständen der Weiterbestand des Unternehmens durch Einhebungsmaßnahmen gerade nicht gefährdet wird.

Weiters hat der Alleingesellschafter der Bw. darauf verwiesen, dass die Bw. durch ein Fehlverhalten des vormaligen zweiten Gesellschafter-Geschäftsführers (LH) in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sei. Dieser sei für die Bw. als Subunternehmer tätig gewesen und in der Folge insolvent geworden, wobei die Bw. für hohe Vorauszahlungen von Kunden im Zusammenhang mit nicht ausgeführten Aufträgen habe entstehen müssen. Mit diesen Ausführungen wird ebenfalls keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aufgezeigt, weil die Bestimmung des § 236 BAO keine Handhabe dafür bietet, dem Abgabepflichtigen Schäden auszugleichen, die ihm im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit zugefügt wurden (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/15/0259). Weiters vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass

ein Fehlverhalten etwa des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft dem Bereich des allgemeinen Unternehmerrisikos zuzuordnen ist (vgl. z. B. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0099) und diesbezügliche Forderungen der Gesellschaft an die betreffende Person zu richten sind.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Finanzamt zu Recht eine Einhebungsunbilligkeit aus sachlichen oder persönlichen Gründen verneint hat. Die Berufung erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie abgewiesen werden musste.

Innsbruck, am 4. Oktober 2010