



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 5

GZ. RV/0437-K/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Prosen, Dr. Helmut Herndl und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des R K, 2123 S, K., vertreten durch W WTH GmbH, 2130 G., B.Str. 26/I, vom 29. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes G, vom 24. April 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 22. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Mit schriftlicher Eingäbe vom 9. Feber 2007 beantragte der Verein Reitklub K die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 11.007,21, welche sich aus nicht anerkannten Vorsteuern der Jahre 1994, 1996 und 1997 bis 1999 zusammensetzten.

Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) habe in diesen Jahren Instandhaltungsarbeiten an den Reitanlagen mit Professionisten durchgeführt. Im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung der Jahre 1997 – 1999 stellte der Prüfer des Finanzamtes fest, dass die mit den Umbauarbeiten beauftragten rechnungslegenden Firmen steuerlich nicht erfasst wären

und an der Firmenadresse keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausgeübt hätten. In der Berufung wurde schriftlich wörtlich ausgeführt:

„Nachdem in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 14.11.2006 dem Berufungsbegehren unseres Klienten in Bezug auf den Vorsteuerabzug aus diversen Baurechnungen nicht stattgegeben werden konnte, wird nachfolgend der zugrundeliegende Sachverhalt nochmals dargestellt:

1. Sachverhalt:

Bei unserem Klienten ist der Sachverhalt ähnlich gelagert wie bei der K Betriebsges.m.b.H. (St.Nr.: 111...). Für diverse Instandhaltungsarbeiten an den Reitanlagen wurden Professionisten, u.a. die Firmen L. OEG und Ku.M GmbH beschäftigt. Anlässlich der Betriebsprüfung für die Jahre 1997-1999, welche im März 2001 begonnen hat, wurde durch den Betriebsprüfer festgestellt, dass die zwei obengenannten Firmen steuerlich nicht erfasst sind, und wurden die damit zusammenhängenden Vorsteuern als nicht abzugsfähig beurteilt. Für 1997 ergab sich ein Vorsteuerbetrag von ATS 3.078,60, für 1998 von ATS 58.220,60; dies ergibt in Summe ATS 61.299,20 oder € 4.454,79.

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass die Firma L. OEG bereits im Jahr 1994 tätig war. Für den Zeitraum 1994 bis 1996 war vom Finanzamt G. ebenfalls eine Betriebsprüfung durchgeführt worden (Betriebsprüfungsbericht vom 10.12.1998). Bei dieser Prüfung erfolgte hinsichtlich der Vorsteuern L. OEG keinerlei Beanstandung, sodass nicht erkennbar oder absehbar war, dass diese Firma steuerlich nicht erfasst sei.

Für den Steuerpflichtigen ist es daher bis heute nicht verständlich, warum diese Vorsteuern nicht anzuerkennen sind, obwohl diese Firmen über mehrere Jahre hinweg im Baubereich tätig gewesen sind. Besonders erschwerend kam hinzu, dass der Betriebsprüfer für die Jahre 1997 bis 1999 nicht nur die Vorsteuern für diesen Zeitraum nicht anerkannt hat, sondern auch eine Wiederaufnahme des bereits geprüften Jahres 1994 vorgenommen wurde, und dadurch die Vorsteuern von ATS 83.334,--, (€ 6.056,12) für 1994 im Nachhinein aberkannt wurden.

Anlässlich der Berufungsausführungen und insbesondere der Berufungsergänzung vom 21.01.2002 betreffend die K Betriebsges.m.b.H. wurden dem Finanzamt Firmenbuchunterlagen und Erhebungsberichte zu den besagten Firmen vorgelegt, aus denen ergänzende Informationen und Zusammenhänge zu entnehmen waren. Trotz dieser Informationen wurde eine weitere wirtschaftliche Betätigung durch die Behörden nicht unterbunden, sodass noch bis in das Jahr 2005 Eintragungen im Firmenbuch erfolgt sind. (Nachweis Firmenbuchauszug L. OEG vom 13.11.2006 mit historischen Daten).

Nachdem sämtliche abgerechnete Leistungen durch die Firmen auch tatsächlich erbracht worden sind, dies vom Betriebsprüfer auch nie in Zweifel gezogen wurde, erfolgte die Nichtberücksichtigung der Vorsteuern ausschließlich aus formellen Gründen, nämlich, dass am Firmensitz laut Firmenbuch kein Geschäftsbetrieb bestanden hat und bei der Firma Ku.M GmbH die Rechnungsanschrift nicht mit dem Betriebssitz ident ist. Laut Finanzverwaltung wäre es die Aufgabe des Steuerpflichtigen gewesen, sich von einem Geschäftsbetrieb persönlich zu überzeugen. Wäre ein solcher nicht vorhanden, hätten die Arbeiter mit sämtlichen Maschinen nicht beschäftigt werden dürfen.

Andererseits ist es in Ordnung, wenn der Finanzverwaltung über mehrere Jahre hindurch steuerlich nicht erfasste Firmen bekannt sind und dennoch keine Maßnahmen zur Habhaftmachung der dafür Verantwortlichen gesetzt werden.

2. Nachsichtsansuchen

Es erscheint daher eine besondere Härte, wenn diese Abgaben tatsächlich eingehoben werden, sodass um gänzliche Nachsicht dieser Vorsteuerbeträge ersucht wird.

Ergänzend wird festgehalten, dass dieses Ansuchen bereits anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat deponiert wurde; es auch durchaus verständlich ist, dass eine Aufweichung der Formalbestimmungen bezüglich Rechnungslegung durch den Senat nicht judiziert werden soll, es aber durch diese nachträgliche finanzielle Belastung zu einer Existenzgefährdung des Betriebes kommt, welcher seit Jahrzehnten im W.V. situiert ist.

Gemäß § 236 BAO wird daher der Antrag auf Nachsicht der nicht anerkannten Vorsteuern für die Jahre 1994 von ATS 83.334,--, d.s. € 6.056,12, sowie für 1997 und 1998 im Gesamtbetrag von ATS 61.299,20,--, d.s. € 4.454,79 gestellt.“

Am 15. Feber 2007 wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. erhoben. Dabei stellte das Finanzamt fest, dass sich der Verein aus Clubbeiträgen, der Vermietung der Reitboxen und der Reithalle finanziert. Das Clubvermögen besteht aus der Reithalle und den Reitboxen (Superädifikat). Zum 31.12.2006 hafteten Verbindlichkeiten in Höhe von € 75.000,00 aus. Der Club hatte 2007 einen Eurokredit in Höhe von € 109.000,00 und einen Schweizerfranken - Kredit in Höhe von CHF 174.097,82 zu bedienen.

Nachdem das Finanzamt mit Bescheid vom 25. April 2008 den Antrag um Nachsicht in Höhe von € 11.078,64 als unbegründet abgewiesen hat, erob der Bw. Berufung und führte darin aus, dass im vorliegenden Sachverhalt der bodenständige Unternehmer bestraft würde. Dem Reitclub sei nicht erkennbar gewesen, dass die beauftragten Baufirmen, welche im Firmenbuch eingetragen waren, steuerlich nicht erfasst gewesen wären und keine Umsatzsteuern entrichtet hätten. In wirtschaftlicher Hinsicht führe die Abgabeneinhebung zu einer Existenzbedrohung. Zu beachten sei darüber hinaus, dass der Vereinsobmann, Herr Gr., diesen Betrieb als sein Lebenswerk betrachtet und für ihn ein Insolvenzverfahren nicht in Betracht komme, weil dadurch sein ganzes Lebenswerk vernichtet würde. Der verfahrensgegenständliche Abgabenrückstand stelle bislang die einzige Steuerschuld des Reitclubs dar.

In der am 22. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich im Wesentlichen um dieselben Vorgänge handelt, wie in der Berufungsangelegenheit der K Betriebs-GesmbH in Liquidation. Die dem Bw. nachträglich

aberkannten Vorsteuern betreffen bauliche Anschaffungen, welche vom Reitclub getätigt wurden. Es handelte sich insbesondere um die Sanierung der Reithalle.

Der Verein sei rechtlich noch in Bestand. Als Obmann fungiere nach wie vor J.G.. Jedoch seien nahezu alle Vereinsmitglieder vom Verein weggegangen, da das Areal für den Reitclub nicht mehr zur Verfügung stehe. Der Verein ist vermögenslos, da der Wert des Superädifikates „Reithalle“ nicht die offenen Bankverbindlichkeiten decke. Der steuerliche Vertreter könne nicht mit genauer Sicherheit sagen, ob das Superädifikat noch bestehe, da seinem Wissen nach keine schriftlichen Verträge existieren. Es wurde ein eigener Einheitswert für das Superädifikat festgestellt.

Das Superädifikat ist nach einer Vermögenserhebung im Jahre 2007 beim Reitclub noch vorhanden. Die Reithalle (Superädifikat) diente der Besicherung eines CHF-Kredites in Höhe von 175.000,00 sowie eines weiteren Bankdarlehen von rd. € 110.000,00. Aufgrund der Verflechtung der wirtschaftlichen Angelegenheiten der Familie Gr., des Reitclubs, sowie der Betriebs-GesmbH wurde das Bankdarlehen von € 110.000,00 aus dem Verkaufserlös der gesamten Liegenschaft ebenfalls abgedeckt.

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 i.S.d. § 236 Abs. 1 BAO kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer *anormalen Belastungswirkung* und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265).

Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen.

Da die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung ist, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, wenn die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneint (VwGH 9.11.1994, 92/13/0256).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Dieser ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 BAO bedeutsamen Umstände offen zu legen.

Vorweg wird festgehalten, dass die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus Rechnungen über erbrachte Bauleistungen von steuerlich nicht erfassten Unternehmen in den Jahren 1994, 1996 und 1997 bis einschließlich 1999 eine Auswirkung der allgemein geltenden Rechtslage ist. Soweit die Berufungswerberin ihr Vorbringen aus dem abgabenrechtlichen Berufungsverfahren wiederholt und meint, Sie habe im guten Glauben darauf vertraut, dass die leistungserbringenden Firmen an den angeführten Firmenadressen tatsächlich eine Geschäftstätigkeit entfalten, ist darauf hinzuweisen, dass Einwendungen, die die Abgabenfestsetzung im materiellrechtlichen Abgabenverfahren betreffen, im Abgabenverfahren zu erheben sind.

Das Nachsichtsverfahren dient keineswegs dazu, die rechtskräftigen Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beseitigen und im Nachhinein dem erfolglos geltend gemachten Berufungsbegehren zum Erfolg zu verschaffen.

Weiters verlangt eine Nachsicht aus sachlichen Gründen einen außergewöhnlichen Geschehensablauf, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat. Diese Voraussetzung erfüllt der vorliegende Fall deshalb nicht, weil es keineswegs unüblich ist, zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern zurückzufordern.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seiner ständigen Judikatur aus, dass eine Unbilligkeit nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253, 30.9.2004, 2004/16/0151). Dies trifft auf den vorliegenden Sachverhalt vollinhaltlich zu. Die Rückforderung zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuern entspricht der Gesetzeslage und ist eine Auswirkung der generellen Norm, die auf alle

Normadressaten gleichermaßen anzuwenden ist. Eine Besserstellung der Berufungswerberin wäre rechtswidrig.

Soweit die Bw. meint, die Kürzung der Vorsteuern der Jahre 1994 bis 1996 stelle eine außergewöhnliche Härte dar, weil in der vorangegangen Umsatzsteuerprüfung die Vorsteuern anerkannt worden wären, ist ebenso auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen. Der Umstand nämlich, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht diese Vorgangsweise später als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104).

Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, wirtschaftliche Notlagen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285), die die Existenz des Abgabepflichtigen zu gefährden drohen, können persönliche 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*.

Der Berufungswerberin hat zum 31.12.2006 Verbindlichkeiten in Höhe von € 75.000,00, einen Eurokredit in Höhe von € 109.000,00 und einen Schweizerfranken Kredit in Höhe von CHF 174.097,82 zu bedienen. Aufgrund der Höhe der Gesamtverbindlichkeiten leitet der Unabhängige Finanzsenat ab, dass die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten iHv. € 11.000,00 keine zusätzliche existenzgefährdende Wirkung zu entfalten vermag.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat erklärte der steuerliche Vertreter, dass Betriebsareal (Hotel-, Restaurant und Reitanlage) nunmehr verkauft wurde und mit dem Verkaufserlös die Bankverbindlichkeiten teilweise abgedeckt wurden. Der Verein besitze nur mehr die Reithalle (Superädifikat), welche derzeit nicht betrieben werde.

Aus dieser wirtschaftlichen Situation leitet der Berufungssenat ab, dass die Berufungswerberin hinsichtlich der Bezahlung ihrer Verbindlichkeiten eine Differenzierung vornimmt, welche dazu führt, dass der Abgabengläubiger gegenüber allen anderen Gläubigern benachteiligt werde.

Gerade die Tatsache, dass die Bw. einerseits derart hohe Verbindlichkeiten aushaftend hat, andererseits die Mittel für die Abstattung der Abgabenverbindlichkeiten nicht aufbringt, führt in der Wirkung zu einer völlig ungerechtfertigten Differenzierung zwischen ihren Gläubigern, die vom Gesetzgeber keineswegs gewollt ist.

Auf Grund der oben dargestellten wirtschaftlichen Situation kann eine persönliche Unbilligkeit nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben die zweifellos vorhandene Existenzgefährung nicht vergrößert. 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). 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 Abgabepflichtigen führen kann (Stoll, BAO-Kommentar, S 2435, Abs. 2).

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.

Im Übrigen hat der VwGH wiederholt dargetan, eine Nachsicht könne im Rahmen des im § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht im für den Bw. positiven Sinne gewährt werden, wenn dies ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger 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).

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, nicht erkannt werden kann, war die Berufung aus Rechtsgründen abzuweisen.

Der Berufung war daher kein Erfolg beschieden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Juli 2010