



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 5

GZ. RV/0180-K/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, G, vertreten durch B Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhand, S, I.Str. 7, vom 3. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Ö, vertreten durch ADir. K, vom 5. Dezember 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 5. September 2007 gegenüber der Berufungswerberin, einer GmbH, die Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 309.964,98 fest.

Mit schriftlicher Eingabe vom 16. Oktober 2007 beantragte die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) die Nachsicht eines Teilbetrages dieser Abgaben in einer Höhe von € 128.214,89. Die GmbH sei bis Ende Oktober 2007 in der Lage einen Betrag in Höhe von € 180.000,00 durch die Gesellschafter aufzubringen. Der darüber hinausgehende Betrag möge nachgesehen werden.

Die Gesellschaft habe im Jahr 2001 sämtliche Anteile an der J GmbH mit Sitz in T gehalten. Aufgrund massiver Schwierigkeiten habe man sich nach einem Partnerunternehmen umgesehen und dieses in H. gefunden und gemeinsam die Tochtergesellschaft F GmbH gegründet. Die Berufungswerberin war gemeinsam mit der Holding aus H. zu je 40% an dieser Gesellschaft beteiligt. Nachdem die wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht beseitigt

werden konnten und die Investoren nicht mehr bereit waren noch mehr Geld bereitzustellen, sah sich die Berufungswerberin gezwungen, ihre 100% Anteile an der J GmbH um den Veräußerungserlös in Höhe von € 2,400.000,00 zu verkaufen. Daraus resultierte im Jahre 2006 der Jahresgewinn der Berufungswerberin in Höhe von € 2,328.247,97 und die Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 309.964,89. Der Veräußerungserlös wurde teilweise zur Abdeckung eines Darlehens der Holding in Höhe von € 1,300.000,00 verwendet. Ein weiterer Betrag in Höhe von € 1,100.000,00 wurde auf das Girokonto bei der Hausbank überwiesen und dient der Besicherung offen aushaftender Kredite des Tochterunternehmens. Durch den Anteilsverkauf haben sich für die Berufungswerberin keine frei verfügbaren liquiden Mittel ergeben.

Im Jänner 2007 habe die L Gruppe der Berufungswerberin ein langfristiges Darlehen (Laufzeit 10 Jahre) in Höhe von € 1,670.000,00 gewährt. Dieses Darlehen sei zur Abdeckung offener Bankverbindlichkeiten verwendet worden. Als Besicherung für dieses Darlehen diene die Betriebsliegenschaft der Berufungswerberin. Gleichzeitig werde diese Liegenschaft wiederum an die J GmbH zu einem Mietentgelt in Höhe von € 20.000,00 pro Monat vermietet. Aus dem Mieterlös wird das gewährte Darlehen in monatlichen Raten in Höhe von € 17.000,00 getilgt. Es verbleibe somit aus der Vermietung ein monatlicher Liquiditätsüberschuss in Höhe von € 3.000,00, welcher für Instandhaltungsaufwendungen verwendet werden müsse. Die Berufungswerberin übe darüber hinaus keine operative Tätigkeit aus.

Im vorliegenden Sachverhalt sei daher die Einhebung der vollen Körperschaftsteuer 2006 sowohl sachlich als auch persönlich unbillig.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 5. Dezember 2007 den Antrag um Nachsicht als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2008 wurde Berufung erhoben und darin ergänzend ausgeführt, dass der Verkauf der Gesellschaftsanteile an die L Gruppe deshalb erfolgt sei, um den Standort T mit über 80 Mitarbeitern nicht zu gefährden. Die gesamte Transaktion sei außergewöhnlich gewesen und löste diese Transaktion eine außergewöhnliche Abgabenschuld aus, welche in dieser Höhe absolut unverhältnismäßig zum auslösenden Sachverhalt gewesen sei. Die Bw. habe daraus keine frei verfügbaren liquiden Mittel erhalten. In der Gesamtheit der Abwicklung der Transaktion und der daraus resultierenden Steuerbelastung handle es sich daher um einen absoluten Einzelfall. Aus diesen Gründen sei die Abgabeneinhebung sachlich unbillig.

Die Bescheidsbegründung, man hätte für die zu erwartende Körperschaftsteuerbelastung vorsorgen können, sei nicht zutreffend, weil man im Zuge der Verkaufsgespräche seitens der

Hausbank keine weiteren liquiden Fremdmittel mehr erhalten habe. Die einzig vorhandene und bei der Bw. verbliebene Sicherstellung für zusätzliche Fremdmittel sei die Betriebsliegenschaft, welche zur Besicherung des langfristigen Darlehens der L Gruppe an die Bw. in Höhe von € 1,670.00,00 dient.

Mangels ausreichender liquider Mittel würde gerade die Einhebung dieses Betrages das Unternehmen in seiner wirtschaftlichen Existenz massiv gefährden. Existenzgefährdung kann zu einer Unbilligkeit der Einhebung führen.

Das Finanzamt übermittelte die Akten dem Unabhängigen Finanzsenat und beantragte mangels Vorliegens einer sachlichen und persönlichen Unbilligkeit die Abweisung der Berufung.

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 offenbare 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 aber 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 Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 vom 5. September 2007 nicht im Widerspruch zur Rechtsordnung steht und eine allgemeine Auswirkung der Anwendung der geltenden Rechtsordnung ist, die jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen trifft. Diese Auswirkung der Anwendung allgemein geltender Normen ist vom Gesetzgeber beabsichtigt und gewollt.

Das Nachsichtsverfahren dient auch keineswegs dazu, die rechtskräftigen Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beseitigen. 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, Erlöse aus Anteilsveräußerungen der Besteuerung zu unterziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu 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 zu. Die Abgabenfestsetzung entspricht der Gesetzeslage und ist eine Auswirkung der anzuwendenden generellen Norm, die auf alle Normadressaten gleichermaßen anzuwenden ist. Eine Besserstellung der Berufungswerberin wäre rechtswidrig und würde den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Normadressaten verletzen.

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*.

Gegenstand des Verfahrens ist die Körperschaftsteuer 2006 in Höhe des Teilbetrages von € 128.214,89. Die Gesellschaft ist nicht mehr operativ tätig und erzielt monatliche Mieterlöse in Höhe von € 20.000,00, welche wiederum dazu verwendet würden, ein langfristig aufgenommenes Darlehen abzudecken.

Die Gesellschaft stattet ein langfristiges Darlehen über einen Betrag in Höhe von € 1,670.000,00 in monatlichen Raten zu je € 17.000,00 ab. Dieses Darlehen diene dazu, sämtliche Bankverbindlichkeiten zu bezahlen. Gleichzeitig möge das Finanzamt auf seine Abgabeforderung in Höhe von € 128.214,89 verzichten.

Angesichts der Höhe der Abgabenverbindlichkeiten im Verhältnis zu den Darlehensverbindlichkeiten geht das Vorbringen, die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten hätte existenzbedrohende Auswirkungen, ins Leere. Dies umso mehr, als es sich dabei betragsmäßig lediglich um etwa 6 % der Gesamtverbindlichkeiten handelt. Eine persönliche Unbilligkeit vermag diese Sachlage nach Ansicht des Referenten beim Unabhängigen Finanzsenat nicht zu begründen.

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

Die Bw. hat aus dem Veräußerungserlös iHv. € 2,400.000,00 ein Darlehen in Höhe von € 1,300.000,00 abgedeckt. Der weitere Betrag in Höhe von € 1,100.000,00 dient zur Besicherung aufgenommener Bankkredite der operativ tätigen Tochtergesellschaft und verbleibt auf einem Bankkonto bei der Hausbank. Diese Tatsache führt zum Schluss, dass einerseits Geldmittel vorhanden sind (wenn auch gesperrt), andererseits die Berufungswerberin sehr wohl bereit ist sämtliche Bankverbindlichkeiten zu befriedigen, der Abgabengläubiger jedoch auf seine Forderung verzichten soll.

Dies führt in der Wirkung zu einer ungerechtfertigten Differenzierung zwischen den Gläubigern der GmbH, die vom Gesetzgeber so keineswegs gewollt ist. Die Folge wäre eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aller Gläubiger.

Auf Grund der dargestellten wirtschaftlichen Situation kann eine persönliche Unbilligkeit auch nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben die möglicherweise vorhandene Existenzgefahr gar nicht vergrößern kann, angesichts der weitaus höheren Darlehensverbindlichkeiten. 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).

Eine solche liegt aber selbst nach dem Vorbringen der Bw. nicht in hinreichender Weise vor. Es fällt nämlich auf, dass die Berufungswerberin und deren Gesellschafter bereit waren und sind, Betriebskredite vollständig zu bedienen, während andererseits der Abgabengläubiger nunmehr auf seine Ansprüche verzichten soll. Dabei wird angesichts der ursprünglichen gesamten Verbindlichkeiten der Bw. in Höhe von mehr als € 1.600.000,00 deutlich klar, dass die Abstattung der Abgabenschulden in Höhe von € 128.000,00 (entspricht etwa 6% der Darlehenssumme) wirtschaftlich betrachtet keine zusätzliche existenzgefährdende Wirkung auszulösen vermag.

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 Voraussetzungen erfüllt, 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. September 2011