



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Prosen, Dr. Helmut Herndl und Gerhard Mayrhofer über die Berufung der K.Hof Betriebs GmbH, seit März 2009 K.Hof Betriebs GmbH in Liquidation, S., A., vertreten durch W. WTH GmbH, Steuerberatungskanzlei, N., Bahnstrasse 26/1, vom 29. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes G.S. 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 Eingabe vom 7. Feber 2007 beantragte die Firma K.Hof Betriebs GmbH, seit 30. März 2009 K.Hof Betriebs GmbH in Liquidation, die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 48.148,00, welche sich aus Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1994 und 1996 in Höhe von € 26.974,92 (ATS 371.183,00) und 1997 bis 1999 in Höhe von € 21.173,08 (ATS 291.348,00) zusammensetzten.

Das Nachsichtsansuchen wurde damit begründet, dass im Abgabenverfahren dem Berufungsbegehren der Antragstellerin in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 14. November 2006 in Bezug auf den Vorsteuerabzug aus diversen Baurechnungen nicht stattgegeben wurde. Schriftlich führte die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) wörtlich aus:

„Nachdem in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 14.11.2006 dem Berufsbegehren unseres Klienten in Bezug auf den Vorsteuerabzug aus diversen Baurechnungen nicht stattgegeben werden konnte, wird nachfolgend der zugrundeliegende Sachverhalt nochmals dargestellt und ergänzend auf die Berufungsausführungen vom 21.1.2002 zu Punkt 2. verwiesen, welche diesem Schreiben nochmals mit sämtlichen Beilagen angeschlossen sind:

## 1. Sachverhalt:

Unser Klient hat in den Jahren 1994-1996 einen Hotelum- und -zubau durchgeführt. Neben diversen Professionisten, waren die Firmen L. OEG, M GmbH und B. beschäftigt. Anlässlich der Betriebsprüfung für die Jahre 1997-1999, welche im März 2001 begonnen hat, wurde durch den Betriebsprüfer festgestellt, dass die drei obengenannten Firmen steuerlich nicht erfasst sind, und wurden die damit zusammenhängenden Vorsteuern als nicht abzugsfähig beurteilt. Für 1997 ergab sich ein Vorsteuerbetrag von ATS 178.328,--, für 1998 von ATS 64.300,-- und für 1999 ein Betrag von ATS 48.720,--; dies ergibt in Summe ATS 291.348,-- oder € 21.173,08.

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass die Firma L. OEG bereits im Jahr 1994 und 1996 tätig war. Für den Zeitraum 1994 bis 1996 war vom Finanzamt GS ebenfalls eine Betriebsprüfung durchgeführt worden (Betriebsprüfungsbericht vom 18.12.1998). 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 der bereits geprüften Jahre 1994 und 1996 vorgenommen wurde, und dadurch die Vorsteuern von ATS 62.319,-- für 1994 und ATS 308.864,-- für 1996 im Nachhinein aberkannt wurden (Gesamtbetrag ATS 371,183,--, d.s. € 26.974,92).

Bereits anlässlich der Berufungsausführung und insbesondere der Berufungsergänzung vom 21.01.2002 wurden dem Finanzamt Firmenbuchunterlagen und Erhebungsberichte 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 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 Weinviertel situiert ist.

Gemäß § 236 BAO wird daher der Antrag auf Nachsicht der nichtanerkannten Vorsteuern für die Jahre 1994 und 1996 von ATS 371.183,--, d.s. € 26.974,92 und 1997 bis 1999 im Gesamtbetrag von ATS 291.348,--, d.s. € 21.173,08 gestellt. „

Am 15. Feber 2007 stellte das Finanzamt vor Ort die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabenschuldnerin fest. Die Betriebs GmbH entrichtet monatlich einen Pachtzins in Höhe von € 800,00 an das Ehepaar Gr.. Neben dem Restaurant- und Hotelbetrieb betreibt sie auch eine Reitschule. Zum 1.1.2007 haften an Krediten € 142.000,00 und € 183.000,00 aus.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 24. April 2008 die Berufung als unbegründet ab.

In der Berufung vom 29. Mai 2008 wies die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) noch einmal auf die sachliche und wirtschaftliche Unbilligkeit der Einhebung der strittigen Abgaben hin.

In der am 22. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass der in diesem Verfahren zu beurteilende, die Jahre 1997–1999 betreffende abgabenrechtliche Sachverhalt bei einer vorhergehenden Betriebsprüfung, welche die Jahre 1994–1996 betraf, unbeanstandet geblieben sei. Aus der Sicht seiner Mandantschaft liege in der erst späteren Feststellung der Unzulässigkeit des Vorsteuerabzuges eine besondere Härte, für welche aus der Sicht seiner Mandantschaft keine Vorsorge getroffen werden konnte.

Die Bw. befindet sich derzeit in Liquidation. Insolvenzverfahren wurde keines eröffnet. Die Liquidation ergab sich aus dem Umstand, dass die Ehegatten Gr. als Gesellschafter der Bw. mit ihren Geburtsjahren 1931 und 1940 bereits über dem erwerbstätigen Alter liegen und der Sohn, Herr I. Gr., geb. 1971, als Autoverkäufer einen anderen beruflichen Weg eingeschlagen hat. Die Bw. verfügt nunmehr im Zeitpunkt der Liquidation über Verbindlichkeiten von mehr als € 300.000,00, welchen lediglich die Betriebsmittel gegenüberstehen, die jedoch in dieser Situation de facto unverwertbar sind.

Die den Ehegatten Gr. im Privateigentum gehörige Liegenschaft Kronberghof musste mittlerweile ebenfalls verkauft werden. Aufgrund der dort verbücherten Bankverbindlichkeiten blieb den Ehegatten Gr. aus dem Verkauf kein Erlös.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Ehegatten Gr. zum heutigen Zeitpunkt über keinerlei Liegenschaftsvermögen mehr verfügen und lediglich ihre Ruhebezüge als Einkommen aufweisen. Auch der Sohn verfüge lediglich über sein Einkommen als Angestellter.

Insgesamt wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass von der Bw. bzw. von der Familie Gr. die laufenden steuerlichen Verpflichtungen bis zur Liquidation erfüllt worden wären und lediglich der streitgegenständliche Nachforderungsbetrag aus der Betriebsprüfung beim Finanzamt als offen aufscheine. Durch den Verkauf der Liegenschaft konnten die pfandrechtlich besicherten Bankverbindlichkeiten der Bw. abgedeckt werden. Aus dem Liquidationserlös werden voraussichtlich verschiedene Lieferantenforderungen einschließlich des Steuerberaterhonorars nicht bzw. nur teilweise gedeckt werden können.

Der steuerliche Vertreter führt abschließend aus, dass zwischenzeitig auch die Energieabgabenvergütung für die letzten 4 Kalenderjahre eingereicht und auf dem Abgabenkonto verbucht wurde. Die verbuchte Gutschrift betrage rd. € 13.200,00 und könne aus der Sicht des steuerlichen Vertreters als Vorleistung einer Quote in einem allenfalls vom Finanzamt genehmigten stillen Ausgleichs der Bw. angesehen werden.

### ***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 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 in den Jahren 1994, 1996 und 1997 bis einschließlich 1999 von steuerlich nicht erfassten Unternehmen 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 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 gemachte 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 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 des Berufungswerbers wäre rechtswidrig.

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 (nachsichtsvorgangenen) Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen. Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben *vorzusorgen*.

Gegenstand des Verfahrens sind die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1994 und 1996 in Höhe von € 26.974,92 (ATS 371.183,00) und 1997 bis 1999 in Höhe von € 21.173,08 (ATS 291.348,00).

Der Berufungswerberin befindet sich seit 30. März 2009 in Liquidation und hat ihren Hotel- und Restaurantbetrieb endgültig geschlossen. Die Kreditverbindlichkeiten bei der Hausbank beliefen sich auf € 142.000,00 und € 183.000,00, zusammen € 325.000,00. Der jährliche Zinsaufwand betrug circa € 6.300,00. Nunmehr wurde die Betriebsliegenschaft verkauft und mit dem Verkaufserlös die pfandreichtlich sichergestellten Bankverbindlichkeiten bezahlt.

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

Gerade die Tatsache, dass die Bw. einerseits Verbindlichkeiten in Höhe von € 330.000,00 mit dem Verkaufserlös des Betriebsareals abgedeckt hat, andererseits die Mittel für die Abstattung der Abgabenverbindlichkeiten nicht aufbringt, führt in der Wirkung zu einer ungerechtfertigten Differenzierung zwischen ihren Gläubigern, die vom Gesetzgeber so keineswegs gewollt ist.

Auf Grund der dargestellten wirtschaftlichen Situation kann eine persönliche Unbilligkeit auch nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben die durchaus vorhandene Existenzgefahr gar 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).

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 (Ehegatten Gr.) bereit waren, Betriebskredite 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 € 325.000,00 deutlich klar, dass die Abstattung der Abgabenschulden in Höhe von € 48.000,00 (entspricht etwa 15% der Bankverbindlichkeiten) wirtschaftlich betrachtet keine zusätzliche existenzgefährdende Wirkung auszulösen vermag.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass die Bw. nunmehr ihren Betrieb liquidiert und keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet. Inwieweit die Bw. ihre Abgabenschuldigkeiten letztlich im Wege eines stillen Ausgleiches zu bedienen vermag, bleibt dem Ergebnis zu führender Verhandlungen zwischen den Verfahrensparteien vorbehalten, ändert insgesamt jedoch nichts an der Abweisung der Berufung.

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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Juli 2010