



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.GmbH, (Bw.) vertreten durch die BDO Austria GmbH WP- und Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 23. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. Juli 2011 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. Juli 2011 wurde das Nachsichtsansuchen abgewiesen und nach Zitierung der Bestimmung der [§ 236 BAO](#) festgestellt, dass sachliche und persönliche Unbilligkeit nicht vorliege.

Im Zuge der für die Jahre 2004 bis 2007 durchgeführten Betriebsprüfung sei kein Nachweis für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erbracht worden, was zu einer Nachbelastung der 20%igen Umsatzsteuer geführt habe.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigen Nachteile, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen und Geschäftsvorfälle, die im Bereich des Unternehmerwagnisses liegen, eine Nachsicht nicht.

Eine persönliche Unbilligkeit sei nach der Judikatur dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht sei, dass die Gewährung der beantragten

Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändere.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 23. August 2011, in der ausgeführt wird, dass die vom Nachsichtsansuchen umfassten Abgabenschuldigkeiten der Jahre 2005 bis 2007 (Umsatzsteuer im Gesamtbetrag von € 231.236,00, Prüfungsbericht vom 26. März 2010) ausschließlich Nachforderungen nach einer Betriebsprüfung betreffen. Die Betriebsprüfung habe steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen und Exportlieferungen steuerpflichtig behandelt.

Die Lieferungen seien von zwei Tochterfirmen, der RH.GmbH und der RG.GmbH durchgeführt worden.

Aufgrund der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft seien die Abgaben der Bw. vorgeschrieben worden.

Die sachliche Unbilligkeit liege darin, dass unzweifelhaft steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. steuerfreie Lieferungen in Drittländer durchgeführt worden seien und nur für Teile dieser Lieferungen die in den Umsatzsteuerrichtlinien vorgesehenen Dokumente nicht vorgelegt werden konnten.

Die Vorlage sei nur deswegen nicht möglich gewesen, da vom neuen Eigentümer der RH.GmbH dort noch gelagerte Unterlagen im Jahr 2009 vernichtet worden seien. Versuche, die somit verloren gegangenen Unterlagen nach zu beschaffen (z.B. bei Spediteuren) seien aus mehreren Gründen größtenteils gescheitert.

Bei einigen Spediteuren seien zwar Frachtpapiere aufgefunden worden, eine Zuordnung zu den Rechnungen der Finanzbuchhaltung sei allerdings nicht möglich gewesen. Eine Vielzahl kleinerer Sendungen sei zudem mit der Österreichischen Post AG befördert worden.

Die Bw. habe in jahrzehntelanger Tätigkeit immer steuerehrlich gehandelt, es seien nur durch eine unglückliche Verkettung die Nachweise für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. Exportlieferungen verloren gegangen.

Die Einhebung einer rein wegen Nichteinhaltung einer Formalpflicht vorgeschriebenen Steuer sei materiell nicht gerechtfertigt und stelle eine sachliche Unbilligkeit dar.

Entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz sei die Bw. der Meinung, dass sehr wohl ein außergewöhnliches Entstehen einer Abgabenschuld zu einem überproportionalen Vermögenseingriff geführt habe. Es sei auch durch die Betriebsprüfung nicht bezweifelt worden, dass tatsächlich steuerfreie Lieferungen erbracht worden seien.

Der Versuch der Bw. sich am Verursacher des Schadens schadlos zu halten sei bislang gescheitert, da keine schriftlichen Beweise beigebracht werden konnten, dass die im Lager der H.KG gelagerten Buchnachweise unbedingt aufzubewahren seien. Die Aussagen von früheren Mitarbeitern der H.KG, dass die Vernichtung im Auftrag dieser Gesellschaft erfolgt, werde von deren Geschäftsführung auch auf Berufung auf Aussagen anderer Mitarbeiter bestritten. Der Erfolg eines Rückgriffsanspruches auf die H.KG werde von den rechtlichen Vertretern der Bw. aufgrund der schwierigen Beweislage als äußerst fraglich eingestuft.

Zur persönlichen Unbilligkeit wurde ergänzend ausgeführt, dass es zwar richtig sei, dass die Bw. eine bilanzielle Überschuldung aufweise, diese sei aber durch stille Reserven im Bereich des Beteiligungsvermögens gedeckt. Die Bw. verfüge nicht über die Liquidität die Abgabenschuldigkeiten zu begleichen. Die Gewährung der Nachsicht würde somit zwar nichts an der buchmäßigen Überschuldung der Bw. ändern, es wäre jedoch die Fortführung des Unternehmens möglich, während im Fall der Abweisung die Zahlungsunfähigkeit und der Konkurs eintreten würden.

Es werde daher wegen sachlicher und persönlicher Unbilligkeit die Nachsicht von € 231.236,00 beantragt.

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.

Gemäß [§ 236 Abs. 2 BAO](#) findet Absatz 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Unstrittig ist, dass eine abgabenbehördliche Prüfung im Jahr 2010 zu einer Umsatzsteuernachforderung geführt hat und die dem Nachsichtsansuchen zu Grunde liegenden Abgabenschuldigkeiten fällig geworden sind.

Nach dem Wortlaut des [§ 236 BAO](#) ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine

Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit im Sinne des [§ 236 Abs. 1 BAO](#) kann eine "sachlich" oder "persönlich" bedingte Unbilligkeit sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der 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. 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 01.07.2003, 2001/13/0215).

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Zur Frage der sachlichen Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung bei fehlendem Ausfuhrnachweis hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. 10.1997, 96/15/0154 folgende Aussage getroffen:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die bei Stoll, a.a.O., Seite 2437, angeführten Zitate) kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten [§ 236 BAO](#) grundsätzlich entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden. Wenn auch eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles anzunehmen sein könnte, wenn eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften vorliegt, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, also der allgemein gehaltene Abgabentatbestand in Einzelfällen zu Auswirkungen führt, die der Gesetzgeber bei Kenntnis

dieser Besonderheiten hätte vermeiden wollen (Stoll, a.a.O., Seite 2438, mwH.), können diese Überlegungen im vorliegenden Fall nicht zur begehrten Nachsicht führen. Wenn der Gesetzgeber im [§ 7 UStG 1972](#) den Ausfuhrnachweis als materiellrechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen normiert (vgl. Slg. N.F. Nr. 6144/F) war vorhersehbar, dass die Umsatzsteuerbefreiung mangels Erfüllung dieses Erfordernisses nicht greifen könne, wenn auch keine Zweifel über die tatsächliche Ausfuhr bestehen. Es liegt keine Besonderheit des Einzelfalles vor, dass der Steuerschuldner mangels Erfüllung des Erfordernisses des Ausfuhrnachweises den Befreiungstatbestand der Ausfuhrlieferung nicht geltend machen kann, auch wenn durch andere Beweismittel auf die Tatsache der Ausfuhrlieferung geschlossen werden könnte. Eine den Einzelfall betreffende besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschrift, die der Gesetzgeber bei Vorhersehbarkeit vermieden hätte, liegt somit nicht vor, weshalb die belangte Behörde zutreffend die Verweigerung der Abgabennachsicht bestätigte (vgl. die bei Ruppe, [UStG 1994](#), Rz. 56 zu § 7 angeführte Rechtsprechung)."

Es wäre demnach Aufgabe der Bw. gewesen, sicherzustellen, dass die zum Nachweis der Steuerfreiheit benötigten Belege für die Zeit einer gesetzlichen Belegaufbewahrungsverpflichtung sicher verwahrt und gegebenenfalls einer Überprüfung zugänglich gemacht werden. Gerade bei einem Eigentümerwechsel wäre es geboten gewesen Überlegungen anzustellen, welche Maßnahmen im Zusammenhang mit dieser Änderung zu ergreifen sind.

In der Einhebung der Abgabenschuld ist keine sachliche Unbilligkeit zu erblicken.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen muss somit ein wirtschaftliches Missverhältnis vorliegen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118), es also zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Zudem ist nach der Judikatur eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte (VwGH 15.10.2001, [2001/15/0033](#)).

Eine drohende Existenzgefährdung rechtfertigt daher nur dann eine Nachsicht, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der betreffenden Abgabe gefährdet ist, sodass mit einer Abgabennachsicht die Existenzgefährdung abgewendet werden könnte.

Aus der Bilanz der Bw. für 2010 ergibt sich ein Bilanzverlust von € 8.514.978,69, der sich aus einem Verlustvortrag von € 7.417.986,21 und einem Jahresverlust von € 1.096.992,48 zusammensetzt. Im Anhang zur Bilanz wird zur Frage, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliege, Stellung genommen.

Das Vorliegen einer Überschuldung bestehe demnach nicht, da für die Liegenschaft H1, welche im Eigentum der SGmbH stehe, ein Kaufoptionsvertrag bestehe. In der Option sei die Liegenschaft per 31.12.2010 mit rund TEUR 12.315 bewertet. Der Buchwert belaufe sich per 31.12.2010 auf TEUR 1.832. Insofern bestünden stille Reserven in Höhe von TEUR 10.483. Diese Reserven stünden im Ausmaß von 50 % der Bw. zu. Unter Berücksichtigung des Eigenkapitals der SGmbH vom 31.12.2010 belaufe sich der Verkehrswert der Anteile zum 31.12.2010 auf TEUR 7.440 und der Buchwert auf TEUR 3.312. Die stillen Reserven der Beteiligung betrügen demnach TEUR 4.127.

Die S Privatstiftung habe sich mit Vorstandsbeschluss vom April 2008 bereit erklärt auf einen Teil ihrer stillen Reserven an der SGmbH in Höhe von TEUR 2.200 zu verzichten.

Die daher zur Abdeckung der bilanziellen Überschuldung zur Verfügung stehenden stillen Reserven belaufen sich in Summe auf TEUR 6.327. Zusätzlich sei von dritter Seite gegenüber dem finanzierenden Kreditinstitut eine Haftungserklärung in Höhe von TEUR 3.500 abgegeben worden. In Summe sei die Gesellschaft in der Lage ihren Verpflichtungen nachzukommen.

Unter dem nachfolgenden Posten „Verbindlichkeiten“ werden Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten in der Höhe von € 8.976.001,11 angeführt und dazu festgehalten, dass diese mit einer Pfandbestellungsurkunde bis zum Höchstbetrag von € 10.000.000,00 über die Liegenschaft der SGmbH dinglich besichert seien.

Unter den weiteren fünf Gläubigerpositionen der in Summe mit € 10.828.058,13 ausgewiesenen Gesamtverbindlichkeiten scheint auch die Finanzverwaltung mit einem offenen Steuerbetrag von € 210.393,96 auf (Anmerkung: Zum 31.12.2010 war die Abgabennachforderung nach der verfahrensgegenständlichen Prüfung bereits realisiert.).

Aus diesem Zahlenwerk ergibt sich, dass die Bw. nicht nur bei der Finanzverwaltung Außenstände hat. Es ist daher nicht ersichtlich, wieso die Abgabenbehörde als einer von vielen Gläubigern durch eine Abgabennachsicht als einziger Gläubiger einen Beitrag zu einer Sanierung des Unternehmens erbringen sollte.

Es wäre am Bw. gelegen einen Nachweis dazu zu erbringen, dass auch andere Gläubiger anteilig auf ihre Forderungen verzichten um den Fortbetrieb der Bw. zu ermöglichen.

Ein Alleingang des Abgabengläubigers bei einem Verzicht auf Eintreibung von Abgabenrückständen käme einer ungerechtfertigten Besserstellung des Abgabenschuldners bzw. der weiteren Gläubiger gleich, die in dieser Form in der Bestimmung des [§ 236 BAO](#) keine Deckung findet.

Eine Abwendung der Existenzgefährdung (Konkurs der Gesellschaft) ist bei einer offenen Abgabenschuld von ca. € 230.000,00 zu Gesamtaußenständen von rund 10,5 Mio € nicht gegeben.

Einer Teilnachsicht könnte nur dann näher getreten werden, wenn auch andere Gläubiger von der weiteren Einbringung ihrer Forderungen unwiderruflich Abstand nehmen.

Da das Nachsichtsgesuch bereits wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen aus Rechtsgründen abzuweisen war, bleibt für eine Ermessensentscheidung diesfalls kein Raum.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 21. Februar 2012