



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.M., Wien, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Mekis, Strafverteidiger und Rechtsanwalt, 1060 Wien, Gumpendorferstraße 5, vom 29. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 9. Mai 2007 über die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Nachsicht für einen Betrag von € 37.473,60 (Umsatzsteuer 1998) gewährt.

Darüber hinaus wird die Berufung für einen weiteren Betrag von € 13.175,58 (Umsatzsteuer 1997) als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Nachsichtsantrag vom 31. August 2006 führte A.M. (in weiterer Folge Bw.) aus, dass das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk sie mit Bescheid vom 7. Oktober 2004 gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH im Ausmaß von € 279.047,49, nämlich Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 13.175,58, Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 37.473,60 und Kapitalertragsteuer 01-12/1999 in Höhe von € 228.398,31 zur Haftung herangezogen habe, weil sie ihrer Verpflichtung als zur Vertretung berufene Person nicht nachgekommen sei.

Diesen Bescheid habe die Bw. mit Berufung vom 10. Dezember 2004 mit der Begründung angefochten, dass sie (vom 31. Juli 1995) nur bis 29. September 1998 Geschäftsführerin der Firma A-GmbH gewesen sei. Die Umsatzsteuer aus 1997 und 1998 sei aufgrund einer Zuschätzung im Rahmen einer Betriebsprüfung vom 2. April 2001 bis 15. Mai 2001 festgesetzt worden. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei sie nicht mehr Geschäftsführerin gewesen.

Während der Dauer ihrer Geschäftsführertätigkeit seien die Umsatzsteuervoranmeldungen von der beauftragen Steuerberatungskanzlei vorgenommen worden. Die Bw. habe die Umsatzsteuer nach Berechnung der Steuerberatung abgeführt, weshalb ihr keine schuldhaft Verletzung der Pflichten als Vertreterin gemäß § 9 BAO vorzuwerfen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 29. Dezember 2004 sei ihrer Berufung betreffend Kapitalertragsteuer 1999 (€ 228.398,31) teilweise stattgegeben worden. Hinsichtlich Umsatzsteuer 1997 und 1998 sei auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung verwiesen worden. Im Antrag vom 8. März 2005 habe die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verlangt.

Mit Berufungsentscheidung vom 19. Juni 2006 habe der Unabhängige Finanzsenat zu GZ. RV/1235-W/05 die Berufung als verspätet zurückgewiesen, jedoch gleichzeitig erwähnt, dass – wie in der Berufungsvorentscheidung richtig aus geführt — eine Haftung für Kapitalertragsteuer 1999 im Ausmaß von € 228.398,31 nicht rechtmäßig wäre.

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.

Dies sei fallbezogen unter Hinweis auf die oben angeführte Berufungsentscheidung nicht nur in Ansehung der Kapitalertragsteuer in Höhe von € 228.398,31 der Fall, sondern treffe darüber hinaus auch auf die Umsatzsteuer 1997 und 1998 zu, da die Bw. davon ausgehen habe können, dass die steuerliche Vertretung korrekte Berechnungen anstelle, zumal für die Bw. nicht ersichtlich gewesen sei, dass die steuerliche Vertretung fehlerhaft gearbeitet habe.

Es werde daher der Antrag auf gänzliche (in eventu teilweise) Nachsicht der mit Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 7. Oktober 2004 vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten ersucht.

Mit Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 9. Mai 2007 wurde der Antrag vom 31. August 2006 um Bewilligung einer Nachsicht in der Höhe von € 50.649,18 abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß den Bestimmungen des § 236 Bundesabgabenordnung Abgabenschuldigkeiten durch Abschreibung nachgesehen werden können, wenn die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig ist. Die Beurteilung des Vorliegens von Unbilligkeit sei eine Rechtsentscheidung. Erst nach dem Feststehen von Unbilligkeit könne eine Ermessensentscheidung der Behörde Platz greifen. Liege Unbilligkeit nicht vor, so sei ein Antrag auf Nachsicht zwingend abzuweisen. Die Unbilligkeit könne sowohl im sachlichen, wie auch im persönlichen Bereich gelegen sein.

Eine solche werde vorliegen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (VwGH 14.9.1993, 93/15/0024). Eine solche Unbilligkeit liege nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083). In den Bestimmungen des § 236 BAO sei festgehalten, dass die Nachsicht nicht dazu diene, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Im konkreten Fall liege dem Nachsichtsantrag aber eine falsche Entscheidung des UFS Wien zu Grunde. Gegen den Haftungsbescheid vom 7. Oktober 2004 sei nach einem bewilligten Fristverlängerungsantrag termingerecht ein Rechtsmittel eingebracht worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Dezember 2004 sei der Berufung teilweise stattgegeben und die Kapitalertragsteuer 1999 in Höhe von € 228.398,31 ausgeschieden, hinsichtlich des Mehrbegehrens für Umsatzsteuer 1997 und 1998 in Gesamthöhe von € 50.649,18 abgewiesen worden. Nunmehr sei termingerecht die Vorlage beantragt worden. Dieser Antrag sei von der Abgabenbehörde II. Instanz, UFS Wien, irrtümlich als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden. Da keine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden sei, sei die Entscheidung des UFS nicht mehr reparabel. Daher sei zu prüfen, ob die tatsächliche Einhebung der Umsatzsteuern 1997 und 1998 beim Haftenden eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO darstelle.

Dazu sei Folgendes auszugsweise auszuführen: Im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Mai 2001 sei ausführlich dargestellt worden, welche Umstände zu der Nachforderung an Umsatzsteuer 1997 und 1998 geführt haben. Unter anderem werde festgehalten, dass Mängel in der Buchhaltung vorgelegen seien. So seien u.a. die Umsätze ausschließlich aus den Wareneingangsrechnungen mit branchenüblichen Rohaufschlägen am Monatsende hochgerechnet worden. Der Bestimmung des § 131 BAO, dass Einnahmen täglich festzuhalten seien, sei somit in keinsten Weise Folge geleistet worden. Obwohl auf Ausgangsrechnungen eine Bankverbindung angegeben worden sei, seien laut Buchhaltung nur Bargeschäfte getätigt worden. Damit sei evident, dass die Aufzeichnungen nur mangelhaft geführt worden seien. Laut Lehre und ständiger Rechtsprechung stelle dies jedoch eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers dar. Der Hinweis auf dritte Personen (Steuerberater) könne den verantwortlichen Geschäftsführer nicht exkulpierten. Die Inanspruchnahme zur Haftung richte sich bei Selbstbemessungsabgaben nach dem Zeitpunkt, an dem die Abgaben nach den Abgabenvorschriften voranzumelden und zu entrichten gewesen wären. Es sei für die Haftung daher unerheblich, dass die Vorschreibung der Nachforderungen erst zu einem Zeitpunkt erfolgte, als die Bw. als Geschäftsführerin bereits ausgeschieden war. Da die Haftungsinanspruchnahme nur die Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage darstelle, die jeden im gleichen Maße treffe, sei das Vorliegen von Unbilligkeit zu verneinen. Es dürfe noch darauf verwiesen werden, dass selbst bei Vorliegen von Unbilligkeit und der damit

verbundenen Ermessensentscheidung der Behörde es sachgerecht sei, die Verletzung etwa folgender Pflichten bei der Ermessensübung zu berücksichtigen:

Keine oder mangelhafte Führung von Aufzeichnungen, anderweitiger Verbrauch zur Verfügung stehender Mittel trotz offener Abgabenschuldigkeiten, etc. Weiters spreche gegen eine Nachsichtsgewährung auch, wenn die Nachsicht sich nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde. Somit sei festzuhalten, dass die belangte Behörde selbst bei Vorliegen von Unbilligkeit den Antrag abgewiesen hätte, da eben krasse Mängel in der Buchhaltung vorgelegen seien und im Antrag nicht ausgeführt worden sei, ob noch andere Gläubiger beim Haftenden andrängen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 29. Mai 2007 wurde der angeführte Bescheid im Umfang der Abweisung der Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 50.649,18 wegen Rechtswidrigkeit bekämpft. Begründend wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt bei seinen Ausführungen über die Haftungsinanspruchnahme und Unbilligkeitsvoraussetzungen übergehe, dass die Bw. weder der Betriebsprüfung beigezogen gewesen sei noch ihre Argumente im Rechtsmittelverfahren wegen der (unrichtigen) Formalentscheidung des UFS überprüft werden haben können.

Mangels eigener Buchhaltungskenntnisse habe die Bw. während ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin die Belege lückenlos gesammelt und diese samt Aufzeichnungen der täglichen Einnahmen ihrer damaligen steuerlichen Vertretung übergeben. Die Bw. sei nicht informiert gewesen und habe nicht erkennen können, dass die steuerliche Vertretung bei der Verarbeitung der übergebenen Unterlagen und Aufzeichnungen die Bestimmung des § 131 BAO nicht eingehalten habe.

Die Unbilligkeit der Einhebung ergebe sich fallbezogen daraus, dass die Bw. den oben angeführten Sachverhalt bisher mangels Beiziehung zum Abgabenverfahren bzw. mangels materiellrechtlicher Erledigung ihrer Berufung gegen den Haftungsbescheid Gelegenheit gehabt habe, die Inanspruchnahme ihrer Haftung abzuwenden.

Da somit nach Ansicht der Bw. die Einhebung der bekämpften Haftungssumme unbillig wäre und überdies andere andrängende Gläubiger nicht vorhanden seien, stelle diese den Antrag auf Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass eine Nachsicht in der Höhe von € 50.659,18 bewilligt werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zunächst ist zu den Ausführungen, dass im konkreten Fall dem Nachsichtsantrag eine falsche Entscheidung des UFS Wien zu Grunde liegt, da gegen den Haftungsbescheid vom 7. Oktober 2004 nach einem bewilligten Fristverlängerungsantrag termingerecht am 10. Dezember 2004

ein Rechtsmittel eingebracht worden wäre, aber dieser Antrag vom UFS Wien irrtümlich als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden ist, festzuhalten, dass aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegten Akten ein Fristverlängerungsantrag oder eine entsprechende Bewilligung nicht zu ersehen war. Ebenfalls war nicht ersichtlich, ob allenfalls ein Fristverlängerungsansuchen oder eine entsprechende Bewilligung in Aktenteilen, die nicht an den UFS weitergeleitet wurden, zu ersehen war. Wenn Aktenfragmente, die für die Entscheidung wesentlich sind, nicht – auch – zur Entscheidungsfindung weitergeleitet werden, liegt das nicht in der Verantwortung des UFS.

Zur Aktenführung durch das Finanzamt darf ergänzend erwähnt werden, dass es bezeichnend ist, dass die zeitlich letzte Eingabe des Vollmachtswechsels vom 30. Juli 2007 (AS 231a) im Akt vor dem gegenständlichen Antrag auf Nachsicht (AS 241) eingereicht wurde, was durchaus zu weiteren Missverständnissen einlädt.

*Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.*

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur unter Veräußerung von Vermögen möglich wäre und zusätzlich diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. 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. Jedenfalls müsste es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

Als mögliche Nachsichtsvoraussetzung einer sachlichen Unbilligkeit war daher zu prüfen, ob der Haftungsbescheid in der derzeit geltenden Fassung das vom Gesetzgeber gewollte Ergebnis widerspiegelt. Dem dem Nachsichtsansuchen zugrunde liegenden Bescheid ist eine

Haftung für Umsatzsteuer 1997 von € 13.175,58 und für Umsatzsteuer 1998 von € 37.473,60 in Höhe des beantragten Nachsichtsbetrages von € 50.649,18 zu entnehmen.

Soweit die Bw. ausführt, dass sie weder der Betriebsprüfung beigezogen gewesen wäre noch ihre Argumente im Rechtsmittelverfahren wegen der (unrichtigen) Formalentscheidung des UFS überprüft werden haben können, ist zu erwidern, dass es an der Bw. gelegen wäre, gegen die entsprechenden Bescheide im Haftungsverfahren eine Berufung gemäß § 248 BAO einzubringen, wonach sie auch die der Haftung zu Grunde liegenden Bescheide bekämpfen hätte können. Da eine entsprechende Berufung nicht eingebracht wurde, kann im Nachhinein nicht behauptet werden, die Argumente der Bw. seien nicht berücksichtigt worden, hat sie doch auf diesen Rechtszug verzichtet.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 224 Tz 8). Die Konkretisierung im Spruch eines Haftungsbescheides ist notwendig, da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen insbesondere auch voraussetzt, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht (z.B. durch Entrichtung) erloschen ist (Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung, vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 7 Tz 10).

Im Spruch des Haftungsbescheides wird neben der Umsatzsteuer 1997 von € 13.175,58 auch die Umsatzsteuer 1998 von € 37.473,60 als Haftungsbetrag geltend gemacht. Dazu ist anzumerken, dass der Bescheid über die Umsatzsteuer 1998 (nur dieser wurde im Haftungsbescheid explizit so angeführt) sich auf das gesamte Jahr 1998 bezieht, die Bw. jedoch nur bis 29. September 1998 Geschäftsführerin gewesen ist. Sollte das Finanzamt die Absicht gehabt haben, mit der Umsatzsteuer 1998 die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate 1 bis 7/1998 (nur für diese Voranmeldungszeiträume wäre eine Haftung möglich gewesen) dargestellt zu haben, so ist diese Absicht aus dem angefochtenen Bescheid nicht ersichtlich und wäre daher im Rahmen einer materiell rechtlichen Berufungsentscheidung die entsprechende Haftung aufzuheben gewesen, da diesfalls die Berufungsbehörde unzuständiger Weise eine Haftung für Abgaben ausgesprochen hätte, die bisher im erstinstanzlichen Bescheid nicht ausgewiesen waren. Da somit schon in einem von der Bw. urgierten materiell rechtlichen Haftungsverfahren die Haftung für Umsatzsteuer 1998 aufzuheben gewesen wäre, ist darin jedenfalls eine sachliche Unbilligkeit zu erblicken, die die Nachsicht der Umsatzsteuer 1998 von € 37.473,60 rechtfertigt.

Zur weiters beantragten Nachsicht der Umsatzsteuer 1997 von € 13.175,58 ist festzuhalten, dass im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber liegt. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter

Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Die Bw. bringt zwar vor, dass sie mangels eigener Buchhaltungskenntnisse während ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin die Belege lückenlos gesammelt und diese samt Aufzeichnungen der täglichen Einnahmen ihrer damaligen steuerlichen Vertretung übergeben habe und sie nicht informiert gewesen wäre und nicht erkennen habe können, dass die steuerliche Vertretung bei der Verarbeitung der übergebenen Unterlagen und Aufzeichnungen die Bestimmung des § 131 BAO nicht eingehalten habe.

Wie dazu das Finanzamt schon ausgeführt hat, ist im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Mai 2001 ausführlich dargestellt worden, welche Umstände zu der Nachforderung an Umsatzsteuer 1997 und 1998 geführt haben. Unter anderem wurde festgehalten, dass Mängel in der Buchhaltung vorgelegen seien. So sind u.a. die Umsätze ausschließlich aus den Wareneingangsrechnungen mit branchenüblichen Rohaufschlägen am Monatsende hochgerechnet worden. Der Bestimmung des § 131 BAO, dass Einnahmen täglich festzuhalten seien, ist somit in keinsten Weise Folge geleistet worden. Obwohl auf Ausgangsrechnungen eine Bankverbindung angegeben wurde, sind laut Buchhaltung nur Bargeschäfte getätigt worden. Damit ist evident, dass die Aufzeichnungen nur mangelhaft geführt wurden. Laut Lehre und ständiger Rechtsprechung stellt dies eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers dar. Der Hinweis auf dritte Personen (Steuerberater) kann den verantwortlichen Geschäftsführer nicht exkulpieren. Auch wenn dies grundsätzlich nicht Aufgabe eines Nachsichtsverfahrens ist, kann im speziellen Fall festgehalten werden, dass die Haftung für Umsatzsteuer 1997 zu Recht ausgesprochen wurde. Eine sachliche Unbilligkeit liegt diesbezüglich nicht vor.

Es war daher zu prüfen, ob allenfalls eine persönliche Unbilligkeit im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 1997 vorliegt. Persönliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

Die Bewilligung der Nachsicht einer aushaftenden Abgabenschuld stellt eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Im Nachsichtsverfahren trifft den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat somit

einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (Hinweis Ritz, BAO-Kommentar, Rz 4 zu § 236 BAO - Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten). Sind die finanziellen Verhältnisse derart schlecht, dass auch durch einen Nachlass der Gerichtsgebühren kein Sanierungseffekt bewirkt werden kann, dann ist die Behörde nicht verpflichtet, von sich aus im Wege amtswegiger Ermittlungen zu erforschen, ob weitere Umstände gegeben sein könnten, die eine besondere Härte darstellten und einen Nachlass der Gerichtsgebühren rechtfertigen könnten (VwGH 30.6.2005, 2004/16/0276).

Weder dem Ansuchen um Nachsicht noch der Berufung sind Angaben zu einer persönlichen Unbilligkeit zu entnehmen, vielmehr wurden Argumente im Sinne einer Berufung gegen den Haftungsbescheid vorgebracht, denen – siehe oben – auch teilweise gefolgt werden konnte. Da somit eine weitere Unbilligkeit nicht vorliegt, war der Weg für eine Ermessensentscheidung verwehrt und die Berufung hinsichtlich des weiteren Nachsichtsbetrages für Umsatzsteuer 1997 von € 13.175,58 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. Juni 2008