



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch Schreiner & Schreiner Steuerberatungs GmbH, 3500 Krems, Wiener Straße 74, vom 20. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 20. März 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 1. Juli 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 10. März 2009 beantragte die Berufungswerberin (Bw.), von dem zu diesem Zeitpunkt auf ihrem Abgabekonto aushaftenden Rückstand in Höhe von € 38.789,09 einen Teilbetrag von € 13.875,22 (Lohnabgaben 2007) nachsehen zu wollen. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Festsetzung der angeführten Lohnabgaben die Finanzverwaltung gesetzliche Bestimmungen eingehalten hätte, die jedoch für das Unternehmen eine übermäßige Härte darstellen würden.

Die Bw. hätte den 13. und 14. Monatsgehalt jeweils in den Monatslöhnen eingerechnet und diesen anteiligen Betrag mit dem begünstigten Steuersatz der Lohnsteuer unterzogen und die Begünstigungen auch beim Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Anspruch genommen. Der Lohnsteuerprüfer hätte festgestellt, dass beim Einrechnen in den Bruttomonatslohn der begünstigte Steuersatz und die begünstigte Vorgangsweise nicht ange-

wendet werden könne, weshalb es zu dieser Nachforderung gekommen wäre. Hätte die Bw. den 13. und 14. Monatsgehalt üblicherweise Anfang Juli bzw. Dezember ausbezahlt, wäre es zu dieser Festsetzung nicht gekommen. Auch dann nicht, wenn zumindest nicht monatlich, sondern alle zwei Monate aliquot diese Sonderzahlungen bei der Überweisung an die Dienstnehmer eingerechnet worden wären.

Mit Bescheid vom 20. März 2009 wies das Finanzamt dieses Ansuchen ab und führte begründend aus, dass keine sachliche Unbilligkeit hätte erkannt werden können, da die Prüfung gesetzeskonform gewesen wäre und es sich somit um eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage gehandelt hätte.

Mit Schreiben vom 25. März 2009 beantragte die Bw., den Rückstand in sechs gleichbleibenden Monatsraten abstaten zu dürfen. Diesem Zahlungserleichterungsansuchen wurde stattgegeben und monatliche Raten von jeweils € 8.000,00 festgelegt.

Gegen den das Nachsichtsansuchen abweisenden Bescheid brachte die Bw. am 20. April 2009 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass in der Bescheidbegründung eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung außer Acht gelassen worden wäre, da sie eine äußerst schwierige finanzielle Situation zu meistern hätte. Derzeit hätte sie ein monatliches Einkommen unterhalb des Existenzminimums (€ 772,00). Darüber hinaus hätte sie einen krebserkrankten Ehegatten, der ihre volle Pflege und Hinwendung benötige. Um die angeführte Finanzamtsverbindlichkeit zu berichtigen, müsste die Bw. Teile ihres knappen Vermögens verschleudern.

Mit Bescheid vom 9. Juni 2009 gab das Finanzamt dem Zahlungserleichterungsansuchen vom 28. April 2009 statt und setzte monatliche Raten von € 13.000,00 (3x) bzw. € 13.154,37 (Restrate) fest.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 7. Mai 2009 zur Darstellung der Vermögens- und Einkommenssituation und Bekanntgabe, weshalb sie nicht in der Lage wäre, den Abgabenrückstand in Raten zu begleichen, teilte die Bw. mit Schreiben vom 22. Juni 2009 mit, dass aus dem Steuerakt die Jahresabschlüsse und die hohe Fremdkapitalbelastung ihrer Einzelfirma zu ersehen wäre. Weiters werde ein Grundbuchsauszug der Liegenschaft in V. und der Ausdruck ihres Privatkontos für 2008 bis Mai 2009 vorgelegt, woraus hervorgehe, dass Privatentnahmen und Privatausgaben 2008 in Höhe von rund € 11.000,00 bzw. von Jänner bis Mai 2009 von rund € 5.600,00 getätigt worden wären. Mit diesen Privatentnahmen hätte die Bw. auch fixe Zahlungen im Privatbereich zu leisten, und zwar monatlich € 150,00 bzw. € 300,00 in den Sommermonaten für eine angestellte Pflegekraft für ihre Mutter; dies ergebe

einen Gesamtbetrag von € 2.250,00. In weiterer Folge hätte die Bw. Medikamentenkosten für ihren Ehegatten zu tragen, der schwer krebserkrank wäre, wodurch sich ein weiterer privater Aufwand von € 1.000,00 jährlich ergebe. Darüber hinaus hätte ihre Tochter maturiert und beginne ab Oktober zu studieren, was mit weiteren Kosten verbunden wäre. Damit wäre klargelegt, dass die Bw. nicht in der Lage wäre, den Abgaberrückstand mit angemessenen Monatsraten zu begleichen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung ebenfalls als unbegründet ab und führte nach Zitierung des gesetzlichen Bestimmungen und der Verordnung des Bundesministers für Finanzen aus, dass den Antragsteller eines Nachsichtsansehens eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung treffe. Er hätte einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne. Da das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit rein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen wäre und die vorgelegten Unterlagen nicht geeignet wären, eine unverhältnismäßige und außergewöhnliche Beeinträchtigung des Vermögens und Einkommens der Bw. durch die Abgabeneinhebung – Abstattung in Monatsraten – nachzuvollziehen, könne die beantragte Nachsicht nicht gewährt werden.

Mit Schreiben vom 10. August 2009 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und brachte am 24. August 2009 ergänzend vor, dass sie mit Eingabe vom 22. Juni 2009 ausreichend auf ihre außergewöhnlichen persönlichen und finanziellen Umstände hingewiesen hätte.

In Beantwortung eines Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. April 2010 übermittelte die Bw. mit Eingabe vom 14. Mai 2010 die Feststellungen über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse, ein Schreiben der niederösterreichischen Landesregierung betreffend Gewährung eines Zuschusses an ihre Mutter wegen Pflegebedürftigkeit, den Jahresabschluss 2009 sowie den Grundbuchsauszug hinsichtlich ihres verpfändeten Liegenschaftsbesitzes.

In der am 1. Juli 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im Rahmen der Darstellung im Fragebogen über die wirtschaftlichen Verhältnisse die persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sehr klar dargelegt worden wäre. Der Ehegatte der Bw. wäre mittlerweile verstorben. Seit 1. Jänner 2010 werde der Betrieb an die Tochter verpachtet. Die monatlichen Pachteinahmen hätten zu Gunsten der Bank verpfändet werden müssen und würden zur Abdeckung der aushaftenden Bankverbindlichkeiten dienen, sodass keine Mittel zur Errichtung der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung ständen.

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 der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Dabei 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). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. 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. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, 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 nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Stoll, BAO, 2421).

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt gemäß § 67 Abs. 1 EStG die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres € 620,00 übersteigen, 6%. Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden (Abs. 2).

Gemäß Rz 1050 der Lohnsteuerrichtlinien (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19.11.2001, 07 2501/4-IV/7/01) kommt es für die Beurteilung als sonstige Bezüge darauf an, dass diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. Werden zB der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 14.12.1993, 91/14/0038). Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge angesehen werden (VwGH 19.11.1969, 1157/68).

Dadurch, dass die Bw. die Auszahlung der Sonderzahlungen monatlich anteilig und gleichzeitig mit den laufenden Bezügen vornahm, die daher nicht nach außen hin erkennbar zu unterscheiden waren, folgte unmittelbar aus dem Gesetz bzw. aus den dieses auslegenden Richtlinien und Judikaten die Versteuerung gemäß § 33 EStG nach dem Tarif anstatt nach dem begünstigten Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG. Diese Auswirkung der allgemeinen Rechtslage war vom Gesetzgeber beabsichtigt und kein außergewöhnlicher Geschehensablauf, sondern hätte die dadurch ausgelöste Abgabenschuld von der Bw. erwartet werden müssen.

Soweit die Bw. den Grund für die sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in ihrem Rechtsirrtum erblickt, ist ihr entgegenzuhalten, dass ein Rechtsirrtum über die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Begünstigung für sich allein keine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu begründen vermag (VwGH 19.3.1998, 96/15/0067).

Sachliche Unbilligkeit in der Einhebung lag daher nicht vor.

Da auch das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr zu prüfen war, ob im gegenständlichen Fall eine solche vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Im vorliegenden Fall ist, da die verfahrensgegenständlichen Abgaben durch Ratenzahlungen zur Gänze getilgt wurde, zu prüfen, ob eine Unbilligkeit der Einhebung darin liegt, dass der Abgabengläubiger die entrichtete Abgabe behält. Dabei ist an den Begriff der Unbilligkeit kein strengerer Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung (im gegenständlichen Fall zufolge der bereits erfolgten Entrichtung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben die Verweigerung der Gutschrift) der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Unternehmens gefährden würde.

Nach den von der Bw. übermittelten Feststellungen über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse außerhalb ihrer betrieblichen Tätigkeit erhält sie eine monatliche Pension von netto € 1.244,33, abzüglich eines bis zum Existenzminimum durch die Gebietskrankenkasse gepfändeten Teilbetrages von € 244,93. Ausgenommen die mit hohen Hypotheken zugunsten der Banken belastete im Privatvermögen befindliche und betrieblich und privat genutzte Liegenschaft verfügt sie über keine wesentlichen Vermögenswerte. Die zur Verfügung gestellte Bilanz zum 31. Dezember 2009 des an die Tochter verpachteten Taxiunternehmens der Bw. weist ein Anlagevermögen von € 223.407,29 und ein Umlaufvermögen (vor allem Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Verrechnungskonto zu Lasten der Tochter) von € 536.586,40 aus. Dem gegenüber stehen ein negatives Eigenkapital von € 409.991,87, Privatentnahmen von € 39.216,58 und Verbindlichkeiten von insgesamt 1.113.749,27 (davon € 831.681,49 aushaftende Bankverbindlichkeiten, € 85.753,36 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, € 196.314,42 an sonstigen Verbindlichkeiten wie Sozialversicherungen und Abgabengläubiger).

Daraus kann abgeleitet werden, dass das Unternehmen der Bw. trotz des in Höhe von € 50.277,86 ausgewiesenen Gewinnes beträchtlich überschuldet ist. Allerdings lässt sich für die Bw. daraus nichts gewinnen, weil sie nicht ausreichend dargelegt hat, weshalb gerade im Hinblick auf ihre sonstigen die Aktiven bei weitem übersteigenden Verbindlichkeiten (vor allem Bankschulden) durch das Beharren auf der Einbehaltung der in Rede stehenden Abgaben ihre wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Eine - unbestrittene - Verminderung der Liquidität reicht jedoch für die Annahme einer Existenzgefährdung nicht aus (VwGH 4.10.1985, 82/17/0021). Dass sie diese Abgaben durch Aufnahme von Krediten getilgt hätte, die die Existenzgefährdung bewirkt hätten, wurde nicht behauptet.

Aber auch im Falle der Bejahung einer Existenzgefährdung ist der Bw. entgegenzuhalten, dass nach der Judikatur eine Unbilligkeit dann nicht gegeben ist, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033). Dies ist aber im Hinblick auf die hohen aushaftenden Verbindlichkeiten gegeben.

Darüber hinaus ist im vorliegenden Fall das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit zu verneinen, weil die Bw. nicht einmal selbst behauptet, durch die Nachsicht der in Rede stehenden Abgabe würde sich ihre finanzielle Notlage verändern bzw. verbessern. Da die Bw. ohnehin überschuldet ist, würde, da die Abgabe bereits getilgt ist, das Behalten des Betrages von € 13.875,22 durch den Abgabengläubiger zu keiner Änderung der Vermögenslage, sondern lediglich zu einer Abdeckung anderer Verbindlichkeiten führen. Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung nicht vor, wenn eine Nachsicht im Hinblick auf den gesamten Schuldenstand zu keiner wesentlichen Veränderung der wirtschaftlichen Lage der Bw. führen würde (VwGH 18.5.1995, 93/15/0234).

Eine persönliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung liegt daher gleichfalls nicht vor.

Aber auch im Falle einer Annahme einer solchen wäre für die Bw. nichts zu gewinnen, da in der daraufhin zu treffenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigen wäre, dass sich die Nachsicht nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juli 2010