



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, 8940 Liezen, Gesäusestraße 21-23, vom 17. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Dezember 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (= Bw.) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter WB und HB (jeweils 50 %) seit der Errichtung der Gesellschaft im Jahr 1980 auch als handelsrechtliche Geschäftsführer fungieren.

Die Bw. beantragte in der Eingabe vom 6. März 2007 gemäß § 236 Abs. 1 BAO, von der Einhebung des aktuellen Abgabengrundbetrages in der Höhe von 45.841,90 € abzusehen. Der Rückstand resultierte aus der Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen (und Zuschlägen) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Zeiträume 1994 bis 1998 bzw. 2000 bis 2004 sowie der diesbezüglichen Aussetzungszinsen in Folge zweier bei der Bw. stattgefundenen Lohnsteuerprüfungen.

Die Nachforderungen aus den Prüfungen resultierten ausnahmslos aus der Miteinbeziehung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag.

Eine Einhebung der Nachforderungen wäre sachlich unbillig, da die Geltendmachung des Abgabenanspruches durch das Finanzamt von der Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes im Zeitraum der Prüfungsjahre abweiche und die Bw. bei der Nichtabführung des Dienstgeberbeitrages auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vertraut habe.

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien in den Prüfungsjahren in einem Werkvertragsverhältnis zur Bw. gestanden und hätten die Geschäftsführung durchgehend durch Abwicklung einzelner konkreter Projekte ausgeübt. Im VwGH-Erkenntnis vom 30.11.1999, 99/14/0270, werde ausgeführt, dass derartige Tätigkeiten gegen eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus und damit gegen Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 sprächen.

Neben den laufenden Bezügen seien in den Prüfungsjahren an die Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgsabhängige Jahresprämien ausbezahlt worden. Die Erfolgsabhängigkeit dieser Prämien sei ein Beleg für das bei den Geschäftsführern vorliegende Unternehmerrisiko, das bei einem echten Dienstverhältnis nicht bestehen.

Beide Geschäftsführer hätten persönlich und solidarisch für Bankverbindlichkeiten der Bw. gehaftet sowie in den prüfungsrelevanten Zeiträumen Einzahlungen in die Bw. geleistet, um Liquiditätsengpässe zu überbrücken.

Der Verwaltungsgerichtshof habe bis zu seiner Entscheidung vom 10.11.2004, 2003/13/0018, die Frage des Bestehens eines Unternehmerwagnisses immer gleich wichtig erachtet wie die Frage der Eingliederung in den betrieblichen Organismus. Vertrauend auf diese Rechtsprechung seien daher von der Bw. für ihre beiden Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund ihrer Nichteingliederung in den betrieblichen Organismus und wegen Vorliegens eines Unternehmerwagnisses keine Dienstgeberbeiträge entrichtet worden.

Die Einhebung der mittlerweile durch die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 14.11.2006, RV/0577-G/06 und RV/0194-G/06 bestätigten Nachbelastungen sei daher sachlich unbillig.

Da die Bw. in der Vergangenheit alle Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde lückenlos erfüllt habe, werde ersucht, vom Ermessen Gebrauch zu machen und von der Einhebung der gegenständlichen Abgaben abzusehen.

Mit dem Bescheid vom 3. Dezember, zugestellt am 7. Jänner 2008, wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen als unbegründet ab und führte aus, der Tatbestand der Unbilligkeit liege nicht vor. Eine Nachsicht könne nicht zur Sanierung eines Rückstandes führen, wenn die Abgabenfestsetzung nach Ansicht der Bw. zu Unrecht erfolgt sei.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung bringt die Bw. vor, die Vorschreibung der Abgaben stelle eine erhebliche wirtschaftliche Härte für sie dar. Eine persönliche Unbilligkeit liege nämlich vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährde. Die Bw. weise in ihrer letzten erstellten Bilanz zum 31. März 2006 einen Jahresverlust von 22.635,03 € aus. Die Abstattung von Abgaben in der Höhe von 40.555,74 € sei somit nicht aus dem laufenden Geschäftsbetrieb zu bedienen und stelle eine erhebliche wirtschaftliche Härte für das Unternehmen dar.

Die Entrichtung der Abgabenschuld stelle darüber hinaus einen atypischen Eingriff in die Vermögensstruktur des Unternehmens dar. Das Unternehmen werde zu einem Zeitpunkt von der Festsetzung der Abgaben betroffen, in dem die mittelfristige Finanzplanung bereits abgeschlossen sei.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In einer Stellungnahme vom 22. August 2008 führte das Finanzamt ergänzend zur persönlichen Unbilligkeit aus, in der Bilanz zum Stichtag 31.03.2007 werde ein Bilanzgewinn von 22.521,51 € ausgewiesen, weshalb eine Teilabstättung der Abgaben ohne Schwierigkeiten hätte erfolgen können. Zudem weise das Eigenkapital der Bw. einen Wert von 400.634,33 € aus. Darüberhinaus habe die Bw. zum Bilanzstichtag über liquide Mittel im Ausmaß von 26.551,52 € und Kundenforderungen im Gesamtausmaß von 76.380,86 € verfügt. Warum die Abstättung der Abgabenverbindlichkeiten eine außergewöhnliche Härte darstelle, werde von der Bw. nicht begründet. Im Übrigen könne, um einer in der sofortigen Entrichtung gelegenen Härte der Abgabenentrichtung, die noch keine Unbilligkeit der Einhebung darstelle, zu begegnen, ein Ansuchen um Zahlungserleichterung nach § 212 BAO gestellt werden.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung habe das Finanzamt das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses verneint, weshalb, selbst wenn sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, nicht geändert hätte, vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses der Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 EStG auszugehen gewesen wäre. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass von den beiden Geschäftsführern WB und HB in ihren eigenen Steuererklärungen im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen für die Jahre 1998 bis 2004 das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG geltend gemacht worden sei. Im zitierten Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof selbst ausgeführt, dem Kriterium des Fehlens eines Unternehmerrisikos sei in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zugekommen. Die Bw. habe daher auch nach „alter“ Rechtsprechung nicht davon ausgehen können, dass kein Dienstverhältnis im Sinne des § 22 Z 2 EStG vorliege. Die Änderung der Rechtsprechung

sei im vorliegenden Fall bedeutungslos, weshalb auch keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung vorliege.

In der Stellungnahme vom 25. September 2008 brachte die Bw. Folgendes vor:

1. Der gesundheitliche Zustand der Gesellschafter-Geschäftsführer stelle eine maßgebliche Einschränkung für das Unternehmen dar und behindere den betrieblichen Umsatzprozess maßgeblich, da die Gesellschafter-Geschäftsführer stets für den Verkauf persönlich verantwortlich waren. Die Bezahlung der Zahllast stelle eine Existenzbedrohung der Gesellschafter-Geschäftsführer dar, da viele Aufwände, Kosten und Auszahlungen ebenso wie die gesundheitlichen Änderungen der beiden Geschäftsführer für die letzte Bilanz im Jahr 2007 noch nicht vorhersehbar gewesen seien.
2. Ebenso spürbar für das Unternehmen sei die Destabilisierung des Medizinproduktesmarktes, einerseits durch die Gesundheitsreformen und Kassenvertragsregelung der Ärzte, die den maßgeblichen Absatzmarkt für das Unternehmen darstellten, andererseits durch die EU und Faktoren wie E-Commerce, fehlende Wirtschaftsförderungen für KMUs und Innungsschwierigkeiten hervorgerufene Marktnachteile gegenüber internationalen Unternehmen. Um sich am Markt zu halten, bedürfe es weitaus höherer Investitionen als in den letzten Jahren. Die Investitionsunfähigkeit des Unternehmens auf Grund der Zahllast würde die Existenz des Unternehmens sowie in weiterer Folge der Gesellschafter-Geschäftsführer gefährden.
3. Das Eigenkapital sei maßgeblich an das Lager und bestehende Betriebsmittel gebunden, die für den Unternehmensprozess unersetzlich seien und deren Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Ein großer Teil des Eigenkapitals sei an die Ausgabenkonten der Gesellschafter-Geschäftsführer gebunden, denen hohe Kredite gewährt worden seien, die auf Grund der gesundheitlichen Situation der Gesellschafter-Geschäftsführer aber derzeit nicht rückzahlbar seien.

Der Bestand der liquiden Mittel sei für den Entscheidungsprozess von geringer Relevanz, da das Unternehmen ohne liquide Mittel auf Grund von Insolvenz jegliche Möglichkeit einer unternehmerischen Tätigkeit einbüßen würde.

Die Kundenforderungen in der Höhe von 76.380,86 € seien zeitgebundene Kundenforderungen, die über mehrere Jahre hinweg in kleinen Rückzahlungsraten ohne Zinsen gebunden seien. Dadurch sei eine Deckung der Zahllast gegenüber dem Finanzamt aus diesen Mitteln ebenfalls nicht möglich.

Die Situation der Geschäftsführer lasse es nicht zu, sich für die Entrichtung der Abgabe viele Jahre an Kredite zu binden, da der weitere gesundheitliche Verlauf nicht vorhersehbar sei.

Der Stellungnahme beigelegt waren zwei fachärztliche Befunde vom 19. Dezember 2002 und vom 14. März 2007, den Gesundheitszustand der Geschäftsführerin WB betreffend.

Nach der Rückstandsaufgliederung vom 26. September 2008 haften am Abgabenkonto der Bw. 38.499,27 € offen aus.

***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.*

*Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).*

Vorweg ist auszuführen, dass die Bw. laut Berufung vom 17. Jänner 2008 die Nachsicht eines Betrages in der Höhe von 40.555,74 € beantragt. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich sowohl auf den aushaftenden Abgabenrückstand in der Höhe von 38.499,27 € als auch auf den mittlerweile entrichteten Teil der Verbindlichkeiten in der Höhe von 2.056,47 €.

Die tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung ist nach dem Wortlaut des § 236 BAO die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung. 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. 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). Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Sinne des § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103).

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluß jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. 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 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 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 offensichtliche 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 1.7.2003, 2001/13/0215).

Im Antrag auf Nachsicht vom 8. März 2007 behauptet die Bw. das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben. Sämtliche von ihr dazu vorgebrachten Argumente stellen Argumente gegen die Abgabenfestsetzung und nicht gegen die Abgabeneinbringung dar, die bereits im Berufungsverfahren vor dem Finanzamt (siehe Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2006) und in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat (siehe Berufungsentscheidungen vom 14.11.2006, RV/0577-G/06 und RV/0194-G/06) erörtert wurden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, dient eine Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden (siehe zuletzt VwGH 19.3.2008, 2007/15/0082). Selbst im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen können im Nachsichtsverfahren nicht nachgeholt werden (vgl. VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Im Übrigen ist der Argumentation des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 22. August 2008 zu folgen, wonach die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer WB und HB, die die Bw. seit 30. Dezember 1980 als selbständige (handelsrechtliche) Geschäftsführer vertreten (Firmenbuchauszug vom 2. September 2008), selbst von einem Dienstverhältnis im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 ausgegangen sind, da in den eigenen Abgabenerklärungen in den Jahren 1998 bis 2004 das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1998 geltend gemacht wurde. Von einer erst auf Grund der geänderten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab dem Jahr 2004 bestehenden Pflicht der Bw. zur Entrichtung von

Dienstgeberbeiträgen kann keine Rede sein, da § 41 Abs. 2 FLAG 1967 idF BGBI. 818/1993, wonach Dienstgeber auch für Dienstnehmer den Dienstgeberbeitrag zu leisten haben, die als an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1998 anzusehen sind, mit 1.1.1994 in Kraft getreten ist.

Das von der Bw. in diesem Zusammenhang zur Unterstützung ihrer Rechtsmeinung, die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien in den verfahrensgegenständlichen Jahren in einem Werksvertragsverhältnis zur Bw. gestanden und hätten die Geschäftsführung durch Abwicklung einzelner konkreter Projekte ausgeübt, zitierte VwGH-Erkenntnis vom 30.11.1999, 99/14/0270, führt wörtlich aus:

*Der – seltene – Fall eines Werkvertrages wird allerdings nur dann angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht I2, Rz 2/83).*

Das zitierte VwGH-Erkenntnis spricht daher nicht für, sondern gegen die Rechtsmeinung der Bw., da die Abwicklung eines konkreten Projektes zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführer und der GmbH nicht vereinbart wurde (Zielschuldverhältnis) und die jahrelange Tätigkeit der Geschäftsführer somit nicht als Werkvertrag, sondern als Dienstverhältnis (Dauerschuldverhältnis) anzusehen ist.

Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles liegt dann nicht vor, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen ist, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, könnte die Einziehung nach Lage des Falles unbillig sein. Bei der Einbeziehung der Bezüge der beiden Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag handelt es sich um die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und nicht um ein unbeabsichtigtes Ergebnis im Einzelfall, weshalb die Voraussetzungen für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit des Einzelfalles im Sinne des § 236 BAO nicht erfüllt sind.

Dass die Einbeziehung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis führt, wird von der Bw. letztlich nicht einmal selbst behauptet.

In der Berufung gegen den Abweisungsbescheid sowie in ihrer Stellungnahme vom 25. September 2008 bringt die Bw. darüberhinaus vor, in der Einhebung der in Rede stehenden Abgaben in der Höhe von 40.555,74 € liege eine persönliche Unbilligkeit.

Wie bereits ausgeführt, liegt im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Dieser ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 BAO bedeutsamen Umstände offen zu legen.

Dazu bringt die Bw. in der Berufung vor, eine Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten in der Höhe von 40.555,74 € sei auf Grund des in der letzten Bilanz ausgewiesenen Jahresverlustes von 22.635,03 € nicht möglich.

Über eine Abgabennachsicht ist auf Grund der bei der Bescheiderlassung gegebenen Sach- und Rechtslage abzusprechen (VwGH 30.11.1999, 99/14/0270). Da eine Darstellung der Einkommens- und Vermögenslage seitens der Bw. unterblieben ist, werden zur Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse die Angaben der Bw. in der Bilanz zum 31. März 2007 herangezogen:

In dem der Abgabenbehörde vorgelegten Jahresabschluss 2007 wird der Jahresgewinn mit 22.521,51 € ausgewiesen. In der Bilanz werden die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit einem Betrag in der Höhe von 76.380,86 €, die Sonstigen Forderungen und Vermögensgegenstände mit einem Betrag in der Höhe von 391.897,89 € und der Kassenbestand der Bw. mit einem Betrag in der Höhe von 26.551,52 € ausgewiesen.

Wie das Finanzamt in der Stellungnahme vom 22. August 2008 ausführt, ist angesichts des bei der Bw. vorhandenen Barvermögens sowie der Höhe der aushaftenden Forderungen nicht ersichtlich, weshalb nicht zumindest eine Teilabstattung der Abgaben erfolgen kann bzw. eine Entrichtung der Abgabenschuld in Raten angeboten wird.

In der Eingabe vom 25. September 2009 führte die Bw. dazu ergänzend aus, das Eigenkapital sei einerseits an das Lager und bestehende Betriebsmittel, andererseits wegen der hohen Kredite an die Gesellschafter-Geschäftsführer gebunden, das Vorhandensein liquider Mittel sei nötig, andernfalls es zu einer Insolvenz kommen würde und die Kundenforderungen von über 76.000,00 € seien über mehrere Jahre in kleinen Rückzahlungsraten ohne Zinsen gebunden, weshalb eine Abdeckung der Abgabenschuld aus diesen Mitteln ebenfalls nicht möglich sei.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass die offensichtlich lasche Handhabung der Bw. bei der Einbringung ihrer Verbindlichkeiten („Kredite der Gesellschafter sind derzeit nicht rückzahlbar“) und Forderungen (Rückzahlungen über mehrere Jahre ohne Zinsen), nicht dazu führen kann, dass die Entrichtung aushaftender Abgabenschulden durch Nachsicht auf die Allgemeinheit überwälzt werden.

Nur wenn die Verwertung von Vermögenswerten einer Vermögensverschleuderung gleichkäme, tritt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ein, nicht aber schon deshalb, weil es zu Einbußen an vermögenswerten Interessen kommt, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind.

Eine (mögliche) Vermögensverschleuderung in Folge der Entrichtung der Abgaben sowie die Unmöglichkeit einer Ratenzahlung der aushaftenden Abgabenschuld hat die Bw. in ihren Eingaben nicht dargetan. Angesichts des Aktivvermögens der Bw. erscheint auch die Behauptung unverständlich, die Veräußerung des Lagers und der Betriebsmittel käme einer Verschleuderung gleich. Darüber hinaus hat die Bw. nicht dargelegt, warum es ihr unmöglich ist, zumindest mit einem Teil der Barmittel (immerhin über 26.000,00 €) die Verbindlichkeiten beim Finanzamt abzudecken.

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. Eine derartige schwierige wirtschaftliche Lage der Bw. kann weder aus der Bilanz zum 31. März 2007 noch aus den vagen Andeutungen in der Stellungnahme vom 25. September 2008, wie die Destabilisierung des Medizinproduktemarktes, durch verschiedene Faktoren beeinflusste Marktnachteile sowie erhöhter Investitionsbedarf abgeleitet werden. Auf Grund des Bilanzgewinnes und der ausgewiesenen Aktiva (Forderungen und Kassenbestand) hätte, wie das Finanzamt richtig ausführt, zumindest eine Teilabstättung der verfahrensgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten erfolgen können. Stellt die sofortige (volle) Entrichtung der Abgabennachforderung eine erhebliche Härte für den Steuerpflichtigen dar, kann dieser mit der Stellung eines Zahlungserleichterungsansuchens begegnet werden (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060). Besteht diese Möglichkeit, so bedarf es keiner Abgabennachsicht. Finanzielle Engpässe allein sind nämlich nicht zur Rechtfertigung der Unbilligkeit geeignet (vgl. nochmals VwGH 14.1.1991, 90/15/0060 und VwGH 21.4.1997, 92/17/0232).

Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung lässt sich nur aus der konkreten wirtschaftlichen Situation des Antragstellers ableiten. Dabei sind nur solche Umstände maßgeblich, deren Vorliegen zweifelsfrei feststeht. Auf die bloß denkbaren Folgen ungewisser künftiger Ereignisses kommt es hingegen nicht an. Daher ist auf das unkonkretisierte Vorbringen, eine Abgabenleistung von 40.000,00 € würde das Unternehmen bedrohen bzw. eine „Investitionsunfähigkeit“ herbeiführen, nicht weiter einzugehen.

Die persönlichen Umstände der Gesellschafter-Geschäftsführer stellen ebenfalls keinen nachsichtswürdigen Umstand dar, weil die gesetzlich festgelegte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung bei der Bw. selbst vorliegen muss, zumal das Vermögen der Kapitalgesellschaft von jenem der Gesellschafter zu trennen ist. Abgesehen davon, dass die wirtschaftliche Lage der Gesellschafter-Geschäftsführer mangels Darstellung ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht beurteilt werden kann, kann eine mögliche Nachsichtswürdigkeit von Abgaben

---

bei den Gesellschaftern einer GmbH nicht mit der Nachsichtswürdigkeit der GmbH selbst verknüpft werden.

Gesundheitliche Probleme der Geschäftsführer einer Nachsichtswerberin stellen keine in der Besonderheit des Einzelfalles gelegene Unbilligkeit der Einhebung dar. Die in den Befunden vom 19. Dezember 2002 und 14. März 2007 dargestellten gesundheitlichen Probleme der Geschäftsführerin WB (Mitralsuffizienz, zahlreiche Pigmentnaevi, beginnende Gonarthrose sowie Osteochondrose und Foramenstenose) gehen nicht über übliche Erkrankungen der Durchschnittsbevölkerung hinaus, zumal im Befund aus dem Jahr 2002 (und offensichtlich auch in den Folgejahren) weder eine medikamentöse noch eine operative Behandlung des Herzklappenfehlers, sondern lediglich körperliche Schonung sowie eine Kontrolle der Muttermale sowie des Knies angeraten wurde. Abnutzungerscheinungen der Wirbelsäule, die mit Physiotherapie (Massage und Fango lokal) behandelt werden, betreffen ebenfalls den Großteil der Bevölkerung. Auch das behauptete – nicht belegte - Burn-Out-Syndrom des Geschäftsführers HB Ende 2007 stellt keinen außergewöhnlichen Umstand dar, der die Einhebung der Abgaben bei der Bw. unbillig erscheinen ließe, weil jeder Arbeitgeber mit Krankenständen seiner Mitarbeiter rechnen muss und eine Pensionierung der Geschäftsführer aus Krankheitsgründen offensichtlich nicht in Aussicht genommen wurde.

Da somit weder eine sachlich noch persönlich indizierte Unbilligkeit der Einhebung der gegenständlichen Abgaben vorliegt, ist die Berufung der Bw. bereits aus Rechtsgründen abzuweisen.

Eine Ermessensentscheidung, in der die bisherige vollständige und rechtzeitige Entrichtung der Abgaben zu Gunsten der Bw. berücksichtigt werden könnte, ist nicht zu treffen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wäre bei der Ausübung des Ermessens allerdings auch zu berücksichtigen, ob sich eine Nachsicht und der damit verbundene Verzicht durch die Abgabenbehörde ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger der Abgabepflichtigen auswirken würden (VwGH 21.6.1994, 90/14/0065). Aus dem Jahresabschluss 2007 ergibt sich, dass bei der Bw. zum 31. März 2007 Lieferverbindlichkeiten in der Höhe von 49.601,36 € und Bankverbindlichkeiten in der Höhe von 1.898,05 € aushaften. Da eine (laufende) Entrichtung dieser Verbindlichkeiten zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich ist, würde sich die beantragte Nachsicht der Abgabenverbindlichkeiten daher ausschließlich zu Lasten der Abgabenbehörde auswirken, weshalb auch bei Vorliegen der behaupteten, jedoch unbewiesenen Unbilligkeit eine Nachsicht der ausstehenden Abgabenschulden nicht in Betracht kommt.

Wie bereits ausgeführt, geht es auch nicht an, auf die derzeitige Unmöglichkeit der Rückzahlung der den Gesellschafter-Geschäftsführern gewährten (hohen) Kredite ebenso wie

auf die nur in kleinen Raten einlangenden Kundenforderungen hinzuweisen, ohne darzulegen, wie eine Änderung dieser Situation herbeigeführt werden könnte, gleichzeitig aber die Entrichtung aushaftender Abgabenschulden durch Nachsicht auf die Allgemeinheit zu überwälzen. Im Übrigen wäre zu berücksichtigen, dass sich die Bw. um eine (zumindest teilweise) Abstattung der Abgabenverbindlichkeiten nicht bemüht hat, obwohl ihr dies auf Grund des letzten Geschäftsergebnisses leicht möglich gewesen wäre.

Es ist daher der Ansicht des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 22. August 2008 zu folgen und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 29. September 2008