



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 23. Oktober 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch BzG Wirtschaftstreuhand, gegen den Bescheid über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien, vertreten durch HR Dr. Karl Beck und HR Mag. Walter Pichl, nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Es werden beginnend mit 25. November 2003, 7 monatliche Ratenzahlungen in der Höhe von € 15.000,00 gewährt, demnach verbleibt eine Restzahlung für den Monat Juni 2004 in der Höhe von € 10.988,05. Die während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Abgabenschuldigkeiten sind entsprechend den Abgabenvorschriften zu entrichten.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 24. Juli 2003 wurde betreffend eines Abgabenrückstandes in der Höhe von € 145.112,05 ein Ratenansuchen mit dem Anbot monatlicher Zahlungen in der Höhe von € 10.000,00 eingebracht.

Die zuvor eingegangenen Ratenverpflichtungen seien stets eingehalten worden, die sofortige gänzliche Entrichtung der offenen Abgabenschuldigkeiten sei mit erheblichen Härten verbunden, wobei in Folge einer positiven Geschäftsentwicklung eine Gefährdung der Einbringung nicht vorliege.

Mit Bescheid vom 29. August 2003 wurde das Zahlungserleichterungsansuchen mit der Begründung, es liege in der Einforderung der sofortigen Entrichtung der Außenstände keine erhebliche Härte, abgewiesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 4. September 2003. Zu den Berufungsgründen wird ausgeführt, dass sich im Sommer 2002 im Rahmen der Erstellung der Bilanz 2001 ergeben habe, dass die Überweisung einzelner Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge nicht erfolgt sei. Diesbezüglich sei Selbstanzeige erstattet worden, wobei jedoch eine sofortige volle Schadensgutmachung wegen der angespannten wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht möglich gewesen sei. Demzufolge seien zunächst für ein Jahr monatliche Rückzahlungsraten in der Höhe von € 10.000,00 angeboten worden, woraus sich rechnerisch eine Restzahlung mit Fälligkeit August 2003 ergeben habe. Der ursprüngliche Rückstand sei im Rahmen einer in dieser Weise eingegangenen Ratenvereinbarung von € 234.383,00 auf € 135.549,05 reduziert worden. Die Einhaltung der Verpflichtung zeige die Zahlungsbereitschaft und Zahlungsfähigkeit des Unternehmens. Einer sofortigen Entrichtung stünde die weiterhin angespannte finanzielle Lage insoweit entgegen, als die Gewinne 2002 und 2003 nicht geeignet seien den Verlust aus dem Jahr 2001 gänzlich auszugleichen und die Banken bisher nicht bereit gewesen seien den Kreditrahmen zu erhöhen. Eine Fälligestellung der Forderung könnte sohin insolvenzrechtliche Konsequenzen und den Verlust von 200 Arbeitsplätzen bedeuten.

Das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk führt in der Vorlage der Berufung aus, dass die Stattgabe betreffend des ersten Ratenansuchens entgegen den Intentionen der Strafsachenstelle erfolgt sei und verweist darauf, dass die Vereinbarung auch darauf beruhe, dass eine völlige Rückzahlung des Rückstandes bis 1.8.2003, sohin innerhalb der Frist von einem Jahr ab Einreichung der Selbstanzeige avisiert worden sei. Das knappe Vorbringen in der Berufung, einige Umsatzsteuervorauszahlungen seien nicht bezahlt worden, da die Bank die Überweisungen nicht durchgeführt habe, stehe im Widerspruch zu den Erstangaben in der Selbstanzeige, wonach Umsatzsteuer bewusst nicht entrichtet worden sei. Im aushaftenden Rückstand sei noch immer ein Betrag von € 131.893,83 an Umsatzsteuer enthalten, wobei die Maximalfrist der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG am 30.8.2004 ende, es könne daher nicht davon gesprochen werden, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit auszuschließen sei. Aus den genannten Überlegungen werde die Abweisung der Berufung beantragt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 23. Oktober 2003 führten der Vertreter der Bw., Herr G., bzw. der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass im Jahr 2002 ein Umsatz in der Höhe

von ca. € 3,611.000,00 erzielt worden sei und sich ein Gewinn im Ausmaß von € 21.000,00 ergebe, der Cash flow liege bei € 100.000,00.

Zur Diskrepanz zwischen der Textierung des Ratenansuchens vom 22.8.2002, letzter Satz : " um Stundung des Restbetrages in der Höhe von € 116.816,00 bis 1.8.2003 " und dem neuerlichen Ratenansuchen befragt, gab Herr G. bekannt, dass bei Einbringung des Ratenansuchens ein Gespräch mit dem für die Erledigung zuständigen Kassenleiter des Finanzamtes geführt worden und bereits damals eine Einbringung eines weiteren Ansuchens in Aussicht gestellt worden sei.

Durch den Amtsbeauftragten wurde dazu repliziert, dass die Gewährung der ersten Ratenvereinbarung auch erst im Berufungsweg und ohne Rücksprache mit der Strafsachenstelle erfolgt sei.

Zur derzeitigen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens befragt, brachte Herr G. vor, dass sich die konjunkturelle Lage nunmehr schwach gebessert habe. Für 2003 liege seine Gewinnerwartung bei € 30.000,00, wobei das Geschäft stets im Winter besser laufe, darauf sei auch die größere saldowirksame Einzahlung im März 2003 zurückzuführen. Im Jahr 2001 sei das Unternehmen jedoch in einer derart angespannten Finanzsituation gewesen, dass um den Fortbestand zu gewährleisten zunächst die Löhne der Angestellten bezahlt werden mussten und für die laufenden Umsatzsteuerzahlungen keine ausreichenden Geldbeträge verblieben seien.

Der Amtsbeauftragte entgegnete, dass bei einem gesetzeskonformen Vorgehen zumindest eine fristgerechte Meldung der geschuldeten Beträge vorzunehmen gewesen wäre. Sollte es zu einer weiteren Ratenbewilligung kommen, sei zu gewährleisten, dass diese Begünstigungsbestimmung so gehandhabt werde, dass die offenen Beträge ehebaldigst entrichtet würden.

Die Vertreter der Bw. schränkten im Schlusswort das Berufungsbegehren mit dem Hinweis auf eine bestehende Einsicht, dass die 2 Jahresfrist der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG nicht in jedem Fall gänzlich ausgeschöpft werden könne, dahingehend ein, dass eine weitere Ratenzahlung gewährt werden möge, wobei man sich eine moderate Anhebung der Raten und damit einhergehende Verkürzung der Laufzeit der Vereinbarung vorstellen könne. Für Oktober 2003 sei bereits eine weitere, derzeit noch nicht am Konto aufscheinende Zahlung in Höhe von € 10.000,00 geleistet worden.

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

*Gemäß § 212. Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Geba-*

zung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken.

*Abs.2 Für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro übersteigen, sind, a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3) oder b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt, Stundungszinsen in Höhe von vier Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.*

*Abs.3 Wird die Bewilligung einer Zahlungserleichterung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides widerrufen (§ 294), so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung des noch ausstehenden Abgabenbetrages eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Widerrufsbescheides zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu. Dies gilt - abgesehen von Fällen des Abs. 4 - nicht für innerhalb der Nachfristen des ersten oder zweiten Satzes eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen.*

*Abs.4 Die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.*

Für die bescheidmäßige Bewilligung von Zahlungserleichterungen müssen sämtliche gesetzlich vorgesehene Bedingungen erfüllt sein. Es ist daher zu prüfen, ob die sofortige (volle) Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten eine erhebliche Härte darstellt und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet ist. Erst bei Vorliegen dieser Voraussetzungen steht es im Ermessen der Behörde, die beantragte Zahlungserleichterung zu bewilligen. Fehlt hingegen auch nur eine der genannten Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern die Abgabenbehörde hat den Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen.

Dass dem Abgabepflichtigen gegenüber eine erhebliche Härte in der Einbringung der Abgaben vorliege, weil er hiedurch in eine wirtschaftliche Notlage, in finanzielle Bedrängnis gerate, oder ihm die Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Einkunftsquellen, nicht zugemutet werden könne, hat der Abgabepflichtige aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand der Einkommenslage und Vermögenslage darzulegen.

(VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056)

Zur erheblichen Härte wird am ausführlichsten in der Stellungnahme vom 30.8.2002 ausgeführt, dass das Unternehmen im Jahr 2001 durchschnittlich 328 Mitarbeiter beschäftigte, wobei Personaldienstleistungen im öffentlichen Bereich, konkret für Wiener Gemeindespitäler, angeboten wür-

den. Das Unternehmen sei eine Arbeitsgemeinschaft mit der Firma L. eingegangen, diese habe jedoch im September 2001 Insolvenz anmelden müssen und bereits mit Mai 2001 die Zahlungen an die Bw. eingestellt. Es sei daher nur die Wahl verblieben die Leistungen gegenüber dem Wiener K. einzustellen und damit die Sicherheit des Computernetzwerkes zu gefährden oder die Agenden der Arge zu übernehmen. Man habe sich für die zweite Varianten entschieden und das Kostenrisiko auf sich genommen.

Die mit der Insolvenz der L. verbundene Schadenssumme betrage € 250.000,00. In der Folge sei es zu finanziellen Engpässen und Unterlassung der Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen gekommen, da es für die Gewährleistung der Fortführung des Betriebes vordringlicher erschienen sei die Lohn- und Gehaltszahlungen zu leisten und zur Abstattung aller anfallenden Abgabenschuldigkeiten die Geldmittel gefehlt hätten.

In der Berufung vom 4. September 2003 wurde zur wirtschaftlichen Lage ergänzend ausgeführt, dass eine sofortige Fälligestellung des aushaftenden Rückstandes zu einer Insolvenz und dem Verlust von ca. 200 Arbeitsplätzen führen würde.

In der mündlichen Verhandlung vom 23. Oktober 2003 wird nunmehr zwar von einer Besserung der wirtschaftlichen Lage gesprochen, die Gewinne 2002 in Höhe von € 21.000,00 und 2003 - prognostiziert in der Höhe von € 30.000,00 - lassen jedoch eine sofortige Entrichtung der aushaftenden Beträge im Ausmaß von € 125.988,05 (am Verhandlungstag) als unrealistisch und somit erhebliche Härte erscheinen.

Was die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten betrifft, wird auf die Offenlegung in der Selbstanzeige und den, bei Einhaltung der Ratenvereinbarung über einen Zeitraum von 1 Jahr mit pünktlicher Bezahlung der laufenden Abgabenschuldigkeiten, dokumentierten Zahlungswillen und die Zahlungsfähigkeit hingewiesen.

Von dem mittels Selbstanzeige einbekannten Betrag in Höhe von € 236.816,51 wurde ein Teilbetrag in der Höhe von € 16.906,00 durch ein auf dem Abgabenkonto bestehendes Guthaben abgedeckt und mittels Ratenzahlungen die Schuld nunmehr auf € 121.893,83 reduziert, wobei auf dem Konto die, laut Vorbringen in der mündlichen Verhandlung bereits geleistete, Rate von € 10.000,00 für Oktober 2003 noch nicht aufscheint.

Insgesamt wurden daher bisher € 114.922,68 € entrichtet. In Anbetracht der steigenden Umsätze des Unternehmens, der schwach positiven Konjunktorentwicklung und der bereits im Gewinnbereich liegenden Unternehmensergebnisse, ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Schluss gekommen, dass bei weiterer Ratengewährung eine Gefährdung der Einbringlichkeit nicht vorliegt.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser

Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtssprechung (z.B. VwGH 26.4.1996,92/17/0258) die " Angemessenheit in bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, sohin der Durchsetzung eines Abgabenanspruches.

Ermessensentscheidungen sind zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen soweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist. (VwGH 8.8.1996,92/14/0137)

*Gemäß § 21 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Unzweifelhaft wurde durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August und Oktober bis Dezember 2001 gegen die Bestimmung des § 21 des Umsatzsteuergesetzes verstoßen.

Generell ist dazu auch auf die Verwaltungspraxis hinzuweisen, dass in Fällen eines Umsatzsteuer-rückstandes Zahlungserleichterungen nur in Ausnahmefällen gewährt werden, da es sich bei der Umsatzsteuer um treuhändig eingenommenes Fremdgeld handelt und diesbezüglich eine Selbst-berechnungs- und Abfuhrverpflichtung besteht. Es liegt ein berechtigtes Interesse des Staates vor, zu den gesetzlichen Fristen zu erfahren, mit welchem Steueraufkommen er zu rechnen hat und es ist gerade in diesem budgetbedeutsamen Bereich auch auf eine zeitnahe Einbringlichmachung der geschuldeten Beträge Bedacht zu nehmen.

Wie in der Selbstanzeige vom 30.8.2002 und der Stellungnahme vom selben Tag ausgeführt wird, wurde im Wissen um die steuerliche Verpflichtung, der Bezahlung der Löhne und Gehälter der Vorrang eingeräumt und somit die sofortige Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die oben angeführten Zeiträume unterlassen. Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber sich strafrechtlich gesehen mit einer reinen Meldung der geschuldeten Beträge zu den gesetzlichen Terminen zufrieden gibt, aus einer fristgerechten Meldung jedoch wiederum abgabenrechtlich der Aspekt resultiert, dass bereits mit Herbst 2001 Rückstände auf dem

Abgabenkonto zu verzeichnen gewesen wären und sohin fast ein Jahr früher eine Abstattungsvereinbarung getroffen hätte werden müssen.

*Gemäß § 29 Abs.1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt.*

*Abs.2 War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub "zwei Jahre" nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.*

Der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber bei vollständiger Offenlegung der Verfehlung eine Maximalfrist für die Entrichtung verkürzter Abgabenschulden zur Erlangung der Begünstigung der Straffreiheit vorsieht.

Im Spannungsfeld der generellen Linie, bezüglich Umsatzsteuernachforderungen nur sehr restriktive Zahlungserleichterungen zu gewähren und der durch den § 29 Abs. 2 FinStrG eröffneten Möglichkeit im krassesten Falle selbst bei Hinterziehung von Umsatzsteuerbeträgen Ratenzahlungen zu gewähren, ist die Rechtsmittelbehörde zu dem Schluss gekommen, dass im gegenständlichen Fall dem berechtigten Interesse der Partei die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu erlangen der Vorrang zu geben ist.

Im Sinne einer Ermessensübung erscheint es, unter Würdigung der Umstände, die zur Unterlassung der Abfuhr der Umsatzsteuerzahlungen (gänzliches Fehlen einer Bereicherungsabsicht, Bestreben ein Unternehmen und damit auch zahlreiche Arbeitsplätze zu erhalten) geführt haben, vertretbar weitere Ratenzahlungen zu gewähren.

Bei gänzlicher Stattgabe der Berufung läge jedoch einerseits eine Restzahlung knapp außerhalb der 2 Jahresfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG (14.10.2004), andererseits würde diese Vorgangsweise nach Meinung der Rechtsmittelbehörde eine überproportionale Beeinträchtigung der Interessen der Abgabenbehörde darstellen.

Unter Berücksichtigung der Interessen beider Parteien erschien daher eine Genehmigung von erhöhten Ratenzahlungen, bei dadurch bewirkter gleichzeitiger Verkürzung der Laufdauer einer Vereinbarung, als angemessen. Die wirtschaftlich schwach besser werdende Situation des Bw. im Zusammenhang mit einem Umsatzschwerpunkt im Wintergeschäft rechtfertigen eine Anhebung

der monatlichen Raten, wodurch dem Interesse der Abgabenbehörde nunmehr möglichst zeitnah zu den geschuldeten Beträgen zu kommen weitestgehend entgegengekommen wird,

Es war daher beginnend mit 25. 11.2003 die Abstattung des Rückstandes in monatlichen Raten in der Höhe von € 15.000,00 zu bewilligen. Daraus ergeben sich rechnerisch bei einem Rückstand von € 125.988,05 abzüglich der geleisteten Rate von € 10.000,00 für Oktober 2003, 7 Raten bis 25.Mai 2004 (in Summe € 105.000,00) und eine Restzahlung im Juni 2003 in Höhe von € 10.988,05.

Die Ratenvereinbarung bezieht sich nicht auf die während der Laufzeit fällig werdenden Abgaben, die entsprechend den Abgabenvorschriften zu entrichten sind.

Die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. Oktober 2003