



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. B.H., B., St. Weg 8, vertreten durch Mag. L., Wirtschaftstreuhänder, G., P.Gasse 77, vom 12. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S. vom 20. Juni 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) beantragte mit Eingabe vom 24. April 2005 die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten. Begründend führte er aus, dass der UFS mit Entscheidung vom 27. Oktober 2004 die Beteiligung an der Fa. P.L. nicht anerkannt habe und dem Bw. für die Jahre 1993 bis 1997 Einkommensteuer zuzüglich Aussetzungszinsen in Höhe von insgesamt € 46.772,64 angelastet worden wären. Der Bw. habe davon 60% entrichtet und beantrage für den Rest von 40% zuzüglich der Aussetzungszinsen die Gewährung der Nachsicht gemäß § 236 BAO.

Unter Hinweis auf die Rechtslage führte der Bw. aus, dass er in das Unternehmen eine Einlage iHv. ATS 105.000,-- inkl. Agio oder ein Vielfaches geleistet habe, um an einer Verlustbeteiligung teilzunehmen. Die Darlehenskomponente der Beteiligung iHv. 45% sei nach zwei Jahren zurückgezahlt worden. Nach erfolgter Rückführung des Darlehens der Beteiligung sei diese Beteiligung unter Ausgabe von Wertpapieren in die F. AG eingebracht worden.

Im Antrag um Nachsicht stellte der Bw., ausgehend von der abweisenden Entscheidung des UFS im Jahre 2004 die Gesamtkosten der Beteiligung dar und errechnete, dass durch die Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch den UFS (Begründung: fehlende

Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko) dem Bw. ein tatsächlicher Verlust iHv. ATS 73.400,-- für je eine Nominale iHv. ATS 100.000,-- entstanden sei.

Dieser Betrag errechne sich unter Berücksichtigung der Rückzahlung einer Darlehenskomponente in Höhe von 45% eines Nominales von ATS 100.000,--; den Umstand, dass die Rückzahlung bei einer Fremdfinanzierung dem aushaftenden Kreditanteil gutgeschrieben wurde und der Tatsache, dass nach der Einbringung der Mitunternehmeranteile in die Aktiengesellschaft dem Beteiligten Aktien für seine Anteile übertragen wurden. Der Erlös aus der Zurücknahme dieser Aktien durch die Aktiengesellschaft wurde mit ungefähr 15% vom Nominale beziffert und zu Gunsten der Beteiligten ausgezahlt. Daraus errechne sich der Einsatz des Pflichtigen ohne Steuervorteil iHv. ATS 73.400,--.

Durch die Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft sei dem Bw. als Beteiligter ein tatsächlicher Verlust iHv. ATS 73.400,-- je Nominale iHv. ATS 100.000,-- entstanden. Dieser Betrag sei weder steuerrechtlich verwertbar noch anderwärtig ausgleichbar.

Von der vorgeschriebenen Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1997 und den Aussetzungszinsen iHv. insgesamt € 46.772,64 wurde für einen Betrag iHv. € 18.272,64 die Gewährung der Nachsicht beantragt.

Dem Antrag ist ein Schreiben des Bw. vom 11.3.2005 beigelegt, in welchem er erklärt, er habe sich in den Jahren 1993 bis 1997 an der Fa. P.L. beteiligt, um sich zunächst Steuern zu sparen. Die Abgabenbehörden hätten die unternehmerische Absicht in den folgenden Jahren uneingeschränkt anerkannt. Darauf habe er bei seiner Lebensplanung vertraut. In diesem Zeitraum erfolgte ein Hausbau und habe er dafür Kredite aufgenommen. Seine zwei Kinder befinden sich in Ausbildung. Er habe auch zwei Betriebskredite zu bedienen. Schriftlich führte er aus:

"Die Unbilligkeit einer so hohen Nachforderung von Seiten der Finanzbehörde besteht nun darin, dass diese RÜCKWIRKEND und überfallsartig über einen derart großen Zeitraum erfolgt. Die plötzliche Änderung der Betrachtungsweise aus nahe liegenden Gründen führt zu einer beträchtlichen Kumulation der Kosten, sprengt meinen finanziellen Rahmen und stellt mich vor ein großes Problem.

Ich ersuche daher, mir wenigstens einen Teil meiner Schulden beim Finanzamt im Sinne der schriftlichen Ausführungen meines Steuerberaters zu erlassen, zumal mir nicht unerhebliche Verwaltungskosten aus o.g. Unternehmungen entstanden sind."

Nachdem das Finanzamt mit Bescheid vom 2. Juni 2005 den Antrag als unbegründet abgewiesen hat, beantragte der Bw. die Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Im Vorlageantrag vom 12.7.2005 führte der Bw. schriftlich aus:

"Mit Bescheid vom 27.10.2004 hat der UFS W. die Mitunternehmerschaft an der P.L. abgewiesen.

Mit der Korrektur der Bescheide für die Jahre 1995 wurde dem Pflichtigen nun die jeweilige

ESt zuzüglich der Aussetzungszinsen für den Zeitraum der jeweiligen Rechtsmittelverfahren mit einem Gesamtbetrag von € 12.809,96 angelastet.

Auf diese Verbindlichkeit wurde vom Pflichtigen eine Zahlung von 61% geleistet. Für die verbleibenden 39% wurde vom Pflichtigen die Nachsicht gem § 236 BAO beantragt."

Der Bw. macht die grobe Gefährdung der Rechtssicherheit durch rückwirkende Gesetzesänderung sowie die missbräuchliche Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend, weil Rechtsformen gestürzt werden, die in unzähligen anderen Prüfungen als vollkommen in Ordnung anerkannt worden wären. Diesen Gesellschaften wäre mit der Begründung auf fehlende Unternehmerinitiative und fehlendem Unternehmerrisiko die Mitunternehmerschaft aberkannt worden.

Der Bw. führte weiters schriftlich aus:

"Der eigentliche Sinn einer Verlustbeteiligung ist neben dem volkswirtschaftlichen Vorteil weiters entweder ein erhöhtes Risiko und damit die Rechtfertigung einer Verlustzuweisung und einer erhöhten Rendite und damit verbunden eine beschränkte Verlustzuweisung, nämlich nur im Jahr der Ausgabe. Um die Nachschußpflicht ausschließen zu können, mußte die Verlustzuweisung auf das erste Jahre begrenzt werden. Diese Begrenzung der Verlustzuweisung wurden seitens der Finanzverwaltung als Ergebnisabsprache und damit als kein Unternehmerrisiko bezeichnet.

Im Zuge der Vorlage des Antrages auf Nachsicht gem § 236 BAO wurde die persönliche Unbilligkeit als unverhältnismäßige Beeinträchtigung des privat Vermögens dargestellt.

Zur sachlichen Unbilligkeit sei noch nachträglich auf den Grundsatz von Treu und Glauben hingewiesen.

Die Aberkennung der Mitunternehmerschaft verstößt gegen diesen Grundsatz, wenn Anleger aufgrund eines Anbotes Risikokapital anlegen dem einige Jahre später ganz einfach und lapidar der Risikocharakter abgesprochen wird, wobei die Begrenzung der Verlustzuweisung als Argument gegen das Unternehmerrisiko verwendet wird.

Hätte es keine Begrenzung der Verlustzuweisung gegeben, wäre es vermutlich zur Annahme von Liebhaberei gekommen, um die Zuweisung von Verlusten zu unterbinden.

Es geht dabei nicht um eine Auswirkung von generellen Normen, sondern um eine treu- und glaubenswidrige willkürliche behördliche Vorgangsweise. Da es sich dabei im allgemeinen um keine förmliche Rechtsverletzung handelt, bietet sich der Weg der Unbilligkeit im Einhebungsverfahren geradezu an, wenn der Verstoß gegen Treu und Glauben in einer Verletzung des Vertrauens auf Beibehaltung einer rechtszulässigen Rechtsbeurteilung besteht."

Ausgehend vom errechneten finanziellen Einsatz (Unternehmerrisiko) iHv. € 40.535,-- beantragte der Bw. nunmehr die Nachsicht von Einkommensteuer und Aussetzungszinsen in Höhe von 40%, somit € 16.214,--.

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. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die der Behörde nach § 236 Abs. 1 BAO eingeräumte *Ermessensentscheidung* ist die Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles. 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). Der Nachsichtswerber hat mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage bei Nachsichtsmaßnahmen einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

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). Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 19.5.1994, 92/17/0235), wobei sich dieses an den Ermessenskriterien des § 20 BAO (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) zu orientieren hat.

Die Einhebung einer Abgabe kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach der Lage des Falles entweder sachlich oder persönlich unbillig sein.

Nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen oder Geschäftsvorfälle, die den Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, rechtfertigen eine Nachsicht jedoch nicht (VwGH 21.5.1992, 91/17/0118).

Der Bw. hat in seinem Antrag, der Berufung und Vorlageantrag seine Beteiligung als Mitunternehmer dargestellt. Er habe in den Jahren 1993 bis 1997 in die Rechtmäßigkeit dieses Verlustbeteiligungsmodells und auch in die Anerkennung durch die Finanzbehörden vertraut. Die nachträglich Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft und Festsetzung der Abgaben führe in Verbindung mit den Kosten des täglichen Lebens rückwirkend zu einer außergewöhnliche Belastung und sprengte seinen finanziellen Rahmen.

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. Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsverfangenen)

Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen. Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben vorzusorgen.

Im Übrigen hat der VwGH wiederholt dargetan, eine Nachsicht könne im Rahmen des im § 236 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens nicht im für die Bw. positiven Sinne gewährt werden, wenn sie ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger ginge (VwGH 21.2.1996, 96/16/0017, 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050, 22.9.2000, 95/15/0090, 24.9.2002, 2002/14/0082).

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die Rechtslage über die bestehenden steuerlichen Folgen der Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft dem Bw. bekannt waren. Was die persönliche wirtschaftliche Situation des Bw. anlangt, erweisen sich die Ausführungen bei genauerer Betrachtung der Vermögensverhältnisse des Bw. als wenig stichhältig.

Der Bw. besitzt Immobilienvermögen (Haus, Wohnungen, Grund) in O., St.D. und S.D.. Er hat für die Ausbildung zweier Kinder aufzukommen und Kredite aus einem Hausbau und sowie zwei Betriebskredite abzustatten. Eine ziffernmäßig genaue Aufstellung der Lebenserhaltungskosten hat der Bw. nicht vorgelegt. Das Vorliegen der Existenzgefährdung hat der Bw. nicht behauptet. Die Kredite sind laut Grundbuchsauszügen zum Teil hypothekarisch besichert.

Auf Grund dieser dargestellten wirtschaftlichen Situation kann eine persönliche Unbilligkeit schon aufgrund der Einkommens- und Vermögenssituation nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben ohne Zweifel nicht die Existenz des Bw. und seiner Familie gefährdet. Diese müsste nämlich gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243, 18.5.1995, 95/15/0053, 30.8.1995, 94/16/0125). Eine solche kann allenfalls gegeben sein, wenn die wirtschaftliche Situation von der Art ist und die gehäuften Schwierigkeiten von der Intensität und Dauer sind, dass die Einhebung der Abgaben zur Existenzgefährdung des Unternehmens (damit des Abgabepflichtigen) führen kann (Stoll, BAO-Kommentar, S 2435, Abs. 2). Eine solche scheint aber selbst nach dem Vorbringen der Bw. nicht in hinreichender Weise vorzuliegen, weil offenbar für andere Gläubiger (Betriebskredit und Kredit für Hausbau) durchaus Rückzahlungsbeträge erübrigt werden können.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum Kreditgläubiger befriedigt werden, jedoch der Abgabengläubiger auf seine Forderung verzichten soll. Eine derartige Ungleichbehandlung verschiedener Gläubiger ist vom Gesetzgeber nicht gewollt.

Die vorliegende Vermögenssituation des Bw. lässt in Wahrheit eher auf die mangelnde Bereitschaft des Bw., sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln als auf eine tatsächliche

persönliche Unbilligkeit, schließen. Eine Existenzgefährdung durch die Einhebung der nachsichtsverfangenen Abgaben ist damit keineswegs zweifelsfrei dargetan, denn eine solche müsste gerade durch diese Abgaben verursacht sein, sodass sie mit einer Nachsicht (dieser Abgaben) abgewendet werden könnte (VwGH 30.1.1991, 87/13/0094).

Wenn ein Pflichtiger Vermögen (Haus, Wohnungen, Grundbesitz) in Höhe eines Vielfachen der Abgabenschuldigkeiten besitzt, erscheint die Einhebung nach der Lage des Einzelfalles nicht unbillig. Dieser Eingriff in das Vermögen des Bw. stellt aus der Sicht des Referenten angesichts der wirtschaftlichen guten Verhältnisse keinen außergewöhnlichen, unverhältnismäßigen und vom Gesetzgeber nicht gewollten Eingriff dar. Es ist dem Bw. durchaus zumutbar, diesen Betrag in Monatsraten abzustatten.

§ 236 Abs 1 BAO soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, eine in Folge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte *Auswirkung der Abgabenvorschriften*, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, zu mildern. Eine sachliche Unbilligkeit kann daher in der Anwendung und Auslegung einer generellen Norm nicht erblickt werden. Es ist im vorliegenden Sachverhalt auch nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber den Norminhalt anders regeln würde.

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 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).

Soweit der Bw. meint, es trat im Einzelfall ein bei der Anwendung der Gesetze vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis ein, wodurch eine anormale Belastungswirkung ausgelöst und ein atypischer Vermögenseingriff vorliege, wird dem Bw. entgegnet, dass durch die Besteuerung infolge Nichtanerkennung eines Verlustbeteiligungsmodells nicht zu einem atypischen Vermögenseingriff (verglichen mit ähnlichen Fällen) gekommen ist. Es liegt auch keine anormale Belastung (verglichen mit ähnlichen Fällen) vor, wenn der Bw. die Abgabenschuldigkeiten vollständig bezahlt.

Der Bw. stützt seinen Antrag darauf, dass die nachträgliche Änderung der Rechtslage für ihn zu einer unzumutbaren, atypischen Belastung geführt habe.

Vorweg wird festgehalten, dass die Nachsicht von Aussetzungszinsen nicht möglich ist, weil der Bw. selbst die Aussetzung der Einhebung beantragt und das Entstehen der Aussetzungszinsen somit selbst ausgelöst hat (vgl. VwGH 22.4.2004, Zl. 2000/15/0196).

Soweit der Bw. meint, er habe in die Rechtmäßigkeit der Verlustbeteiligung vertraut und habe die Abgabenbehörde diese Vorgangsweise akzeptiert, ist ihm zu entgegnen, dass der Umstand, wonach die Behörde eine gewählte Vorgangsweise nicht beanstandet hat, diese keineswegs daran hindert, diese Vorgangsweise im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Im vorliegenden Fall liegt keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor, weil die gewählte Rechtskonstruktion durch die Abgabenbehörde I. Instanz infolge der Anwendung und Auslegung einer allgemeinen Norm nicht anerkannt wurde. Daran ändert auch das Vorbringen nichts, dass solche Rechtsformen in anderen Verfahren anerkannt worden wären.

Soweit der Bw. meint, es läge eine willkürliche Vorgangsweise der Abgabenbehörde im Abgabenfestsetzungsverfahren vor, ist er auf den Rechtsweg in diesem Verfahren zu verweisen. Dieser Einwand wäre im Abgabenfestsetzungsverfahren zu überprüfen gewesen. Die vom Bw. subjektiv als Härte empfundene Belastung stellt eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar und trifft ihn in gleicher Weise wie alle anderen Abgabepflichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 21. Dezember 2006