



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 5

GZ. RV/0051-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Arno Braschel, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Bw. betreibt ein Handelsunternehmen mit mehreren Filialen in ganz Österreich.

In der Eingabe vom 15. März 2002 beantragte die Bw. von der Einhebung eines Betrages in der Höhe von 124.954,00 S abzusehen. Der aus der Umsatzsteuererklärung 2000 resultierende Nachzahlungsbetrag in der Höhe von 125.813,00 S entfalle mit 859,00 S auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit und mit 124.954,00 S auf unterschlagene Tageslosungen eines ehemaligen Dienstnehmers. Im Zuge interner Kontrollmaßnahmen sei aufgedeckt worden, dass ein ehemaliger Filialleiter im Zeitraum Jänner bis Oktober 2000 durch Manipulation der Abrechnungsunterlagen ca. 1,136.000,00 S unterschlagen habe.

Bei der Unterschlagung durch einen Dienstnehmer handle es sich weder um einen Nachteil noch um eine Vermögenseinbuße, mit der jeder rechnen müsse, der sich wirtschaftlich betätige. Unbilligkeit der Einhebung liege vor, weil einerseits in der Vermögenseinbuße eine wirtschaftliche Notlage zu sehen sei, der tatsächlich getätigte Aufwendungen in Millionenhöhe gegenüberstünden, wofür die Umsatzsteuerschuld entstanden sei. Die Bw. habe dafür nicht vorsorgen können, weil ihr die Unterschlagungen nicht bekannt waren. Andererseits stelle der laufende zivilrechtliche Schadenersatzprozess von nicht absehbarer Dauer und Kosten eine zusätzliche Belastung für die Bw. dar, zumal von einer Einbringlichkeit der Forderungen nicht ausgegangen werden könne, weil der Beklagte durch die privaten Lebensumstände offensichtlich über kein nennenswertes Vermögen mehr verfüge.

Mit dem Bescheid vom 8. April 2002 wies das Finanzamt den Antrag mit der Begründung ab, eine Unbilligkeit liege dann nicht vor, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht sei, dass die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten

Sanierungseffekt hätte. Aus der Bilanz 31.12.2000 ergebe sich ein Bilanzverlust von 906.007,64 € (davon allein im Jahr 2000 ein Verlust von 483.914,16 €) sowie eine nominelle Überschuldung. Lieferverbindlichkeiten von 1,033.642,12 € stehe ein Warenbestand von lediglich 397.000,73 € gegenüber. Der Betrieb sei ohne Kapitalzufuhr von neuen Gesellschaftern bzw. Schuldnachlass bestehender Gläubiger insolvenzgefährdet. Ein alleiniger Beitrag der Abgabenbehörde würde eine Schlechterstellung bzw. Subvention darstellen.

In der Berufung gegen den Bescheid brachte die Bw. ergänzend vor, dass mit Abtretungsvertrag vom 23. April 2002 sämtliche Geschäftsanteile an die D abgetreten und ein neuer Geschäftsführer bestellt worden sei. Grundlage für den erfolgten Kauf der

Gesellschaftsanteile sei die Absicht der Sanierung des Unternehmens. Wesentlicher Punkt des Abtretungsvertrages sei daher die darin explizit verankerte Absichtserklärung, alle Maßnahmen (wie die Zuführung von Eigenkapital oder die gänzliche Reorganisation) zu setzen, um die Fortführung der Gesellschaft zu gewährleisten und ein Insolvenzverfahren zu verhindern. Die Bewilligung der Nachsicht der Umsatzsteuer stelle daher keinen alleinigen Beitrag der Abgabenbehörde zur Sanierung des Unternehmens dar, sondern wäre eine Maßnahme, die ergänzend zum Sanierungskonzept der Übernehmerin den Fortbestand der Bw. und somit die Erhaltung einer Vielzahl von Arbeitsplätzen gewährleiste.

Nach Aufforderung des Finanzamtes, Reorganisationsmaßnahmen bzw. die Zuführung entsprechender Mittel zur Sanierung nachzuweisen, legte die Bw. einen Gesellschafterbeschluss vor, in der sich die Gesellschafterin D einverstanden erklärt, "*zur Sanierung der Gesellschaft durch Einzahlung von Barmitteln Besserungskapital in der Höhe von € 1,600.000,00 zu dotieren. Das Besserungskapital wird erst wieder in dem Ausmaß rückzahlbar, als die Gesellschaft Bilanzgewinne erwirtschaftet hat.*" Weiters wird ausgeführt, zur Sanierung der Bw. seien auch organisatorische und wirtschaftliche Maßnahmen gesetzt worden. Der neue Geschäftsführer habe verlustbringende Filialen geschlossen und neue, lukrative Standorte in ganz Österreich gesucht. Auch ausgabenseitig seien radikale Einsparungen eingeleitet worden, sodass die Zukunft des Unternehmens gesichert erscheine.

Das Finanzamt forderte die Bw. in der Folge auf, den Jahresabschluss 2001 sowie eine Zwischenertragsrechnung für 2002 vorzulegen. In der Eingabe vom 12. Dezember 2002 führte die Bw. aus, der Gesellschafterzuschuss decke auch den Verlust 2001 ab. Folgende Sanierungsmaßnahmen seien eingeleitet worden:

1. *Unternehmenskauf im April 2002*
2. *die neue Geschäftsführung wurde vor ca. einem Monat eingesetzt*
3. *Schließung einer verlustträchtigen Filiale in Wien*
4. *Personalkosteneinsparungen durch Reduktion des Mitarbeiterstandes; Verbesserung der Qualität des Mitarbeiterstabes durch laufenden Austausch schlecht qualifizierter Mitarbeiter*
5. *Geldzuschuss in Form von Besserungskapital durch die neue Eigentümerin*
6. *Erweiterung und Verbesserung des Sortiments*

7. *massive Werbemaßnahmen*
8. *Renovierung der bestehenden Filialen*
9. *Erweiterung des Filialnetzes zur Erzielung von Synergieeffekten*
10. *Die Verbindlichkeiten gegenüber Dritten außer gegenüber dem Mutterhaus wurden weitgehend abgedeckt.*

Für das Jahr 2003 werde bereits (vorsichtig optimistisch) ein wirtschaftliches Nullergebnis angestrebt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Aus der vorgelegten Zwischenbilanz zum 31. Oktober 2002 ergebe sich neuerlich ein Verlust in beträchtlicher Höhe. Die angekündigten Sanierungsmaßnahmen seien daher nicht ergebniswirksam geworden. Darüberhinaus ergebe sich aus Punkt 10 der Vorhaltsbeantwortung, dass die Abgabenbehörde bei der Begleichung von Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern schlechter gestellt werde.

In der Eingabe vom 23. Jänner 2003 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Sanierungsmaßnahmen seien erst im dritten Quartal 2002 gesetzt worden und könnten bei der gegenständlichen Unternehmensgröße nicht innerhalb weniger Tage wirken. Darüberhinaus sei die Vermutung der Abgabenbehörde, die Bw. wolle Abgabenverbindlichkeiten nicht begleichen, falsch, weil keine fälligen Steuerverbindlichkeiten bestünden. Die Unbilligkeit der Einhebung habe mit der Zahlungsfähigkeit oder dem "Wollen" zur Steuerzahlung nichts zu tun.

Auf dem Abgabenkonto der Bw. haftet derzeit kein offener Rückstand 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.

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

Im vorliegenden Fall ist, da die verfahrensgegenständliche Abgabe (Umsatzsteuer 2000 in der Höhe von 124.954,00 S) zur Gänze entrichtet 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.

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 jedoch 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 Einhebung einer Abgabe kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach der Lage des Falles entweder sachlich oder persönlich unbillig sein. Die Bw. hat in ihrem Antrag vom 15. März 2002 die sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Umsatzsteuer 2000 (bzw. das Behalten der Abgabe durch den Abgabengläubiger) ins Treffen geführt, im weiteren Verfahren aber auch persönliche Unbilligkeitsgründe geltend gemacht (Maßnahme ergänzend zum Sanierungskonzept, um den Fortbestand des Unternehmens zu gewährleisten).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur 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).

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).

Im vorliegenden Fall liegt keine sachlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, weil eine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, nicht eintritt. Die Umsatzbesteuerung der von der Bw. im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen stellt eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar. Von Wirtschaftskriminalität werden alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage getroffen, weshalb von einem unzumutbaren und unverhältnismäßig wirkenden, die Steuerpflicht auslösenden Ereignis nicht gesprochen werden kann und eine Nachsicht der damit im Zusammenhang stehenden Abgaben sachlich nicht gerechtfertigt ist.

Die Bw. ist der Ansicht, im Falle von Unterschlagungen eines Dienstnehmers handle es sich weder um einen Nachteil noch um eine Vermögenseinbuße, mit der jeder rechnen müsse. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Wirtschaftskriminalität von leitenden Angestellten ist auch in Österreich nicht gänzlich unbekannt und dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzurechnen. Das rechtswidrige Verhalten des Angestellten der Bw. ist grundsätzlich dieser zuzurechnen und kann nicht durch Nachsicht von Umsatzsteuer auf die Allgemeinheit überwältigt werden. Der Umstand, dass der Bw. für die Abgabentrachtung nicht vorsorgen konnte, weil ihm die Unterschlagungen bis zu ihrer Entdeckung nicht bekannt waren, kann nicht automatisch zu einer Nachsicht führen, weil die Entrichtung von Abgaben nicht auf die Fälle ihrer Vorhersehbarkeit bzw. finanziellen Vorsorge reduziert werden kann. Eine Unverhältnismäßigkeit mit der Folge der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt in einem solchen Fall ebensowenig vor wie im Fall der Einhebung einer an das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes anknüpfenden Gebühr, obwohl der Zweck oder der Erfolg des Rechtsgeschäftes nicht erreicht wurde bzw. eingetreten ist.

§ 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. Die Abfuhr von Umsatzsteuer für Erlöse, die von einem Angestellten unterschlagen werden, steht nicht in einem derart wirtschaftlich unverhältnismäßigen Verhältnis zu den Nachteilen, die sich aus der Entrichtung der Abgabe für den Abgabepflichtigen ergeben, dass der Gesetzgeber eine Steuerfreiheit für derartige Umsätze normiert hätte.

Der Umstand der Uneinbringlichkeit der Forderungen der Bw. gegenüber dem treuwidrig agierenden Filialleiter ist nicht im Zusammenhang mit der sachlichen, sondern allenfalls der persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der Umsatzsteuer von Relevanz.

Eine sachliche Unbilligkeit kann daher in der Einhebung (im Behalten) der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer nicht erblickt werden.

Zur geltend gemachten persönlichen Unbilligkeit der Einhebung ist auszuführen, dass eine solche vorliegt, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Existenzgefährdung, 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 durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Dass durch die Einhebung der Umsatzsteuer, deren Nachsicht begehrt wurde, die wirtschaftliche Existenz der Bw. gefährdet würde oder sie gerade durch das Behalten der 124.954,00 S in eine finanzielle Notlage geriete, wird nicht behauptet. Es kann auch aus der Aktenlage und dem Vorbringen der Bw., für das Jahr 2003 werde vorsichtig optimistisch ein wirtschaftliches Nullergebnis erwartet, nicht erkannt werden, dass das Behalten der Umsatzsteuer durch die Abgabenbehörde schwerwiegende wirtschaftliche Auswirkungen bei der Bw. zur Folge hätte. Bereits aus diesem Grund wäre der Antrag der Bw. aus Rechtsgründen abzuweisen.

Dem Vorbringen, die Bewilligung der Nachsicht wäre eine Maßnahme, die ergänzend zum Sanierungskonzept der D den Fortbestand der Bw. gewährleiste, ist zu entgegnen, dass die Nachsicht einer Abgabe in der Höhe von 124.924,00 S (somit 9.080,76 €) die Sanierung eines Unternehmens, deren Gesellschafterin neben den üblichen betriebswirtschaftlichen Sanierungsmaßnahmen wie Schließung unrentabler Filialen, Senkung der Fixkosten durch Reduktion des Mitarbeiterstandes, Start einer Werbeoffensive, Suche nach neuen, lukrativen Standorten die (vorübergehende) Zufuhr von Besserungskapital in der Höhe von 1.600.000,00 € (über 22 Millionen S) für notwendig erachtet, nicht entscheidend beeinflussen kann, beträgt doch die beantragte Abgabennachsicht lediglich 0,04% des zugeführten

Besserungskapitales. Eine "persönlich" bedingte Unbilligkeit der Einhebung der Umsatzsteuer liegt daher ebenfalls nicht vor.

Die vorliegende Berufung ist daher aus den Rechtsgründen des § 236 Absatz 1 und 2 BAO (mangels Vorliegens des Tatbestandsmerkmals Unbilligkeit der Einhebung) als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend ist festzuhalten, dass auch im Fall einer von der Behörde nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffenden Ermessensentscheidung das Nachsichtsansuchen abzuweisen wäre, weil im Fall einer Nachsicht die übrigen Gläubiger, deren Verbindlichkeiten nach den Ausführungen der Bw. abgedeckt wurden und die nicht durch Forderungsverzichte zur Sanierung des Unternehmens beigetragen haben, gegenüber der Abgabenbehörde bevorzugt wären.

Graz, 27. August 2003