



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 5

GZ. RV/0203-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, vom 7. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 2. September 2002 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Durch den Berufungswerber (Bw.) wurde am 15. Juli 2002 die Nachsicht von 26,3% des zum Zeitpunkt der Antragstellung bestehenden Rückstandes von €103.102,69 beantragt.

Die Gesamtverschuldung der Betriebe des Abgabepflichtigen betrage zum 30. Juni 2002 circa €2,4 Mio. und setze sich wie folgt zusammen: ca. €2.144.000,00 Banken, ca. €103.000,00 Finanzamt und ca. €159.000,00 etwa 50 weitere Gläubiger. Bei dieser Gläubigerstruktur seien zur wirtschaftlichen Sanierung Verhandlungen über Schuldnachlässe mit den Großgläubigern zweckmäßiger als die Durchführung eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Ausgleichsverfahrens, zumal aufgrund der damit verbundenen Publizitätswirkung wirtschaftlich nachteilige Auswirkungen für die Zukunft zu befürchten wären.

Dem Bw. sei es nach langen Verhandlungen mit den Hauptgläubigern Bank1 und Bank2 gelungen, mit einer Umschuldung auf die Bank3 Schuldnachlässe von insgesamt €561.000,00, das seien 26,3% der dort bestehenden Kredite, zu erreichen.

Im Hinblick auf die wirtschaftliche Situation der Unternehmen wäre die gänzliche Entrichtung des aushaftenden Rückstandes unbillig. Nach der finanzbehördlichen Praxis könne sich bei lebenden Unternehmen eine teilweise oder gänzliche Nachsicht als zweckmäßig erweisen,

wenn die Gläubiger in gleicher Weise verzichten und die Sanierung nicht allein oder ausschließlich die öffentliche Hand trage (vgl. Hinterleitner, ÖGWTZ 1986/1-2,3).

Der Bw. beantragte eine Nachsicht von €27.116,00 und eine Stundung des Restbetrages von €75.968,69 bis zur Durchführung der Umschuldung, dem 10. August 2002.

Mit Schriftsatz vom 28. August 2002 führte der Bw. aus, die Sanierung habe sich verzögert, weshalb er beantrage, den Betrag von €27.226,00 bis zur Erledigung des Nachsichtsansuchens, einen Teilbetrag von €12.326,57 bis zu einer von einem anderen Abgabekonto beantragten Umbuchung zu stunden. Für den Restbetrag von €64.040,09 beantragte er die Bewilligung einer Zahlungserleichterung in Form einer Anzahlung von €22.040,09 am 29. August 2002 sowie Monatsraten von €7.000,00 beginnend ab 25. September 2002 bis 25. Februar 2003.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt auf den durch das Gesetz geforderten Tatbestand der Unbilligkeit für die Gewährung einer Nachsicht hin. Unbilligkeit in der Einhebung setze im allgemeinen voraus, dass unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu den sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergebenden Nachteilen stehe.

Der Antrag vom 15. Juli 2002 habe die Entrichtung eines Betrages von etwa €76.000,00 bis 10. August 2002 vorgesehen. Aus edv-technischen Gründen sei für die Bezahlung dieses Betrages eine Frist bis 26. August 2002 zuerkannt worden. Diese Frist sei nicht wahrgenommen worden, vielmehr mit Eingabe vom 29. August 2002 ein wesentlich ungünstigerer Zahlungsvorschlag unterbreitet worden.

Der Abgabenrückstand setze sich größtenteils aus Selbstbemessungsabgaben, vor allem Umsatzsteuer, zusammen. Der aus Betriebsprüfung, Veranlagung, Festsetzung und bekannt gegebenen Selbstbemessungsabgaben resultierende Rückstand sei in nicht unerheblichem Ausmaß auf Vernachlässigung der abgabenrechtlichen Pflichten zurück zu führen. Eine Unbilligkeit liege daher nicht vor. Es könne auch nicht von einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen gesprochen werden (VwGH 91/13/0118). Unbilligkeit sei auch nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabepflichtigen so schlecht sei, dass die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte (VwGH 96/15/0053).

Der Berufungswerber entgegnete, persönliche Unbilligkeit sei gegeben, da vor Durchführung der Sanierung sowohl eine Überschuldung als auch eine Liquiditätsunterdeckung seiner beiden Unternehmen bestanden habe. Die Ursachen dafür seien in der Vergangenheit gelegen und zwar in einer langen Verlustphase seines Hotelbetriebes und in einem etwa zweieinhalb Jahren zuvor erlittenen Schlaganfall, der vorübergehend seine Tätigkeit als

Steuerberater schwer beeinträchtigt habe. Ohne Sanierungsmaßnahme sei ein Insolvenzverfahren zu befürchten gewesen, dessen Ausgang vollkommen ungewiss gewesen sei, da zumindest zeitweise mit einem Wegfall der Berufsbefugnis und damit einem erheblichen Einnahmefall zu rechnen wäre. Bei einem derartigen Verfahren wäre selbst bei Abschluss eines Zwangsausgleiches mit einem Ausfall von 80% der bestehenden Abgabenverpflichtung zu rechnen

Die kreditgebenden Banken seien mit einem Großteil des verwertbaren Vermögens besichert gewesen, dessen Verwertung die ausstehenden Kredite nur zu einem Teil hätte abdecken können, was die Banken zu einem Schuldenerlass von insgesamt 26,3% der Bankkredite veranlasst habe.

Da die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zum Fälligkeitstag erneut Zahlungsunfähigkeit herbeigeführt hätte, sei um Zahlungserleichterung angesucht worden.

Wenn die persönliche Unbilligkeit der Abgabentrichtung bejaht werde, sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit eine Ermessensentscheidung zu treffen. Im angefochtenen Bescheid werde ohne nähere Begründung auf das Entstehen des Rückstandes in nicht unerheblichem Ausmaß durch Vernachlässigung abgabenrechtlicher Pflichten hingewiesen. Dem sei zu entgegnen, dass der größte Teil des Rückstandes auf Grund der Steuererklärungen zustande gekommen, ein Teil auf Grund der Betriebsprüfung auf unterschiedliche Rechtsansichten zurückzuführen sei. In der Vergangenheit begründete Vorwürfe dürften nicht versteinert gesehen werden. Auf die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Bw., sein erkennbares Trachten nach Erfüllung von angemessenen Tilgungsplänen und ähnliche Merkmale der Nachsichtswürdigkeit sei nicht minder bedacht zu nehmen.

Zur Zweckmäßigkeit der Nachsicht verweise er auf das Ergebnis der nach Ergehen des angefochtenen Bescheides durchgeführten Nachschau, in welcher eine Deckung der Verbindlichkeiten durch Vermögenswerte und eine Deckung der laufenden Verpflichtungen aus den laufenden Einnahmen zu ersehen sei.

Die Judikatur bejahe die Zweckmäßigkeit des Abgabenverzichtes, wenn damit die Existenzgrundlage des Abgabepflichtigen und damit die Steuerquelle erhalten bleibe. Daraus habe sich die gängige Verwaltungspraxis entwickelt, bei lebenden Unternehmen zur Rettung der wirtschaftlichen Existenz des Unternehmens eine teilweise oder gänzliche Nachsicht zu gewähren, wenn die Gläubiger in gleicher Weise verzichten und die Sanierung nicht allein oder ausschließlich die öffentliche Hand trage. Das gelte insbesondere bei einem außergerichtlichen Ausgleich, bei dem eine Nachsicht annähernd gleich hohe Nachlässe der übrigen Gläubiger zur Voraussetzung habe.

Der Bw. wurde durch das Finanzamt darauf hingewiesen, dass der durch die Banken erhaltene Nachlass nicht, wie durch den Bw. behauptet, 26,3 , sondern 18,69% betragen

habe. Der Bank seien am Grundvermögen Sicherheiten von S 10 Millionen neben den Sicherheiten aus Einnahmen E-Werk und S. geboten worden.

Der Bw. wurde gefragt, mit welchem Betrag das Darlehen der KG zum 31.12.2002 aushafte und ob von diesem Darlehensgeber ebenfalls ein Nachlass gewährt worden sei, gegebenenfalls, in welcher Höhe. (Das Darlehen haftete zum **31. Dezember 2001** mit **S 7,664.740,92** aus)

Der Bw. stellte die zum Zeitpunkt der Umschuldung bestehenden Bankverbindlichkeiten und die Werte der Sicherheiten ziffernmäßig dar und führte aus, es sei in Sanierungsfällen üblich, dass die Gläubiger von den nicht besicherten Forderungen ein prozentueller Nachlass gegeben bzw. der besicherte Teil der Forderungen ausgesondert und voll befriedigt werde. Bei dieser Betrachtung wäre vom seinerzeitigen Rückstand ein Nachlass von 46,3% zu gewähren.

Die durchgeführte Sanierung betreffe die beiden Betriebe des Bw. Das Darlehen der DI habe keine betriebliche Veranlassung, sei in den Verbindlichkeiten der beiden Betriebe nicht enthalten und von der Sanierung nicht betroffen. Die über die Höhe und Rückzahlung des Darlehens geführten Verhandlungen seien noch nicht abgeschlossen.

In der Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass die begehrte Nachsicht ausschließlich mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Sanierung begründet werde.

Die Gesamtabgabenverbindlichkeiten von € 103.102,69 zum 17. Juli 2002 betragen selbst nach Berichtigung des durch die Banken gewährten Nachlasses nur 5,9% der Bankschulden (€ 1,745.132,-). Über die Höhe des Privatarlehens von der KG

DWB Industrieberatung Naue KG werde die Aussage verweigert, womit der erforderliche Einblick in die Gesamtsituation des Abgabengläubigers verwehrt bleibe und eine Gesamtbetrachtung in Bezug auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht möglich sei.

Bei eingehender Betrachtung der Entstehung der abgabenmäßigen Zahlungsschwierigkeiten sei der Tatbestand der Unbilligkeit in Frage zu stellen bzw. überhaupt zu negieren.

Anlässlich einer mit Unterbrechungen von November 2000 bis September 2001 durchgeführten Betriebsprüfung sei im Juni 2001 eine Selbstanzeige hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 aufgrund eines Ziffernsturzes bei der Vorsteuerübertragung für den Hotelbetrieb in Höhe von S 504.000,00 (€ 36.627,00) mit berichtigter Erklärungsabgabe und Entrichtung binnen Monatsfrist erfolgt.

Der Abgabepflichtige betreibe neben seiner Steuerberatungskanzlei einen seit 1. April 1988 als Einzelunternehmen geführten Hotelbetrieb, der, wie bereits anlässlich der Betriebsprüfung 10/1994 festgestellt, verlustträchtig sei.

Nach Abschluss der Betriebsprüfung habe sich schließlich noch ein Mehrergebnis von S 1,537.818,00 (€ 111.757,59) niedergeschlagen, das sich bis auf

S 5.562,00(Verspätungszuschlag) ausschließlich aus Umsatzsteuer 1994 bis 1998 zusammensetze.

Es wurde auf einige Feststellungen hingewiesen, wie die unrichtige Umstellung von Soll-auf Istbesteuerung (S 251.322,00); Differenzen USt-Zahllasten zwischen Buchhaltung und USt-Erklärung von S 98.800,00 in einem Jahr sowie von S 100.000,00 in einem weiteren Jahr; ungerechtfertigter Vorsteuerabzug für unecht befreite Arztleistungen, für die keine USt in Rechnung gestellt worden war; Geltendmachung Vorsteuer von S 50.000,00 für Kauf Klientenstock, obwohl keine Rechnung im Sinne des UStG 1994 vorlag; USt-Nachforderung für 1998 S 594.071 (€43.172,82), da Einnahmen für eine erbrachte Leistung nicht der USt unterworfen worden waren, eine USt-Korrektur durch den Abgabepflichtigen zu unrecht um Minus S 324.457,60 erfolgt war; Nichtentrichtung bzw. nicht volle Entrichtung der Kammerumlage für die Jahre 1994 bis 1998 für den Hotelbetrieb.

Ratenzusagen seien teilweise wiederholt nicht eingehalten worden. Der zum 15. Juli 2002 aushaftende Abgabenrückstand sei mit 49,63 % dem Betriebsprüfungsergebnis zuzuordnen, weiters seien darin Umsatzsteuer 2000 von €8.261,17, Umsatzsteuer 11/2001 von €14.865,74, Selbstbemessungsabgaben zum 15. Juli 2002 von €26.327,59, wovon €23.172,00 auf die Umsatzsteuer-Vorauszahlung 5/2002 entfallen, enthalten.

Auf Grund der abgabenrechtlichen Verfehlungen trotz der qualitativen beruflichen Eignung des Pflichtigen könne von einer Unbilligkeit in der Einhebung nicht die Rede sein. Eine Nachsicht des 5,9% der Gesamtverbindlichkeiten ausmachenden Abgabenrückstand des Abgabepflichtigen stelle bei verbleibenden Verbindlichkeiten von €1,745.000,00 keinen Sanierungsbeitrag dar.

Der Bw. stellte den Vorlageantrag ohne weiteres Vorbringen.

Ein durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Mai 2005 an den Bw. gerichteter Vorhalt, seine wirtschaftlichen Verhältnisse anhand eines beigefügten Formulars bekannt zu geben, blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fällige Abgabenschulden können gemäß § 236 Abs.1 BAO 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 Einhebung kann nach Lage des Falles eine persönliche oder sachliche sein. Dabei liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (für viele VwGH 96/15/0067).

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers.

Sie besteht in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen oder für den Steuergegenstand entstehenden Nachteilen. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährde. Es genüge allerdings, 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 (VwGH 2004/14/0040).

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar² § 236 Tz.9, 10 und darin zitierte Judikatur).

Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensentscheidung, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 95/15/0053).

Der Umstand, dass der Bw. in der Vergangenheit einen Schlaganfall erlitten hat, ist sehr zu bedauern und mag für das Entstehen bzw. die Erhöhung seiner Verbindlichkeiten ausschlaggebend gewesen sein, begründet eine persönliche Unbilligkeit allerdings nicht.

Im Berufungsfall ist nicht strittig, dass eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliegt. Zur persönlichen Unbilligkeit vertritt der Bw. offenbar die Ansicht, diese sei dadurch gegeben, dass ihm bei Umschuldung von Bankkrediten, die vor der Umschuldung € 2.146.200,00 (S 29.532.355,00) betragen hatten, ein Nachlass von € 564.200,00 (S 7.763.561,20) gewährt wurde, sodass nach der Umschuldung Bankkredite im Betrag von € 1.745.132,00 (S 24.013.539) aushafteten, während durch das Finanzamt eine Nachsicht im gleichen Prozentsatz nicht gewährt werde.

Der Bw. behauptete in seiner Berufung, eine Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zum Fälligkeitstag hätte (erneut) Zahlungsunfähigkeit herbeigeführt, weshalb er um Zahlungserleichterung angesucht habe. Damit macht er deutlich, dass nach seiner Ansicht die sofortige volle Entrichtung der Abgabenschulden zu einer Zahlungsunfähigkeit geführt hätte, berücksichtigt jedoch nicht die durch ihn in Anspruch genommene Bestimmung des § 212 Bundesabgabenordnung, die für Fälle vorgesehen ist, in welchen die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblicher Härte verbunden wäre.

Es entspricht ständiger Judikatur, dass es Sache desjenigen sei, der die Nachsicht einer fälligen Abgabe erwirken will, deren Tatbestandsvoraussetzungen umfassend darzustellen (VwGH 2003/13/0156). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind für die Beurteilung eines Nachsichtsansuchens die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen maßgebend (VwGH 2000/14/0112).

Es müssten alle die Nachsicht rechtfertigenden tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen, vor allem auch die Voraussetzung für eine positive Ermessensübung im Zeitpunkt der Erlassung der abschließenden Berufungsentscheidung erfüllt sein (Stoll, BAO-Kommentar, 2448).

Im Verfahren vor dem Finanzamt hat der Bw. Angaben über die zum 31. Dezember 2002 aushaftende Höhe des durch die KG gewährten Darlehens und darüber, ob durch diesen Darlehensgeber ebenfalls ein Nachlass gewährt worden ist, nicht gemacht, da er die Ansicht vertrat, dieses Darlehen habe keine betriebliche Veranlassung, weshalb es in die Sanierungs-Betrachtung nicht einzubeziehen sei.

Aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass der Bw. in den Vorjahren über zahlreiche Beteiligungen an Personengesellschaften verfügte.

Angaben über seine derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse hat der Bw. trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht gemacht.

In welcher Höhe die gegenüber 50 Gläubigern im Zeitpunkt der Antragstellung bestehenden Verbindlichkeiten von rund € 159.000,00 noch aushaften, ist nicht bekannt. Auch die derzeitige Höhe der Bankverbindlichkeiten hat der Bw. nicht bekannt gegeben.

Aus einer Abfrage der Buchungen auf dem Abgabenkonto des Bw. ist ein Abgabenrückstand zum 25. Juli 2005 in Höhe von € 42.655,94 ersichtlich. Es ist daraus zu erkennen, dass es dem Bw. möglich war, den Abgabenrückstand innerhalb von drei Jahren von € 103.482,66 auf € 42.655,94 zu reduzieren.

Dass die Abstattung des derzeit noch bestehenden Abgaben-Rückstandes eine durch § 236 BAO geforderte Unbilligkeit darstelle, kann den Akten nicht entnommen werden und wurde durch den Bw. nicht dargelegt.

Selbst bei der Annahme, im vorliegenden Fall sei eine Unbilligkeit der Einhebung gegeben, wäre das Vorbringen des Bw. nicht geeignet, das Ermessen zu seinen Gunsten auszuüben. Bereits im Antrag vom 15. Juli 2002 hatte der Bw. nämlich ausgeführt, dass er gegenüber weiteren etwa 50 Gläubigern mit rund € 159.000,00 verschuldet sei. Er hatte Verhandlungen mit den Großgläubigern (das waren Kreditinstitute und Finanzamt) für zweckmäßiger gehalten als die Durchführung eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Ausgleiches. Diese Ansicht mag aus Sicht des Schuldners stimmen. Aus Sicht des Gläubigers Finanzamt zeigt diese Einstellung, dass eine Nachsicht von bestehenden Abgabenverbindlichkeiten zu Gunsten jener 50 Gläubiger erfolgen würde, deren Gesamt-Forderungen rund 150% der im Zeitpunkt der Antragstellung bestehenden Abgabenforderung ausmache. Weshalb die volle Entrichtung dieser Verbindlichkeiten möglich war, wurde durch den Bw. nicht ausgeführt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 25. Juli 2005