



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von D.R., Wien, vom 23. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. August 2007 über die Bewilligung einer Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO entschieden:

- I. Der Berufung wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert. Zur Entrichtung des am Abgabenkonto des Berufungswerbers aushaltenden Abgabenzustandes an Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 21.028,84 wird die Zahlung von monatlichen Raten in Höhe von € 1.200,00 ab Oktober 2008 sowie die Restzahlung von € 628,84 bewilligt. Die Raten sind jeweils am 15. des Monates beginnend ab 15. Oktober 2008 fällig.
- II. Die im Zeitraum der Ratenbewilligung fälligen Vorauszahlungen an Einkommensteuer sind unabhängig von den bewilligten monatlichen Raten zu entrichten. Im Falle eines Terminverlustes sind gemäß § 230 Abs. 5 BAO Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Terminverlust tritt ein, wenn auch nur zu einem Ratetermin eine Zahlung in Höhe der festgesetzten Rate unterbleibt oder in die Zahlungserleichterung nicht einbezogene Einkommensteuervorauszahlungen, die im Zeitraum der Bewilligung fällig werden, nicht fristgerecht entrichtet werden.

Entscheidungsgründe

Im Antrag vom 6. August 2007 führt D.R. (in weiterer Folge Bw.) aus, dass er nach seinen Unterlagen derzeit Rückstände an Einkommensteuer (2005 Euro 7.896,17 und 2006 Euro 21.028,85) von Euro 28.925,02 habe. Für den Rückstand ESt 05 bestünden Ratetermine. Der

Rückstand ESt 06 sei in den nächsten Tagen fällig. Das Anliegen des Bw. sei, die Rückstände in den Erträgen seiner Anwaltskanzlei angepassten Raten abzutragen zu dürfen. Dazu führe er aus, dass seine Kanzlei seit jeher nur von wenigen großen Unternehmen beschäftigt werde. Dazu gehörten die (frühere) M. mit Kredit- und Leasingfällen. Die B-GmbH mit Mobilien- und Immobilienkäufen, die E-GmbH und die S-AG. In den letzten Jahren seien ihm die Vertretungen der M. und die Mobilienfälle der B-GmbH entzogen worden. Der Bw. habe die Kanzlei mit erheblichem Aufwand verkleinern müssen und habe nur sehr geringe Jahreserträge erzielen können und auch Verluste hinnehmen müssen. Der Bw. habe alle Ersparnisse einsetzen und Lebensversicherungen realisieren müssen. In den Jahren 2005 und 2006 sei es vor allem mit Immobilienkäufen der B-GmbH gelungen, günstigere Ergebnisse zu erzielen. Die dadurch hohe Einkommensteuer sollte mit den letzten beiden Versicherungen abgedeckt werden. Es sei nur teilweise gelungen. Seither könne der Bw. Aufwendungen welcher Art auch immer nur noch aus den Erträgen seiner Kanzlei decken.

Anfang März 2007 habe ihm die B-GmbH überraschend das für die Immobilien verbliebene Mandat entzogen. Bis Mitte Juli 2007 habe der Bw. von der B-GmbH noch Honorare erhalten. Seither müsse der Bw. damit auskommen. Sie betragen im Monatsdurchschnitt 01 bis 07/07 netto rund Euro 16.000,00 und werden in absehbarer Zeit auch in diesem Ausmaß eingehen. Aus diversen Kausen könne der Bw. monatlich noch mit Euro 2.000,00 bis 2.500,00 rechnen. Der monatliche Kanzleiaufwand liege bei Euro 13.000,00 bis 14.000,00.

Seine wirtschaftliche Existenz hänge an der Fortführung der Kanzlei. Kredite zur Abstattung der Steuerrückstände seien nicht zu erwirtschaften. Der Bw. ersuche daher, ihm für die Rückstände 2005 und 2006 aus den Kanzleiergebnissen leistbare Raten zu gewähren. Der Bw. schlage Monatsraten von Euro 1.000,00 bis 1.200,00 vor. Die Vorauszahlung 2007 werde wie vorgeschrieben bezahlt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. August 2007 wurde das Zahlungserleichterungsansuchen des Bw. vom 6. August 2007 auf Zahlung des Rückstandes in Höhe von € 28.925,02 in monatlichen Raten von € 1.000,00 bis € 1.200,00 teilweise bewilligt, als für einen Rückstand von € 33.407,03 inklusive Vorauszahlungen von € 8.400,00 ab 3. September 2007 bis 1. August 2008 monatliche Raten von € 3.500,00 gewährt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Abstattung des Rückstandes innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu erreichen sei, weshalb die Zahlungserleichterung in diesem Ausmaß bewilligt worden sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 23. August 2007 führt der Bw. aus, dass er mit Brief vom 6. August 2007 ersucht habe, ihm zu gestatten, den Rückstand aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 und 2007 getrennt von den Vierteljahresbeiträgen an

Einkommensteuer von € 2.100,00 (gemeint wohl € 1.200,00) abzahlen zu dürfen und die Raten so zu bemessen, dass sie für ihn wirtschaftlich verkraftbar seien. Am 16. August 2007 habe der Bw. den Bescheid vom 9. August 2007 erhalten, in dem – entgegen seinem Ersuchen – die Vierteljahresbeiträge und der Rückstand zusammengerechnet seien und Monatsraten von € 3.500,00 vorgeschrieben worden seien. Der Bw. sei gezwungen, gegen diesen Bescheid mit Berufung vorzugehen und führe dazu folgende Gründe an:

- 1.) Das Ausmaß der Vierteljahresbeiträge stimme mit der voraussichtlich anfallenden Einkommensteuer 2007 nicht überein.
- 2.) Die vorgeschriebenen Monatsraten könnten nicht erwirtschaftet werden.

Zu 1) Die Kanzlei des Bw. beziehe die Honorare im Wesentlichen aus der Vertretung einiger großer Unternehmen. Falle ein solches Unternehmen als Klient weg, sei dies mit erheblichen Veränderungen der wirtschaftlichen Ergebnisse verbunden. Im Jahre 2006 bestanden die großen Vertretungen aus der E-GmbH, der S-AG und der B-GmbH. Die B-GmbH habe die Vertretung im Frühjahr 2007 gekündigt. Die Abrechnung offener Honorare sei abgeschlossen. Es werde von der B-GmbH keine weiteren Eingänge geben.

Der Bw. führe eine monatliche Saldenliste, in der die Honorare ohne Umsatzsteuer aufgeteilt auf die einzelnen Klienten, die monatlichen Ausgaben (incl. der abgeführt Umsatzsteuer) und die Summen der bisherigen Monatsergebnisse aufscheinen. Die Saldenliste sei die Grundlage der mit der Einkommensteuererklärung jeweils vorgelegten Ertragsrechnung. Der Bw. schließe die Saldenlisten für Dezember 2006 (mit dem Jahresergebnis 2006) und für Juni 2007 (mit dem Halbjahresergebnis 2007) bei. Der Bw. bitte diesen Unterlagen zu entnehmen, dass er im Jahre 2006 Nettoumsätze von € 62.694,19 gehabt habe und die Nettoumsätze für das 1. Halbjahr 2007 € 29.294,94 betragen haben. Durch das Ende der Vertretung der B-GmbH entstehe ein Nettoumsatzausfall von rund € 33.400,00, der bei keinem der anderen Klienten aufgeholt werden könne. Der Bw. habe den Mitarbeiterstand auf 3 Personen (1 Ganztagsbeschäftigte, 1 Halbtagsbeschäftigte, 1 geringfügig beschäftigte Person) reduziert. Einsparungen bei den Aufwendungen seien kaum möglich. Der Umsatzausfall werde voll auf das Jahresergebnis durchschlagen. Der Jahressgewinn (vor Steuern) habe 2006 rund € 79.000,00 betragen. Er werde 2007 höchstens € 50.000,00 betragen.

Zu 2.) Der Bw. habe bereits im Brief vom 6. August 2007 darauf hingewiesen, dass seine wirtschaftliche Existenz an der Fortführung der Rechtsanwaltskanzlei hänge. Der Bw. habe keine anderen Einkommen. Damit er seine Schulden verlässlich begleichen könne, müssten die Raten im Geschäftsergebnis Platz haben. Monatsraten á € 3.500,00 laut Bescheid vom 9. August 2007 würden weit über diesen Rahmen hinausgehen und das Gebot der Angemessenheit verletzen.

Mit Rücksicht auf alles Vorgesagte beantrage der Bw. – soweit es den angefochtenen Bescheid betrifft – in Stattgebung der Berufung gegen den Bescheid vom 9. August 2007 für den Rückstand an Einkommensteuer 2005 und 2006 angemessene Raten von höchstens € 1.200,00 monatlich zu gewähren.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. September 2007 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass für die bescheidmäßige Bewilligung einer Zahlungserleichterung sämtliche gesetzlich vorgesehenen Bedingungen erfüllt sein müssen. Es sei daher zu prüfen, ob die sofortige (volle) Entrichtung der Abgaben eine erhebliche Härte darstelle und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei. Fehle auch nur eine der Voraussetzungen, so sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum und der Antrag sei aus Rechtsgründen abzuweisen.

Der Berufungsbegründung sei zu entnehmen, dass der Jahresgewinn (vor Steuern) 2006 rund 79.000,00 € betragen habe. Für 2007 sei ein Gewinn von rd. 50.000,00 € prognostiziert worden. Die der angefochtenen Zahlungserleichterbewilligung zugrunde liegenden Abgabengrückstände resultieren aus Nachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 zuzüglich Anspruchszinsen, sohin aus Nachzahlungen aus Einkommensteuerveranlagungen gegenüber den Vorauszahlungen. Insoweit hätte der Bw. mit dem Zufließen der bezughabenden Einkünfte erkennen müssen, dass die zu erwartende Abgabenvorschreibung die Vorauszahlungen übersteigen werde. Von da ab habe den Bw. die Verpflichtung getroffen, für die Erfüllung der vorhersehbaren Abgabenschulden zeitgerecht und ausreichend vorzusorgen. Werde aber eine solche Vorsorge unterlassen und die zur Verfügung stehenden Mittel anderweitig verwendet, ohne auf anzuerkennende berechtigte Interessen verweisen zu können, so spreche dies gegen das Vorliegen einer erheblichen Härte. Aus diesem Umstand scheine es dem Finanzamt auch nicht zumutbar, für die Entrichtung der Abgabenschuld eine Zahlungserleichterung zu gewähren, zumal der gegenständliche Abgabengrückstand ausschließlich aus dem Verhalten des Bw. (fehlende Einkommensteuervorauszahlungsfestsetzung aus Unkenntnis des Finanzamtes) herrühre, weshalb auch eine allfällige Ermessensübung bei Vorliegen der Gesetzesvoraussetzungen negativ zu entscheiden wäre, da dies zu einer ungerechtfertigten Begünstigung gegenüber jenen Abgabenschuldnern führen würde, die ihren Abgabenzahlungsverpflichtungen zeitnahe und pünktlich nachkommen. Das Nichtvorliegen einer erheblichen Härte gründe sich insbesondere auf den Umstand, dass gemäß den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 das Einkommen im Kalenderjahr 2005 € 79.901,65 und im Jahr 2006 € 79.047,04 betragen habe.

Hinsichtlich der Einbringlichkeit der Abgaben sei darauf hinzuweisen, dass der Abgabenzustand unbesichert sei und auch keine Vorschläge zur Sicherstellung der Abgabenschuld unterbreitet worden seien.

Da die im Gesetz geforderten Tatbestandsmerkmale (erhebliche Härte bzw. darf die Einbringlichkeit durch den Aufschub nicht gefährdet werden) nicht gegeben seien, habe in eine Ermessensentscheidung nicht eingetreten werden können.

Im Schreiben vom 11. Oktober 2007 wird der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die Kanzlei des Bw. habe nach vielen erfolgreichen und mit hohen Abgaben verbundenen Jahren aus nicht von ihm zu vertretenden, ausschließlich in Unternehmensverkäufen und Fusionen in der Klientel gelegenen Gründen schwere Rückschläge erlitten. Die Jahre 2000 bis 2003 hätten mit Verlusten von rd. Euro 24.000,00, 19.000,00, 9.000,00 und 32.000,00 geendet. Der Bw. habe sich nur mit Bankkrediten und dem Verkauf lange angesparter Lebensversicherungen über Wasser gehalten und gleichzeitig Sanierungsmaßnahmen ergriffen. Diese haben 2004 mit einem Gewinn von rund Euro 46.000,00 zu wirken begonnen. Die Jahre 2005 und 2006 haben mit den in der Berufungsvorentscheidung angeführten Gewinnen geendet, die vornehmlich zur Abzahlung der während der Verluste aufgenommenen Kredite verwendet werden haben müssen. Für Vorsorgen habe keine Möglichkeit bestanden. Das Jahr 2007 bringe wieder einen Rückschlag. Der in der Berufungsvorentscheidung eingenommene Standpunkt, es bestehe keine erhebliche Härte, sei unrichtig.

Sein Ersuchen um – neben den herabzusetzenden Vorauszahlungen – monatliche Raten zur Abstattung der Rückstände 2005 und 2006 basiere auf den derzeitigen und den angenommenen künftigen wirtschaftlichen Verhältnissen. Sie seien für seine Zahlungsmöglichkeiten maßgebend und in der Entscheidung über seine Berufung maßgebend.

Die vorgeschriebenen Monatsraten von je Euro 3.500,00 seien nicht zu erwirtschaften und existenzgefährdend. Die beantragten Monatsraten neben den terminmäßigen Vorauszahlungen seien tragbar. In dieser Zahlungsform bestehe auch keinerlei Gefahr für die Einbringlichkeit seiner Rückstände. Gesonderte Sicherheiten würden sich erübrigen.

Der Bw. ersuche, die Berufung vom 23. August 2007 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde 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.

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

Mit dem angefochtenen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. August 2007 wurden monatliche Raten von € 3.500,00 gewährt. Daraus folgt, dass das Finanzamt zunächst ihrer Entscheidung sowohl das Vorliegen einer erheblichen Härte als auch die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenschuld zugrunde gelegt hat. Unverständlich ist daher, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsverfahrensentscheidung ihre Meinung offensichtlich insofern geändert hat, als demnach die im Gesetz geforderten Tatbestandsmerkmale (erhebliche Härte bzw. darf die Einbringlichkeit durch den Aufschub nicht gefährdet werden) nicht gegeben seien und daher in eine Ermessensentscheidung nicht eingetreten werden habe können. Wäre dies tatsächlich die Rechtsansicht des Finanzamtes gewesen, hätte folgerichtig – da die Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterung ja nicht vorgelegen sein sollen – die Bewilligung der Zahlungserleichterung vom 9. August 2007 aufgehoben werden müssen, was jedoch nicht erfolgt ist.

Nach der Aktenlage bestehen für die Rechtsmittelbehörde keine Zweifel, dass die Voraussetzungen für die Gewährung einer Zahlungserleichterung vorliegen (die sofortige Zahlung des Betrages, für den um Zahlungserleichterung angesucht wurde, würde die Existenz des Bw. gefährden und stellt daher eine erhebliche Härte dar; Sanierungsmaßnahmen des Bw. haben bereits gegriffen, sodass keine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenschuld gegeben erscheint). Daher liegt die Bewilligung einer Zahlungserleichterung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0117) im Ermessen der Abgabenbehörde. Bilden Ermessensentscheidungen den Gegenstand eines Berufungsverfahrens, so tritt gemäß § 289 Abs. 2 BAO das Ermessen der Berufungsbehörde an die Stelle des Ermessens der Abgabenbehörde erster Instanz.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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.

Dabei sind die bekannt gegebene wirtschaftliche Lage des Bw. mit dem aufgrund des Wegfalls von Klienten nicht mehr in der damaligen Höhe zu erwartenden Gewinn zu berücksichtigen. Von den Einkünften im Jahr 2006 von € 79.047,04 bleiben nach Abzug der Einkommensteuer von € 31.108,00 netto € 47.939,40, von den Einkünften 2007 von € 54.083,04 bleiben nach Abzug der Einkommensteuer von € 18.626,52 netto € 35.456,52. Bei Zahlung der vom Finanzamt geforderten Raten von € 3.500,00 müsste der Bw. in einem Jahr € 42.000,00 entrichten, wobei dieser Betrag den festgestellten Jahresgewinn 2007 übersteigen würde. Dadurch wäre nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde – wie auch der Bw. dargestellt hat – die Existenz gefährdet, da allein die zu zahlenden Raten den 2007 erwirtschafteten Jahresgewinn nach Steuern übersteigen würden.

Allerdings ist bei der Ermessensentscheidung letztlich auch darauf Bedacht zu nehmen, dass der Abgabenrückstand aus dem Einkommensteuerrückstand des Jahres 2006 (die Einkommensteuer 2005 wurde bereits entrichtet) besteht, der Eintritt einer Zahlungsverpflichtung daher vorhersehbar war, bei der Unterlassung der Berücksichtigung entsprechender Steuerzahlungen laut Darstellung des Bw. vordringlich Bankkredite bedient wurden, wodurch das Fortbestehen der Kanzlei (eines Arbeitgebers und Abgabepflichtigen) gesichert werden konnte, was durchaus als berechtigtes Interesse anerkannt werden kann, jedoch auch die Verpflichtung, entsprechende Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zu treffen, negiert wurde. Schließlich sind auch noch die Einkommensteuer 2007 von € 8.826,52 und diverse Einkommensteuervorauszahlungen 2007 und 2008 noch nicht entrichtet.

Zwar weist das Abgabenkonto des Bw. derzeit (Stand: 19. September 2008) einen offenen Rückstand von € 44.328,80 aus, doch wurde nur für die Einkommensteuer 2006 ein Ratenansuchen gestellt. Auch wenn der Behörde mit der Bestimmung des § 212 BAO ermöglicht wird, die mit den beantragten Abgaben, für die um Zahlungserleichterung angesucht wird, zusammengefasst verbuchten Abgaben in eine Zahlungserleichterung mit einzubeziehen, ist weder dem angefochtenen Bescheid noch der Berufungsvorentscheidung eine Begründung zu entnehmen, weshalb die Bewilligung der Zahlungserleichterung Abgaben über die beantragte Höhe hinaus berücksichtigen hätte müssen, zumal laut Darstellung des Bw. auch für die Einkommensteuer 2005 vom Finanzamt bereits eine eigenständige Ratenbewilligung erteilt wurde. Es besteht somit keine zwingende Veranlassung, von der von der Abgabenbehörde erster Instanz laut Darstellung des Bw. schon einmal gewählten Ermessensübung (siehe Einkommensteuer 2005) abzugehen.

Zur Entrichtung des noch aushaftenden Abgabenrückstandes an Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 21.028,84 wird die Zahlung von monatlichen Raten in Höhe von € 1.200,00 ab Oktober 2008 sowie die Restzahlung von € 628,84 unter der Bedingung bewilligt, dass die im Zeitraum der Ratenbewilligung fälligen Vorauszahlungen an Einkommensteuer unabhängig von den bewilligten monatlichen Raten entrichtet werden. Die Raten sind jeweils am 15. des Monates beginnend ab 15. Oktober 2008 fällig. Da der Bw. selbst ausgeführt hat, dass die beantragten Monatsraten neben den termingemäßen Vorauszahlungen tragbar sind, konnte der Berufung somit stattgegeben werden.

Im Falle eines Terminverlustes sind gemäß § 230 Abs. 5 BAO Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Terminverlust tritt ein, wenn auch nur zu einem Ratentermin eine Zahlung in Höhe der festgesetzten Raten unterbleibt oder in die Zahlungserleichterung nicht einbezogene Einkommensteuervorauszahlungen, die im Zeitraum der Bewilligung fällig werden, nicht fristgerecht entrichtet werden.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass die Höhe der Stundungszinsen mit gesondertem Bescheid bekannt gegeben wird.

Wien, am 19. September 2008