



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 10 am 27. November 2003 über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling, betreffend Nachsicht nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung 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

Mit Eingabe vom 26. November 2002 beantragte die Bw. Abgabenschulden in Höhe von € 41.764,26 gemäß § 236 BAO wegen Unbilligkeit nachzusehen.

Die Steuerschuld gehe auf die der Bw. zugewiesenen Tangenten aus der Beteiligung an der Personengesellschaft K.O. und Mitbesitzer, StNr X und die nachfolgenden Veranlagungen der Jahre 1995 und 1996 zurück. Die Bw. sei bei dieser Beteiligung jedoch nur Treuhänder gewesen und habe weder Gewinnanteile noch sonstige Vorteile aus dieser Beteiligung bezogen.

Außerdem habe sich der frühere Ehemann der Bw., Herr K.O., verpflichtet, die Bw. aus den im Zusammenhang mit der genannten Personengesellschaft anfallenden Ansprüchen schad- und klaglos zu halten.

Als Nachweis lege die Bw. eine Kopie des Urteils des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien vom 17.2.1999 vor, in dem Herr K.O. schuldig gesprochen worden sei.

Die Bw. möchte auch darauf hinweisen, dass sie an der Abfassung der abgegebenen Steuererklärungen nicht mitgewirkt und diese auch nicht unterschrieben habe.

Die Bw. habe kein eigenes Einkommen. Die Einhebung der Steuerschuld, die – wirtschaftlich betrachtet – eigentlich die Steuerschuld des Herrn K.O. sei, wäre für die Bw. existenzgefährdend.

Mit Bescheid vom 3. Juni 2003 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab.

Im Wesentlichen wurde zur Begründung ausgeführt, dass die Nachsicht nicht dazu diene, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Diesbezüglich werde auf den eingebrachten Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO vom 13. Jänner 2003 verwiesen, der noch nicht erledigt sei.

Eine persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus der wirtschaftlichen Situation.

Eine Unbilligkeit nach der Judikatur sei dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändere. Laut den vorliegenden Erhebungen würden derzeit keine Einkünfte bezogen bzw. würde die Bw. kein verwertbares Vermögen besitzen. Sofern aufgrund der wirtschaftlichen Situation jedoch eine "Sanierung" in Form eines außergerichtlichen Ausgleiches geplant werde, stehe das Finanzamt – bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger - einem Vergleichsansuchen zur Kosteneinsparung gegenüber einem gerichtlichen Verfahren positiv gegenüber. Diesbezüglich werde jedoch die Entscheidung betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens abzuwarten seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass das Finanzamt folgende Abweisungsgründe angeführt habe:

- 1.) Es liege keine Unbilligkeit vor, wenn eine Steuernachforderung lediglich aufgrund der Auswirkungen genereller Normen entstehe.
- 2.) Eine sachliche Unbilligkeit, nämlich, dass ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei, könne aus dem Sachverhalt nicht abgeleitet werden.

3.) Eine Nachsicht diene nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen.

4.) Eine Unbilligkeit sei dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation so schlecht sei, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändere.

Diese Begründung sei nach Meinung der Bw. nicht richtig. Dazu werde folgendes ausgeführt:

Zu 1.) Die Steuernachzahlung sei aus der Nichtanwendung der generellen Norm, nämlich dass dem Treugeber nicht der Anteil des Treunehmers zugerechnet worden sei, entstanden. Die steuerliche Auswirkung der generellen Norm wäre nämlich die vollständige Versteuerung des Ergebnisses bei K.O. Die Einkommensteuerbelastung bei der Bw. wäre somit Null.

Zu 2.) Es gelte hier auch das zu Punkt 1 Gesagte. Es könne vom Gesetzgeber ja nicht beabsichtigt sein, dass das Ergebnis, das zwar laut Treuhandvertrag der Bw. zukomme, steuerlich nicht Herrn K.O. zugerechnet werde. Dazu werde auf zwei Erkenntnisse des VwGH, nämlich 92/13/0125 vom 10.5.1995 und 97/13/0237 vom 24.2.1998 verwiesen. Nach dem ersten Erkenntnis müsse die sachliche Unbilligkeit in der Vorschreibung der Abgaben gelegen sein, deren Nachsicht begehrt werde. Das könne insbesondere dann der Fall sein, wenn es durch das ungewöhnliche Zusammentreffen verschiedener Umstände im Einzelfall zu einer Abgabenbelastung komme, die zwar dem materiellen Recht entspreche, vom Gesetzgeber jedoch offensichtlich weder beabsichtigt, noch bewusst in Kauf genommen worden sei.

Nach dem zweiten Erkenntnis sei eine sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung dann anzunehmen, wenn das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führe. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei.

Zu 3.) Die Bw. habe aufgrund der Vereinbarungen annehmen müssen, dass die bei ihr entstandene Einkommensteuerschuld von Herrn K.O. zu übernehmen sei. Erst durch den Konkurs der Gesellschaft sei er nicht mehr in der Lage gewesen, die Zahlungen durchzuführen. Das Landesgericht für Zivilrechtssachen in Wien habe mit Urteil vom 17. Februar 1999 bestätigt, dass Herr K.O. die Bw. bezüglich aller im Zusammenhang mit der Firma K.O. und Mitbesitzer anfallenden Ansprüche schad- und klaglos zu halten habe. Der Urteilsspruch habe im

Festsetzungsverfahren , das ja vorher abgewickelt worden sei, noch nicht geltend gemacht werden können.

4.) Die Bw. habe bis auf die vom Finanzamt irrtümlich vorgeschriebenen Einkommensteuerbeträge keine Schulden. Das bedeute, dass die Existenzgefährdung ausschließlich durch die vom Finanzamt geforderten Beträge drohe. Die Bw. verweise auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.4.1996, 94/13/0020. Nach diesem Erkenntnis liege eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährde.

Es werde daher ersucht, dem Nachsichtsansuchen Folge zu leisten.

Weiters werde die Abhaltung einer mündliche Senatsverhandlung beantragt.

In der am 27. November 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte die Bw. ihre bisherigen Vorbringen.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Bw. derzeit weder Einkommen noch Vermögen habe. Sie lebe von ihren Eltern und hoffe, nach einer schweren Erkrankung (Gehirnschwellung) in einiger Zeit wieder beruflich Fuß fassen zu können. Außer den Verbindlichkeiten beim Finanzamt habe die Bw. darüber hinaus keine Schulden.

Gemäß ihrer Erinnerung sei der Grund für den Abschluss des Treuhandvertrages der gewesen, dass sie sehr gut habe verkaufen können und auch andererseits ihrem damaligen Gatten voll vertraut habe. Er habe gemeint, dass die Bw. auf diese Art und Weise am Erfolg dieses Unternehmens beteiligt wäre. Ihr sei damals auch klar gewesen, dass sie für ihre Gewinnanteile Steuern zu zahlen haben werde. Die Bw. selbst sei ausschließlich im Büro und Verkauf tätig gewesen.

Vorgelegt wurde ein Schreiben der Rechtsanwältin Dr. H. vom 18.11.2003 in dem ausgeführt wurde, dass die Bw. in der Scheidungsverhandlung von Herrn Rechtsanwalt Dr. K. vertreten gewesen sei. Im Punkt 7 des Scheidungsvergleiches sei – nicht sehr glücklich formuliert – vereinbart worden, dass sie alle Ansprüche aus der "Einzelfirma K.O. Bw." einschließlich des diesbezüglichen Liegenschaftseigentums (der von der Bw. treuhändig gehaltene Anteile an einer (im Schreiben genau bezeichneten) Liegenschaft) verzichte. Herr K.O. verpflichte sich demgegenüber, die Bw. bezüglich aller im Zusammenhang mit der vorgenannten Firma angegebenen Ansprüche schad- und klaglos zu halten. Hinsichtlich der von der genannten Firma eingegangenen Bankverbindlichkeiten bei der X-Bank in der Größenordnung von S 22,000.000,00 (richtig offensichtlich 25,000.000,00), sowie eines Dispositionskredites von S 5,000.000,00 mehr oder weniger sei vereinbart gewesen, dass Herr K.O. eine Haftungsent-

lassung zu Händen des Anwaltes der Bw. übergebe. Erst nach Vorliegen dieser Haftungsentlassung sollte im Rahmen des Scheidungsverfahrens ein Rechtsmittelverzicht abgegeben werden. Die Bw. sei von ihrem Rechtsanwalt Dr. K. darüber informiert worden, dass die Haftungsentlassung vorliege und es sei in der Folge aufgrund dieser Mitteilung ein Rechtsmittelverzicht im Rahmen der Scheidung abgegeben worden. Tatsächlich sei jedoch nur eine Entlassung hinsichtlich des sogenannten Dispositionskredites erfolgt, jedoch keine Haftungsentlassung bezüglich der S 25.000.000,00. Erst nach langen Interventionen habe schließlich auch die Haftungsentlassung bezüglich der S 25.000.000,00 durchgesetzt werden können, allerdings erst Jahre nach dem Scheidungsvergleich und hier vorerst auch nur hinsichtlich der persönlichen Haftung.

Im Grundbuch habe festgestellt werden können, dass vereinbarungswidrig nicht nur die Haftungsentlassung bezüglich der X-Bank nicht erfolgt sei, sondern Herr K.O. darüber hinaus im Jahr 1997 (also lange nach erfolgter Scheidung) unter Verwendung einer von der Bw. am 30. März 1995 erteilten Vollmacht (welche schon aufgrund der Scheidung und der dort getroffenen Vereinbarung hinfällig gewesen wäre) neuerlich zur Besicherung einer Kreditforderung im Betrag von S 4.800.000,00 die der Bw. damals noch zugeschrieben gewesenen Anteile belastet habe. Die Zustellung des diesbezüglichen Grundbuchbeschlusses vom 25. September 1997 sei nicht zu Händen der Bw., sondern zu Händen von Herrn K.O. erfolgt, sodass die Bw. über diese Umstände nicht habe informiert sein können. Am 6. Oktober 1999 sei vom Handelsgericht Wien gegen Herrn K.O. das Konkursverfahren eröffnet worden. Damit sei die im Rahmen des Scheidungsvergleiches vereinbarte Schad- und Klagloshaltung der Bw. durch Herrn K.O. hinsichtlich sämtlicher Verbindlichkeiten aus der genannten Einzelfirma obsolet geworden, obwohl im Rahmen eines Prozesses des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien, bestätigt vom Oberlandesgericht Wien am 7. Oktober 1999, der Rechtsstandpunkt der Bw., dass auch die aus der gemeinsamen Firma resultierenden Einkommensteuervorauszahlungen von Herrn K.O. zu übernehmen wären, bestätigt worden sei.

Im Zuge einer Akteneinsicht habe festgestellt werden können, dass Herr K.O. ohne Wissen der Bw. und ohne diese darüber zu informieren nach erfolgter Scheidung die Einkommensteuererklärung für 1995 unterschrieben habe.

Nach den vorliegenden Unterlagen sei Herr K.O. nicht nur nicht berechtigt gewesen, die Einkommensteuererklärung wie jene vom 28. März 1997 ohne ihre Kenntnis zu unterfertigen, sondern wäre er darüber hinaus vielmehr verpflichtet gewesen, die Rechtsverhältnisse gegenüber dem Finanzamt offenzulegen, um zu verhindern, dass die Bw. mit Steuern für Einkünfte, die ihr nicht zugeflossen seien, belastet werde. Nur durch diese rechtlich und gesetz-

lich nicht gedeckte Handlungsweise des geschiedenen Gatten sei es durch Vorschreibung der Steuern aufgrund der zitierten Steuererklärung zu einer Abgabenbelastung seitens der Bw. gekommen und zwar aufgrund eines vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnisses. Die Bw. verweise hier auf die ständige Judikatur des VwGH, beispielsweise vom 7.2.1989, 88/14/0040 und vom 24.2.1998, 97/13/0237.

Weitere Beweisanträge wurden seitens der Parteien nicht gestellt.

Der Finanzamtsvertreter verwies auf die schriftlichen Ausführungen und führte ergänzend aus, dass durch das Eingehen der Treuhandvereinbarung dem Finanzamt die Möglichkeit genommen worden sei, zeitgerecht Einbringungsmaßnahmen gegen den geschiedenen Gatten K.O. zu setzen und beantragte die Abweisung der gegenständlichen Berufung.

Die Berufungswerberin ersuchte abschließend der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat 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.

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Beschwerdeführers von sich aus initiativ, konkret, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die begehrte Nachsicht gestützt werden kann (vgl. Erkenntnis vom 23.1.1996, 95/14/0062).

Die Abgabenbehörde hat zunächst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles entspricht. Verneint sie diese Frage, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag schon aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden

Diese Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährden würde.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen 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 Vermö-

genseingriff 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.10.2002, 99/13/0065).

Im vorliegenden Fall kann wohl nicht behauptet werden, dass ein Geschehensablauf vorliegt, der auf eine von der Bw. nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, denn die Bw. hat mit Herrn Herrn K.O. unbestrittenermaßen aus steuerlichen wie auch aus außersteuerlichen Gründen (vgl. das Urteil des Landesgerichtes für ZRS Wien vom 17. Februar 1999) einen Treuhandvertrag abgeschlossen. Die Bw. hat daher den Geschehensablauf selbst ausgelöst, wobei ihr der Umstand, dass ihr das betreffende Einkommen zugerechnet werden wird bewusst war, zumal dies ja das beabsichtigte Ziel des Treuhandschäftsvertrages war.

Im gegenständlichen Fall kann daher nicht davon gesprochen werden, dass ein von der Bw. nicht beeinflussbarer Sachverhalt eine nicht zu erwartende Steuerschuld ausgelöst hat.

Dass der geschiedene Gatte die Einkommensteuererklärung unterschrieben hat, erscheint hier unwesentlich, zumal die Einkünfte aus der Personengesellschaft bereits aufgrund der Tangente (anteilmäßig) zugerechnet worden wären.

Gemäß Urteil des Landesgerichtes für ZRS Wien vom 17. Februar 1999 ist Herr K.O. schuldig, der Bw. den Betrag von S 550.760,00 zu ersetzen. Es handelte sich hierbei um die Einkommensteuernachforderung für 1995.

Dazu führte das Gericht aus:

"Was nun den Punkt 7 des Scheidungsvergleiches vom Beklagten übernommene Verpflichtung, dass er Frau E. (Anm.: die Bw) bezüglich aller im Zusammenhang bzw. sich aus der vorgenannten Firma ergebenden Ansprüche ihr gegenüber schadlos und klaglos hält, ist nur so zu deuten, dass dies auch die zu erwartende Einkommensteuer beinhaltet."

Daraus folgt aber, dass die Bw. gegenüber Herrn K.O. einen zivilrechtlichen Anspruch auf Ersatz der nachsichtsgegenständlichen Abgaben hat.

Dies wird von der Bw. auch nicht bestritten, jedoch führt sie dazu aus, dass Herr K.O. infolge des Konkurses der Gesellschaft nicht mehr in der Lage gewesen sei, die Zahlungen durchzuführen.

Dazu ist allerdings festzustellen, dass eine Unbilligkeit nicht vorliegt, wenn ein zivilrechtlicher Anspruch gegenüber Dritten nicht durchsetzbar ist, bzw. auch dann nicht, wenn sich herausstellt, dass Abgaben entgegen der Erwartung des Abgabepflichtigen nicht überwältigt werden können.

Davon abgesehen darf, wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, eine sachliche Unbilligkeit nur angenommen werden, wenn durch die Abgabeneinhebung es zu einem Vermögenseingriff kommt.

Dem Vorbringen der Bw. folgend verfügt diese weder über ein Einkommen noch über sonstiges Vermögen.

Daraus folgt aber, dass es zu keinem Vermögenseingriff seitens der Abgabenbehörde kommen kann, sodass eine sachliche Unbilligkeit auch aus diesem Grunde nicht vorliegt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, liegt persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere mit einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Auch diese müsste aber gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend mitverursacht sein. Dies ist aber im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben gar nicht möglich (vgl. das Erkenntnis vom 22.9.2000, 95/15/0090).

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung nicht hinreichend dargetan wurde, war dem Nachsichtsansuchen aus Rechtsgründen der Erfolg zu versagen.

Wien, 27. November 2003