



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Seeberger, Steuerberatungs GmbH, 6700 Bludenz, Am Postplatz 2, vom 8. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 24. Jänner 2011 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 5. Jänner 2011 beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) dieser einen Betrag von 8.500,00 € gemäß § 236 BAO nachzusehen. Begründend wurde ausgeführt, eine Betriebsprüfung habe zu einer Nachzahlung von Umsatzsteuer in Höhe von 5.000,00 € sowie von Kapitalertragsteuer in Höhe von 7.500,00 € geführt. Ursache dafür seien unüblich hohe Personalverbräuche an Bier im Prüfungszeitraum gewesen, weil beispielsweise ein Mitarbeiter Alkoholiker gewesen sei und sich ständig selbst bedient habe. Zudem seien regelmäßig „Runden kleine Bier“ kostenlos an Stammkunden ausgeschenkt worden. Überdies habe der Geschäftsführer der Bw. im Prüfungszeitraum ca. 300 Flaschen Wein gekauft, die er ausschließlich als Werbegeschenke verteilt habe. Des Weiteren seien etliche Flaschen Wein für die Zubereitung diverser Speisen verwendet worden. Im Betriebsprüfungsbericht sei festgestellt worden, dass für den Nachweis der Kundengeschenke, der Personalgetränke und der Küchenweine nur mangelhafte

Aufzeichnungen existierten. Mangels eines lückenlosen Nachweises sei es zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages für die Jahre 2007 und 2008 hinsichtlich Bier und Wein gekommen, was zu einer Nachforderung von 12.500,00 € geführt habe. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters sei eine Nachzahlung von 12.500,00 € wegen mangelnder Sorgfaltspflicht unbillig.

Zur Vermögenslage des Geschäftsführers der Bw. sei auszuführen, dass dieser ein Privathaus mit einem Schätzwert von 304.000,00 € sowie ein Restaurant mit einem Schätzwert von 243.000,00 € besitze. Beide Liegenschaften seien beinahe zu 100% mit Krediten belehnt. Durch die teilweise hohen Raten für die Abstattungskredite – beispielsweise müsse der Geschäftsführer der Bw. für die Lokaleinrichtung monatlich über 2.100,00 € an Kreditkosten bezahlen, allerdings sei dieser Kredit bis zum 30.06.2012 getilgt – habe der Geschäftsführer der Bw. derzeit sehr enge finanzielle Spielräume. Zusätzlich habe der Geschäftsführer der Bw. noch ein aushaftendes Darlehen bei der X-Bank von ca. 20.000,00 €, wofür monatlich Raten in Höhe von 1.000,00 € zu bezahlen seien. Der Geschäftsführer der Bw. sei für drei noch im elterlichen Haushalt lebende Kinder unterhaltpflichtig. Anzumerken sei, dass der Geschäftsführer der Bw. sowohl seine eigenen Abgabenverbindlichkeiten als auch die restlichen Abgabenverbindlichkeiten der Bw. zwischenzeitlich beglichen habe.

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2011 wurde das Nachsichtsansuchen unter Wiedergabe des Wortlautes des § 236 Abs. 1 BAO mit der Begründung abgewiesen, eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles sei eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, könnte die Einziehung nach der Lage des Falles unbillig sein.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde sinngemäß vorgebracht, es sei nicht sachliche, sondern persönliche Unbilligkeit der Einhebung geltend gemacht worden. So seien im Nachsichtsansuchen einerseits die Gründe angeführt worden, weshalb es überhaupt als Folge der Betriebsprüfung zu einer Nachzahlung gekommen sei, und andererseits, dass die Einhebung beim Geschäftsführer der Bw. wegen dessen persönlichen Verhältnissen und seiner Einkommens- und Vermögenssituation in hohem Maße existenzgefährdend sei.

Nicht ausgeführt worden sei – weil diesbezüglich die Kenntnis durch die Finanzbehörde vorausgesetzt worden sei – dass die Bw. selbst nicht in der Lage sei, die Nachforderung zu begleichen. Da die Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditinstituten durch Bürgschaften und Vermögenswerte (Liegenschaften) des Geschäftsführers der Bw. besichert seien und bezüglich der Selbstbemessungsabgaben eine Haftung gegenüber dem Geschäftsführer in Betracht

komme, sei sowohl die wirtschaftliche Situation der Bw. als auch die ihres Geschäftsführers zu prüfen. Weil die Einhebung der Abgabennachforderung von 12.500,00 € (Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie Kapitalertragsteuer 2007 und 2008) in voller Höhe nach der Lage des Falles sowohl für die Bw. als auch für deren Geschäftsführer existenzgefährdend und daher unbillig sei, werde beantragt, dem Nachsichtsansuchen Folge zu geben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2011 wurde die Berufung unter Wiedergabe des Wortlautes des § 236 BAO, der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur persönlichen und sachlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO sowie der im Nachsichtsverfahren geltenden erhöhten Mitwirkungspflicht im Wesentlichen mit folgender Begründung abgewiesen: Das Vorbringen, der die Abgabennachzahlung verursachende Sicherheitszuschlag wegen mangelnder Sorgfaltspflicht sei unbillig, werde als Geltendmachung einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung gewertet. Eine sachliche Unbilligkeit liege aber deshalb nicht vor, weil einerseits die Feststellungen der Betriebsprüfung der Bw. bei der am 22. September 2010 abgehaltenen Schlussbesprechung bekannt gegeben worden seien und dabei ausgeführt worden sei, dass es sich um gravierende Buchführungsmängel über einen dreijährigen Zeitraum handle. So seien bei den Inventuren 2006 und 2007 bei Wein und Bier nicht belegbare Bestandszubuchungen vorgenommen worden. Laut Prüfungsfeststellung sei die Zuschlagsermittlung zudem unter Würdigung der Angaben der Bw. im Hinblick auf Stammkunden, Schwund und Wein zu Geschenkszwecken erfolgt. Auch stelle gerade eine Nachbelastung wie die gegenständliche kein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis dar. Vielmehr solle das Instrument der Betriebsprüfung die Abgabenbehörde geradezu in die Lage versetzen, derart gravierende Verletzungen der Aufzeichnungs- bzw. Buchführungspflicht aufzudecken und abgabenrechtlich zu würdigen.

Hinsichtlich des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit sei anzumerken, dass die Bw. offensichtlich nach eigener Einschätzung selbst nicht in der Lage sei, die Nachforderung zu begleichen. Allerdings würden die Bilanzen der Jahre 2006 bis 2009 steigende Jahresüberschüsse aufzeigen. Zudem seien bis dato laufend Einzahlungen auf das Abgabenkonto getätigten worden. Diese Umstände würden für sich betrachtet nicht auf eine Unfähigkeit der Bw. zur Zahlung der Abgabenrückstände schließen lassen. Auch durch das übrige Vorbringen (Kredit für die Lokaleinrichtung und die dafür zu zahlende monatliche Rate von 2.100,00 €, eine weitere Darlehensrate von monatlich 1.000,00 €, wobei der Verwendungszweck dieses Darlehens nicht offengelegt worden sei, die derzeit angespannte finanzielle Situation des Geschäftsführers, der überdies Unterhaltspflichten habe, und über Vermögenswerte (Liegenschaften) im Gesamtwert von 550.000,00 € verfüge, die allerdings zu beinahe 100% mit Krediten belastet seien) werde weder bei der Bw. noch bei ihrem Geschäftsführer eine existenzgefährdende wirtschaftliche Situation aufgezeigt. Vielmehr werde

eine Abschlagszahlung in Höhe von 4.000,00 € zahlbar in vier Monatsraten zu je 1.000,00 € angeboten.

Gesamthaft seien somit seitens der Bw. keine Umstände dargelegt worden, auf die eine Nachsicht gestützt werden könnte.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, wonach weder bei der Bw. noch bei ihrem Geschäftsführer eine existenzgefährdende Situation erkannt werden könne, sei sachverhaltswidrig. Die Bw. habe im Jahr 2006 einen Jahresverlust von 416,97 € erzielt, im Jahr 2007 einen Jahresgewinn von 12.606,85 €, im Jahr 2008 einen Jahresgewinn von 6.729,02 € und im Jahr 2009 einen Jahresgewinn von 19.005,16 €. Der Verlustvortrag zum 31.12.2009 belaufe sich auf 136.775,36 € und die buchmäßige Überschuldung auf 69.771,74 €. Der Umstand, dass bis dato laufend Einzahlungen auf das Abgabenkonto der Bw. getätigten würden, d.h., dass die Bw. zumindest versuche, ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, könne mit Sicherheit nicht zu ihren Lasten ausgelegt werden. Würden die Ergebnisse der letzten Jahre herangezogen, so werde die Überschuldung in ca. 14 Jahren beseitigt sein. Der Gesetzgeber selbst halte beispielsweise beim Abschöpfungsverfahren im Rahmen eines Privatkonkurses (§ 199 IO) einen Zeitraum von 7 Jahren für ausreichend. Gegenständlich hätte eine Nachsicht sehr wohl einen Sanierungseffekt auf die gefährdete wirtschaftliche Existenz der Bw.

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 Bestimmung findet der erste Absatz auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit der Einhebung fälliger Abgabenschuldigkeiten kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein.

Die Bw. kritisiert unter anderem die Höhe der Umsatzsteuer- und Kapitalertragsteuernachforderungen der Jahre 2007 und 2008 – bedingt durch Festsetzung von Sicherheitszuschlägen mangels eines lückenlosen Nachweises von Kundengeschenken, Personalgetränken und Küchenweinen – deren vollständige Einhebung für sie existenzgefährdet sei. Wie die Abgabenbehörde erster Instanz zutreffend ausgeführt hat, wird mit diesem Vorbringen sowohl eine persönliche als auch eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung geltend gemacht.

Sicherheitszuschläge können festgesetzt werden, wenn die Behörde auf Grund mangelhafter und unvollständiger Aufzeichnungen zum Ergebnis kommt, dass Besteuerungsgrundlagen zu niedrig ausgewiesen wurden. Dass die Buchführung der Bw. gravierend mangelhaft war, hat die Bw. nicht in Abrede gestellt. Ob deshalb aber zu Recht Sicherheitszuschläge in der gegenständlichen Höhe festgesetzt wurden, ist nicht im Nachsichtsverfahren zu klären. Denn die Nachsicht dient nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (siehe dazu die bei Ritz, BAO⁴, § 236 Tz 14 angeführten Judikate sowie Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 236 E 240 ff). Vielmehr kann die Unrichtigkeit einer Abgabenfestsetzung im Nachsichtsverfahren nur dann geheilt werden, wenn zur Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung noch besondere Umstände hinzutreten, die die Einhebung als unbillig erscheinen lassen, wie zB wenn unverschuldet eine Rechtsverfolgung im Festsetzungsverfahren nicht möglich, nicht aussichtsreich oder nicht zumutbar war. Eine Auseinandersetzung mit der Judikatur (z.B. VwGH 13.11.1989, 88/15/0121; VwGH 8.3.1994, 91/14/0079, 0080, 0081) und der Lehre (Stoll, BAO-Kommentar, S. 2437) zur Geltendmachung des Mangels der unrichtigen Festsetzung im Nachsichtsverfahren und zur Tatsache des Unterlassens der Ausschöpfung der vorgesehenen Rechtsbehelfe zeigt, dass der zur Fehlerhaftigkeit des individuellen Verwaltungsaktes hinzutretende Umstand nicht einzig in der Person des Abgabepflichtigen oder seines steuerlichen Vertreters gelegen sein darf (Fellner, Nachsicht und Zahlungserleichterung, S. 36). Eine sachliche Unbilligkeit ist daher nur dann zu bejahen, wenn die mangelnde Rechtsverfolgung im Festsetzungsverfahren auf ein Fehlverhalten der Behörde zurückzuführen ist (z.B. Rechtsirrtum des Abgabepflichtigen veranlasst durch ein Zugeständnis oder eine falsche Rechtsauskunft der Behörde), der Abgabepflichtige (eine tschechische Firma) infolge der obwaltenden politischen Verhältnisse am Bemessungsverfahren nicht teilnehmen konnte (VwGH 31.5.1957, 1280/55) oder der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren den wahren Sachverhalt nicht beweisen konnte, weil er nachweislich mangels finanzieller Möglichkeiten den betreffenden Zeugen nicht nach Österreich bringen konnte und er das Berufungsverfahren somit als aussichtslos betrachtete (VwGH 16.6.1980, 635/80). Dass ein solcher Fall gegenständlich vorliegt, ist aus den Akten nicht zu ersehen, sodass den betreffenden Einwendungen keine Berechtigung zukommt.

Zu prüfen ist allerdings, ob eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung vorliegt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150; VwGH 27.04.2000, 99/15/0161; VwGH 10.05.2001, 2001/15/0033) liegt eine "persönliche" Unbilligkeit insbesondere dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus "persönlichen" Gründen nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und

Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgaben mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Liegenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Eine persönliche Unbilligkeit ist 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 und an der Existenzgefährdung nichts änderte. Andererseits liegt auch dann, wenn der Abgabepflichtige in der Lage ist, den Lebensunterhalt seiner Angehörigen ausreichend zu sichern, eine Unbilligkeit nach den persönlichen Verhältnissen nicht vor (VwGH 30.04.1999, 99/16/0086).

Nach § 236 Abs. 2 BAO findet der erste Satz dieser Vorschrift auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. In einem solchen Fall ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Aufgabe des Antragstellers auf Erteilung der Nachsicht im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO ist es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind.

Aus einer am 21.10.2013 vorgenommenen Abfrage des Abgabenkontos der Bw. ist ersichtlich, dass die Umsatzsteuer- und Kapitalertragsteuernachforderungen der Jahre 2007 und 2008 in Höhe von insgesamt 12.500,00 € zwischenzeitlich durch Ratenzahlungen und Verbuchung von Gutschriften entrichtet wurden. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates hat die Bw. damit dokumentiert, dass ihr die Entrichtung der gesamten Nachforderung – und nicht nur eines Betrages von 4.000,00 € - in Raten möglich war. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es aber keiner Abgabennachsicht, wenn durch Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abgeholfen werden kann (vgl. zB VwGH 14.01.1991, 90/15/0060). Somit vermag der Unabhängige Finanzsenat im Behalten des nachzusehenden Betrages keine persönliche Unbilligkeit zu ersehen.

Da aus den dargestellten Gründen berufungsgegenständlich somit weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieser Entscheidung eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Berufung deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

Feldkirch, am 24. Oktober 2013