



GZ. RV/0447-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch CONFIDA Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Abgabennachsicht 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., geboren am 21.10.1937, betrieb ein Espresso in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens. Am 27.5.1998 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des LG Klagenfurt vom 14.6.1999 wurde ein Zwangsausgleich in Höhe von 20%; zahlbar binnen 30 Tagen nach Annahme, bestätigt. Am 26.7.1999 wurde der Konkurs nach Abschluss eines Zwangsausgleiches gemäß § 157 KO aufgehoben. Mit Eingabe vom 25.4.2001 beantragte die Bw. die Einkommensteuer 1999 mit ATS 0,00 festzusetzen, weil sich im Jahr 1999 ein Verlust ergäbe. Das Finanzamt nahm jedoch die Nullfestsetzung nicht vor, weil sich als Folge des Konkursverfahrens ein Sanierungsgewinn

ergab. Ausgehend von einem Schuldnachlass iHv. ATS 3.089.097,-- abzüglich der geschätzten Sanierungskosten iHv. ATS 250.000,--, ging das Amt von einem Sanierungsgewinn iHv. ATS 2.839.097,-- aus. Mit Bescheid vom 10.8.2001 wurde die Einkommensteuer iHv. ATS 310.500,-- festgesetzt. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 1999 führte das Amt aus, dass Sanierungsgewinne dann entstehen, wenn im Zuge von Insolvenzverfahren Verbindlichkeiten nachgelassen werden. Die Steuer aus Sanierungsgewinnen werde in jenem Umfang nicht eingehoben, als sie die Ausgleichsquote übersteigt.

Mit Eingabe vom 1.10.2001 brachte die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid ein und beantragte die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a. Abs. 1 BAO. Gleichzeitig (in dieser Eingabe) beantragte die Bw. die Nachsicht der Einkommensteuer 1999.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 beantragte die Bw. die Festsetzung der Einkommensteuer in Höhe von ATS 272.100,--. Sie begründete dies damit, dass in Zwangsausgleichsfällen ein Vergleich der Steuerbelastung mit und ohne Sanierungsgewinn vorzunehmen sei. Von dem Differenzbetrag sei die Steuer in jenem Ausmaß (Prozentsatz) nicht festzusetzen, der die Ausgleichsquote übersteigt. Die Einkünfte ohne Sanierungsgewinn betragen in gegenständlichem Fall ATS 107.036,-- und ergibt sich dadurch unter Berücksichtigung der Absetzbeträge keine Steuerbelastung. Mit Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes ergibt sich eine Steuerbelastung iHv. ATS 1.360.500,--. Von der Differenz, das sind ATS 1.088.400,-- wären 80% nicht festzusetzen, woraus sich eine Steuerschuld iHv. ATS 272.100,-- errechne.

Hinsichtlich dieser verbleibenden Steuerschuld iHv. ATS 272.100,-- beantragte die Bw. eine Nachsicht gemäß § 236 BAO wegen persönlicher Unbilligkeit. Die Bw. sei vermögenslos und erhalte lediglich Einkünfte aus der Pensionsversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von etwa ATS 10.000,-- monatlich. Daher wäre für die Bw. durch die Einhebung der gegenständlichen Abgaben auf Dauer eine wirtschaftliche Notlage geschaffen, welche letztlich die Existenz der Bw. gefährde.

Mit Bescheid vom 14.3.2002 wies das Finanzamt den Antrag als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, es liegen die Voraussetzungen für eine Nachsicht nicht vor, weshalb schon aus rechtlichen Gründen eine Nachsicht nicht in Betracht zu ziehen wäre.

In der Berufung vom 9.4.2002 wendet die Bw. persönliche und sachliche Unbilligkeit ein. Zur Begründung des Abweisungsbescheides wird darin bemerkt, dass sich grundsätzlich jeder Abgabenrückstand als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage darstelle und somit als einziger Unbilligkeitsgrund der Eintritt eines vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten

Ergebnisses verbliebe. Die Bescheidbegründung, das eine Abgabennachsicht nicht dazu diene entstandene Abgabenforderungen wiederum zu beseitigen, stehe in Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 8.8.1996, 92/14/0137. Für die Ermessensentscheidung sei nämlich stets auch die Frage wichtig, wie bzw. auf welche Art und Weise ein Abgabenrückstand entstanden sei. Zu berücksichtigen sei nämlich, dass der gegenständliche Abgabenrückstand aus der Besteuerung des Sanierungsgewinnes 1999 entstanden sei und aus einem Schuldnachlass resultiere. Jene Verbindlichkeiten, deren Entfall nunmehr zum Abgabenrückstand geführt haben wurden nicht leichtfertig eingegangen, und sei der gegenständliche Abgabenrückstand lediglich dadurch entstanden, dass in der Vergangenheit durch das Finanzamt Nullschätzungen erfolgten. Die tatsächlich eingetretenen Verluste und Verlustvorträge in den Jahren vor der Insolvenz wären dadurch steuerlich nicht berücksichtigt worden. Tatsache sei, dass die zweifellos eingetretenen Verluste nicht mit positiven Einkünften bzw. dem Sanierungsgewinn ausgeglichen werden konnten.

Hinsichtlich der persönlichen Unbilligkeit macht die Bw. geltend, dass ausgehend von einer Nettopension iHv. € 775,-- unter Berücksichtigung der unpfändbaren Freibeträge lediglich ein Betrag iHv. monatlich etwa € 100,-- zur Abdeckung der Zinsen verbliebe. Der Begriff der Unbilligkeit vermag erst dann an Anschaulichkeit zu gewinnen, wenn er mit dem realen Geschehen in Verbindung gebracht werde. Hinsichtlich der Unbilligkeit sei auf den Einzelfall abzustellen. Bei Insolvenzfällen sei es üblich, dass Verluste und Verlustvorträge mit Sanierungsgewinnen gegengerechnet werden. Da dies in diesem Fall nicht möglich sei, stünde die Einhebung außer Verhältnis zu den Ursachen des Abgabenrückstandes.

In zwei Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen bringt die Bw. vor, dass ihr nach Abzug der Wohnungskosten (Miete), einer privaten Zusatzkrankenversicherung und Selbstbehalten, für die Bestreitung des Lebensunterhaltes jährlich etwa ATS 41.000,-- zur Verfügung stünden. Davon werde auch ein PKW finanziert. Auch der Sohn habe die Bw. in der Vergangenheit mit einer Zahlung an das Finanzamt iHv. ATS 75.000,-- unterstützt.

Nachdem mit Berufungsvorentscheidung vom 6.8.2002 die Berufung abgewiesen wurde, beantragte die Bw. die Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz. Darin wird neuerlich ausgeführt, dass die Ausführungen zur sachlichen Unbilligkeit vor allem dazu dienen, die Entstehung des Abgabenrückstandes aufzuzeigen und das Ansuchen auf dem Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit gestützt werde. Aus der Entstehung des Abgabenrückstandes wäre nämlich sichtbar, dass dem Fiskus ein Schaden nicht entstanden sei.

Der Bw. macht demnach die Unverhältnismäßigkeit der wirtschaftlichen Nachteile der Einhebung geltend. Die Bw. ist nicht mehr unternehmerisch tätig und bezieht monatlich eine

Pension iHv etwa € 775,-- (netto) von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Derzeit haften am Abgabenkonto etwa € 12.400,-- aus und werden monatlich etwa € 100,-- zur Abstattung herangezogen.

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. Diese Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit vorliegt, ist keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050).

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt vor, wenn diese in der Person des Abgabepflichtigen gelegen ist, im Besonderen dann, wenn die Einhebung der Abgabe die Existenz (Existenzgrundlagen) des Abgabepflichtigen gefährden, besondere finanzielle Schwierigkeiten und eine wirtschaftliche Notlage mit sich bringen würde, beziehungsweise sonstige wirtschaftliche außergewöhnliche belastende Wirkungen zur Folge hätte. Persönliche Unbilligkeiten sind anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe, also die Einziehung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde. Die deutlichste Form liegt in der Existenzgefährdung (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2430 f.). Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und Vermögenslage ohne Abzug der zu entrichtenden nachsichtsverfangenen Abgaben zu beurteilen (VwGH 22.9.1992, 92/14/83). Die Unverhältnismäßigkeit erfordert, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben würden. Überschuldung oder Liquiditätskrisen (VwGH 3.10.1998, 87/15/0005), finanzielle Engpässe, wirtschaftliche Bedrängnisse allein werden den strengen Unbilligkeitsanforderungen der Rechtsprechung nicht gerecht. Bei der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung sind nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden treffen, allgemeine wirtschafts- und sozialpolitische Erwägungen allein zur Rechtfertigung nicht heranziehbar.

Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes im Einhebungsbereich aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis (belastendes) unzumutbares und unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eintreten würde (Stoll, BAO Kommentar, § 236, 2429).

Auswirkungen der Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, können nicht Unbilligkeiten der Einhebung sein und damit nicht im Einzelfall zur Nachsicht führen (VwGH 3.10.1990, 90/13/66).

Im vorliegenden Sachverhalt macht die Bw. sachliche Unbilligkeit der Einhebung geltend. In den Jahren vor dem Anfall des Sanierungsgewinnes im Jahr 1999 habe es aufgrund von Nullschätzungen keine steuerlich verwertbaren Verluste gegeben. Wörtlich wurde ausgeführt:

"Tatsache ist, dass die zweifellos eingetretenen Verluste durch die Nullschätzungen in keiner Weise steuerlich berücksichtigt worden sind (weder durch Ausgleich mit sonstigen positiven Einkünften noch mit dem Sanierungsgewinn) und dieser Umstand nach unserer Auffassung durchaus auch sachliche Unbilligkeit begründen kann und jedenfalls bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen ist um die Besteuerung von Scheingewinnen bzw. fiktiven Gewinnen durch isolierte Besteuerung des Sanierungsgewinnes ohne Berücksichtigung der diesen verursachenden Verlust zu vermeiden."

Damit macht der Bw. sachliche Unbilligkeit geltend. Gerade dieser Einwand, der das Abgabefestsetzungsverfahren betrifft, kann aber nicht dazu führen, eine in der Einhebung gelegene sachliche Unbilligkeit aufzuzeigen. Schließlich hat die Bw. die Schätzung der Bemessungsgrundlagen in den Jahren 1997 und 1998 durch ihr eigenes Verhalten wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen selbst ausgelöst (vgl. Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998). Die Schlussfolgerung der Bw., es liege im Jahr 1999 durch die Besteuerung des Sanierungsgewinnes eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Abgabenvorschreibung vor, vermag daher nicht zu überzeugen. Die angesprochenen Verluste wurden schließlich im Abgabefestsetzungsverfahren für die Jahre 1997 und 1998 nicht festgestellt und stellen die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. lediglich Vermutungen dar.

Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung ist daher zu verneinen, weil die Besteuerung des Sanierungsgewinnes im Abgabungsverfahren zweifellos eine Auswirkung der allgemein geltenden Rechtslage ist (VwGH 22.3.1995, 93/15/0072; 23.10.1997, 96/15/0154). Alle von dieser Norm erfassten Abgabepflichtigen werden hiedurch in gleicher Weise berührt.

Im vorliegenden Sachverhalt ist nunmehr zu prüfen, ob durch die ratenweise Abstattung des Rückstandes die Existenz der Bw. gefährdet bzw. ihre wirtschaftliche Situation außergewöhnlich beeinträchtigt wird. Durch bisherige Abstattungen konnte der Rückstand auf derzeit circa € 12.300,-- verringert werden.

Geht man davon aus, dass die Bw. € 775,-- monatlich (jährlich 14mal) als Nettopension bezieht und davon etwa € 100,-- monatlich zur Abstattung herangezogen werden, so kann

jedoch allein dadurch noch nicht von einer außergewöhnlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Situation der Bw. gesprochen werden. Durch die Abgabeneinhebung wird nämlich der unpfändbare Betrag des Einkommens ohnehin nicht berührt. Es mag zutreffen, dass angesichts des monatlichen Nettoeinkommens die Entrichtung von Schulden mit wirtschaftlichen Einschränkungen verbunden wäre. Das jedoch diese Einhebungsmaßnahme zu einer derart außergewöhnlichen wirtschaftlichen Situation führt, welche die Existenzgrundlage der Bw. gefährdet, ist bei der vorliegenden Sachlage nicht anzunehmen. Es ist in gegenständlichem Sachverhalt nämlich davon auszugehen, dass die Bw. aus dem verbleibenden unpfändbaren Betrag ihren notwendigen Lebensunterhalt bestreiten und den durchschnittlichen Wohnungsaufwand abdecken kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 28.05.2004