

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag.MM, vertreten durch Mag.ML, vom 7. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. April 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 2.4.2005, beim Finanzamt eingelangt am 4.4.2005, begehrte der Berufungswerber (Bw.) eine Nachsicht gem. § 236 BAO von € 3.500,63.

Mit Bescheid vom 27.10.2004 habe der UFS Wien die Mitunternehmerschaft an der PCL aberkannt. Mit der Korrektur der Bescheide für das Jahr 1996 sei dem Pflichtigen nun die ESt zuzüglich der Aussetzungszinsen für den Zeitraum des Rechtsmittelverfahrens mit € 11.204,36 angelastet worden. Der Bw. habe vorweg eine Zahlung von 68% geleistet, für den Rest von 32% werde die Nachsicht beantragt.

In weiterer Folge wurden im Antrag allgemein die Begriffe "Unbilligkeit" und "Unverhältnismäßigkeit" erläutert. Im Anschluss daran wurde an Hand von umfangreichen Berechnungen die Verlustbeteiligung und die steuerliche Auswirkung beim Berufungswerber (Bw.) dargelegt. Es sei durch die Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch den UFS dem Beteiligten ein tatsächlicher Verlust von ATS 73.400,-- für ein Nominale von ATS 100.000,-- entstanden. Dieser finanzielle Aufwand sei in keiner Weise steuerrechtlich verwertbar noch anderwärtig auszugleichen. Wenn also Einbußen an privatem Vermögen verfahrensbedingt zu überdurchschnittlichen Einbußen führen, könne dies zu einer persönlichen Unbilligkeit führen (Stoll, Kommentar BAO).

Im Abweisungsbescheid vom 7. April 2005 führte das Finanzamt als Begründung an, dass die Abgabenschuld, für welche das Nachsichtsansuchen gestellt wurde, aus einer steuerlich nicht anerkannten Verlustbeteiligung resultiere. In Anbetracht der bestehenden Einkommens- und Vermögenssituation sei in der Entrichtung der Steuer keine Unbilligkeit iSd Gesetzes sowie der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu erblicken. Eine Abgabennachsicht würde nämlich eine nachträglich steuerliche Anerkennung der Verlustbeteiligung bewirken. Verluste aus missglückten Kapitalveranlagungen seien nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls aus dem vorhandenen Vermögen auszugleichen.

In dem vom Finanzamt als Berufung gewerteten Antrag auf Vorlage an den UFS wurde ausgeführt, die Behörde I. Instanz irre, wenn sie in der BV(?) meine, es handle sich hierbei um eine missglückte Kapitalveranlagung. Die BP verneine nicht das Modell an und für sich, sondern gehe einen Schritt weiter, indem die gesamte Mitunternehmerschaft abgesprochen worden sei. Die Anerkennung einer Nachsicht wäre somit keinesfalls die Anerkennung der Verlustbeteiligung, sondern lediglich ein partieller Ausgleich eines finanziellen Verlustes, der real gegeben war, den es aber fiktiv lt. BP und UFS nicht geben dürfe. Nach kurzer Zusammenfassung des bereits im Erstantrag Gesagten wurde eingewendet, dass es nicht sein könne, dass in einem Rechtsstaat mit einer rückwirkenden Gesetzesänderung und somit einer groben Gefährdung der Rechtssicherheit sowie einer missbräuchlichen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben Rechtsformen gestürzt würden, die in unzähligen anderen Prüfungen als vollkommen in Ordnung anerkannt worden seien. Wenn von einem höheren Finanzbeamten die nachweislich getätigte Äußerung erfolgte, dass es in Zukunft den Pflichtigen "vergehen soll, solche Beteiligungen abzuschließen", werde die Situation doch schon relativ bedenklich.

Die weitere Argumentation des Bw. wendet sich gegen die Feststellungen der BP zur Verlustbeteiligung.

Im Zuge der Vorlage des Antrages auf Nachsicht gem. § 236 BAO, so der Bw. weiter, sei die persönliche Unbilligkeit als unverhältnismäßige Beeinträchtigung des Privatvermögens dargestellt worden. Zur sachlichen Unbilligkeit werde noch nachträglich auf den Grundsatz von Treu und Glauben hingewiesen, der dadurch verletzt wurde, wenn Anleger auf Grund eines Anbotes Risikokapital anlegten, dem einige Jahre später ganz einfach und lapidar der "Risikokarakter" abgesprochen wurde, wobei die Begrenzung der Verlustzuweisung als Argument gegen das Unternehmerrisiko verwendet wurde. Hätte es keine Begrenzung der Verlustzuweisung gegeben, wäre es vermutlich zur Annahme von Liebhaberei gekommen, um die Zuweisung von Verlusten zu unterbinden. Es gehe dabei nicht um die Auswirkung von generellen Normen, sondern um eine treu- und glaubenswidrige willkürliche behördliche Vorgangsweise. Da es sich dabei im Allgemeinen um keine förmliche Rechtsverletzung handle, biete sich der Weg der Unbilligkeit im Einhebungsverfahren geradezu an, wenn der Verstoß gegen Treu und Glauben in einer Verletzung des Vertrauens auf Beibehaltung einer

rechtszulässigen Rechtsbeurteilung bestehe. Wenn im Jahr 1996 das Halbsatzverfahren bei Abschichtungen rückwirkend geändert worden sei, würde dabei das Unternehmerrisiko wohl kaum weniger geworden sein bzw. ganz weggefallen sein. Das(s) man in weiterer Folge mit der Einbringung der Anteile in eine KapGes eine Steuernachzahlung der Abschichtung nach 10 Jahren überhaupt verhindern habe können, sei schließlich und endlich zuviel des Guten gewesen. Es seien in der Folge die Jahre 1993 bis 1996 geprüft worden.

Abschließend wurde nach zahlenmäßiger Darstellung der Beteiligung das Nachsichtsansuchen von ursprünglich € 3.500,63 auf € 3.116,-- eingeschränkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach dieser Gesetzesbestimmung hat die Abgabenbehörde im Fall eines Nachsichtsansuchens zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Wird diese Frage verneint, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0047).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur unter Veräußerung von Vermögen möglich wäre und zusätzlich diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. 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. Jedenfalls müsste es zu einer

anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Legt der Abgabenpflichtige jene Umstände, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, nicht von sich aus, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedarf, konkret und hinreichend dar, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Der Bw. hat sich weder im Erstantrag noch in der "Berufung" konkret zur Höhe der von ihm tatsächlich lukrierten bzw. allenfalls erzielbaren Einkünfte geäußert, er hat auch nicht seine Vermögensverhältnisse (Grundbesitz, Wertpapiere, Sorgepflichten, Verbindlichkeiten...) offen gelegt; er ist somit seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht hinreichend nachgekommen. Er hat allerdings selbst dargetan und durch laufende Zahlungen auch bewiesen, dass er immerhin über entsprechende liquide Mittel verfügt, um seine laufenden Abgaben zu entrichten. Damit ist aber schon aus diesem Grund die Gewährung einer Nachsicht ausgeschlossen, da den möglichen Härten aus der Abgabeneinhebung bereits durch die Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könnte. Finanzielle Engpässe allein, soferne solche hier überhaupt vorliegen, sind nämlich nicht zur Rechtfertigung der Unbilligkeit geeignet (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Aus diesen Grundsätzen ergibt sich, dass im Berufungsfall keine persönlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliegt. In der Einhebung eines Abgabenbetrages von rd. €3.100,-- kann keine ernsthafte Existenzbedrohung erblickt werden. Im Hinblick auf die Höhe des laufenden Einkommens und die Größenordnung der Abgabenschuld ist deren Abstattung selbst dann nicht mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, wenn das Einkommen weitgehend für den Lebensunterhalt aufgewendet wird. Angesichts der Höhe der Einkünfte von über ATS 1,1 Mio. im Jahr 1996 lt. Bescheid vom 20. September 2000 und von antragsgemäß festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2005 von € 31.000,-- lt. Bescheid vom 1. Februar 2005 kann keine persönliche Unbilligkeit festgestellt werden, da (allenfalls vorliegenden) Härten aus der Abgabeneinhebung, wie bereits erwähnt, durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könnte, weshalb es keiner Nachsicht bedarf (siehe VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Die bisherigen Einwendungen zur sachlichen Unbilligkeit betreffen die Abgabenfestsetzung und wären in einem gesonderten Berufungsverfahren geltend zu machen gewesen. Was die behauptete Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben anbelangt möge der Hinweis genügen, dass der Bw. von der Finanzverwaltung weder aufgefordert wurde die vorliegende

Beteiligung einzugehen noch wurde ihm irgendeine steuerliche Behandlung des Verlustmodelles zugesagt. Das Eingehen der Beteiligung erfolgte freiwillig ohne behördliches Zutun, sodass eine treu- und glaubenswidrige behördliche Vorgangsweise gar nicht gegeben sein kann.

Die wiederholt getätigten Vorwürfe in Richtung missbräuchliche Behörden- bzw. Beamtenwillkür können an dieser Stelle nicht behandelt werden, sie wären vielmehr Anlass für ein aufsichtsbehördliches Disziplinar- oder Amtsmissbrauchsverfahren.

Da im vorliegenden Fall sowohl das Vorliegen einer sachlichen als auch persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen war, diese Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles jedoch tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung ist, blieb für eine Ermessensentscheidung (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091) kein Raum.

Zu der im Schreiben vom 7. Mai 2005 gewählten Überschrift "Antrag auf Vorlage" wird bemerkt, dass ein Vorlageantrag im Sinne des § 276 BAO unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraussetzt (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Wird er vor Zustellung der Berufungsvorentscheidung gestellt, so ist er wirkungslos (VwGH 25.11.1999, 99/15/0136). Das Finanzamt hat jedoch in rechtlich zulässiger Weise dieses Schreiben als Berufung gewertet und direkt, ohne zunächst gemäß § 276 Abs. 1 BAO eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Graz, am 27. Juli 2005