



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma XX-GmbH, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, Steuerberatungsgesellschaft, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 3. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. April 2007 zu StNr. 000/0000 betreffend Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine die Jahre 2000 bis 2002 umfassende Außenprüfung ergingen am 2.11.2005 unter Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre sowie ein Erstbescheid für das Jahr 2003. Die Umsatzsteuernachforderungen betragen insgesamt 147.434,18 €. Mit Bescheiden vom 9.11.2005 wurden hinsichtlich dieser Abgaben noch Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 3.051,31 € festgesetzt.

Am 1.12.2005 wurde eine Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Jahre "2000 bis 2003" eingebracht. Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12.1.2007, RV/0371-L/06, wurde die Berufung betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 bis 2002 als unbegründet abgewiesen, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 als unzulässig zurückgewiesen. Auf den Inhalt dieser Entscheidung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde eine zur Zl. 2007/15/0045 protokolierte VwGH-Beschwerde erhoben. Einem Antrag, dieser Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, wurde mit Beschluss vom 10.4.2007, Zl. AW 2007/15/0015, nicht stattgegeben.

In einem elektronisch eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen vom 23.2.2007 hatte die Berufungswerberin auf den zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgabenzustand in Höhe von 151.036,99 € hingewiesen. Gegen die Berufungsentscheidung vom 12.1.2007 werde eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde eingebracht. Aufgrund der sechswöchigen "Berufungsfrist" sei der Antrag auf Gewährung der aufschiebenden Wirkung noch nicht erledigt, weshalb um Stundung des oben angeführten Gesamtbetrages bis 16.3.2007 ersucht werde.

Mit Bescheid vom 1.3.2007 wies das Finanzamt dieses Stundungsansuchen ab. Der Umstand, dass die abweisliche Berufungsentscheidung beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werde, sei allein kein Grund für die Bewilligung von Zahlungserleichterungen. Darüber hinaus seien vom Antragsteller alle Gründe darzulegen, dass die sofortige volle Bezahlung der Steuerschulden mit erheblichen Härten verbunden wäre und durch einen Zahlungsaufschub die Einbringlichkeit nicht gefährdet sei. Im Ansuchen vom 23.2.2007 werde keinerlei wirtschaftliche Begründung ausgeführt.

In einem neuerlichen Zahlungserleichterungsansuchen vom 10.4.2007 wurde darauf hingewiesen, dass auf dem Abgabenkonto aufgrund der Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 ein Rückstand in Höhe von 151.036,99 € bestehe. Es werde daher eine "Stundung des gesamten Betrages bis 01.06.2007" beantragt. Gegen die betreffenden Bescheide sei beim VwGH bereits Beschwerde und ein Antrag auf aufschiebende Wirkung eingebracht worden. Der Antrag auf aufschiebende Wirkung sei noch nicht erledigt. Für die Berufungswerberin würde es eine äußerste Härte darstellen, wenn sie sich nunmehr auf dem Markt Fremdgeld beschaffen müsste, um eine Steuer nachzahlen zu können, die nur deswegen in dieser Höhe anwachsen habe können, weil sich die Berufungswerberin an die Anweisung einer Betriebsprüfung und der Finanzverwaltung insgesamt gehalten habe. Durch den Abfluss dieser Mittel würde die Berufungswerberin jedenfalls in ihrer Entwicklung gehemmt werden und könnte notwendige Investitionen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt durchführen. Mithin würden Folgen eintreten, für die kein Ersatz mehr erlangt werden könnte. Ebenfalls könnte der zwangsläufig entstehende Zinsschaden nicht mehr zurückverlangt werden. Weiters sei die Berufungswerberin ihren Zahlungsverpflichtungen bislang immer fristgerecht nachgekommen, und die Einbringlichkeit somit nicht als gefährdet zu betrachten.

Mit Bescheid vom 25.4.2007 wies das Finanzamt auch dieses Stundungsansuchen ab. Die Einbringlichkeit der Abgaben erscheine durch die Angaben im Ansuchen gefährdet, da für die Entrichtung der Abgabenzustände Fremdmittel in Anspruch genommen werden müssten. Sicherheitsleistungen seien keine bekannt. Da auch der Ausgang des Antrages auf aufschiebende Wirkung noch ungewiss sei, könne einer Stundung nicht entsprochen werden. Im Übrigen werde auf die Begründung im Abweisungsbescheid vom 1.3.2007 verwiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 3.5.2007 Berufung erhoben, und eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben bestritten. Laut Bilanz zum 28.2.2006 verfüge die Berufungswerberin selbst über Bankguthaben in der Höhe von 46.102,11 € und ihre 100 % Tochtergesellschaft, die SIV-GmbH, weise in ihren Büchern zum selben Stichtag Bankguthaben in Höhe von 438.134,45 € aus. Die Bilanzen beider Gesellschaften zum 28.2.2007 seien noch nicht erstellt worden. Es seien aber auch zum Bilanzstichtag 28.2.2007 Bankguthaben (die SIV-GmbH verfüge über ein Bankguthaben von 452.550,00 €) vorhanden, sodass an der Einbringlichkeit des Abgabenrückstandes insgesamt kein Zweifel bestehen könne. Was das Haftungskapital anlange, so verfüge die Berufungswerberin zwar zum 28.2.2006 nur über geringes positives Kapital, jedoch hätten die Gesellschafter Gesellschafterdarlehen im Ausmaß von 224.000,00 € zur Verfügung gestellt, sodass am positiven Kapital der Gesellschaft kein wie immer gearteter Zweifel bestehen könne. Die an sich etwas dünne Kapitaldecke zum 28.2.2006 sei übrigens dadurch zustande gekommen, dass durch Abschreibung einer Beteiligung ein außerordentlicher Verlust in der Höhe von 160.348,50 € hingenommen werden habe müssen, der aber zum gegenwärtigen Zeitpunkt praktisch ausgeglichen werden habe können, sodass eine Gefährdung der Einbringlichkeit auch aus diesem Gesichtspunkt heraus nicht bestehe. Das Ansuchen um Gewährung der Zahlungserleichterung sei "ausschließlich vor dem Hintergrund erfolgt", dass der Abgabenrückstand insoweit "rechtswidrig zustande gekommen" sei, als Organe der Abgabenbehörde selbst im Zuge von Betriebsprüfungen zu einer bestimmten Vorgangsweise beim Vorsteuerabzug Anleitung erteilt hätten, was umfangreichst im Berufungsverfahren dargelegt worden sei. Man könne es der Berufungswerberin sicher nicht verübeln, wenn sie heute eine von der Abgabenbehörde selbst aufgezeigte Vorgangsweise einfordere. Dazu gehöre auch, dass sie über ihre Finanzmittel nach ihren wirtschaftlichen Gesichtspunkten verfüge, jedenfalls solange, bis der Verwaltungsgerichtshof im anhängigen Verfahren Recht gesprochen habe. Wenn die Abgabenbehörde die Zahlungserleichterung nicht zugestehne, dann verhindere sie einen ordnungsgemäßen Verfahrensablauf bzw. behindere sie die wirtschaftlichen Entscheidungen des Unternehmens. Es werde daher ersucht, "dem Zahlungserleichterungsansuchen Folge zu geben und die Zahlungserleichterung solange zu gewähren, bis der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde entschieden hat.

Der Berufung waren Bilanzen der Berufungswerberin und ihres Tochterunternehmens zum 28.2.2006 sowie Saldenlisten zum 28.2.2007 angeschlossen, aus denen insbesondere die in der Berufung angeführten Bankguthaben ersichtlich sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Zahlungserleichterungsbescheide sind antragsgebundene Verwaltungsakte. Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen darf über den beantragten Rahmen (z.B. zeitlichen Rahmen) nicht hinausgehen. Zahlungserleichterungsansuchen sind, wenn sie erst nach dem begehrten Stundungstermin erledigt werden, als gegenstandslos abzuweisen (Ritz, BAO³, § 212 Tz 1 mit Judikaturnachweisen).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabebehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Formalerledigungen) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO³, § 289 Tz 38 mit Judikaturnachweisen).

Gegenstand des Bescheidspruches vom 25.4.2007 war die Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens vom 10.4.2007, mit dem ausdrücklich eine *Stundung bis 1.6.2007* beantragt worden war. "Sache" im Sinn des § 289 Abs. 2 BAO kann daher nur eine allfällige Stundung bis zu diesem Zeitpunkt sein. Zwar ist gemäß § 280 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehrten geändert oder ergänzt wird. Hierdurch wird jedoch nur der Bereich, über den die Berufungsentscheidung absprechen muss, bestimmt, nicht jedoch die gemäß § 289 Abs. 2 BAO bestehende Änderungsbefugnis erweitert bzw. eingeschränkt (Ritz, BAO³, § 280 Tz 3).

Eine Stundung "*bis der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde entschieden hat*", wie dies erstmals in der Berufung beantragt wurde, war weder Gegenstand des angefochtenen Bescheides noch einer sonstigen erstinstanzlichen bescheidmäßigen Erledigung. Der unabhängige Finanzsenat würde das Recht auf den gesetzlichen Richter verletzen, würde er über diesen in der Berufung gestellten Erstantrag absprechen.

Gegenstand der vorliegenden Berufungsentscheidung kann daher nur der Antrag vom 10.4.2007 sein, mit dem eine Stundung bis 1.6.2007 beantragt worden war. Wird eine Stundung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt begehrt, so ist das Stundungsansuchen nach

diesem Zeitpunkt wegen Gegenstandslosigkeit abzuweisen (vgl. VwGH 27.6.1984, 82/16/0081 und VwGH 24.5.1985, 85/17/0074). Da im vorliegenden Fall der begehrte Stundungstermin (1.6.2007) bereits abgelaufen ist, kann auch die gegenständliche Berufung nur mehr abgewiesen werden.

Selbst wenn man diese Rechtsansicht nicht teilt, kommt keine andere Entscheidung in Betracht, da es im vorliegenden Fall auch an einer erheblichen Härte im Sinne des § 212 BAO fehlt.

Die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben stellt für den Abgabepflichtigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann eine erhebliche Härte dar, wenn dieser hierdurch in eine wirtschaftliche Notlage, in finanzielle Bedrängnis gerate oder die Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen ihm nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. VwGH 22.2.2001, 95/15/0058).

Davon kann im vorliegenden Fall aufgrund der eingehend dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse aber nicht ausgegangen werden. Von der Berufungswerberin wurde wiederholt und zutreffend auf die oben dargestellten umfangreichen eigenen liquiden Mittel bzw. jene ihrer 100 %igen Tochtergesellschaft hingewiesen, denen (von verschiedenen Verrechnungskonten abgesehen) nur verhältnismäßig geringfügige laufende Verbindlichkeiten gegenüberstehen. Der Saldenliste zum 28.2.2007 ist zu entnehmen, dass etwa die Verbindlichkeiten der Berufungswerberin aus Lieferungen und Leistungen nur 6.134,69 € betragen, die offenen Forderungen der Gebietskrankenkasse werden mit 2.112,34 € beziffert. Auf einem näher bezeichneten Konto bei der Oberbank Gmunden besteht zwar ein offener Saldo von 76.366,00 €, auf einem weiteren Konto bei dieser Bank wird jedoch ein Guthaben von 22.391,36 € ausgewiesen. Weiters werden Guthaben auf zwei Sparbüchern in Höhe von insgesamt 32.380,18 € angeführt. Insgesamt gesehen kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Berufungswerberin durch die Entrichtung der gegenständlichen Abgaben in eine wirtschaftliche Notlage oder in finanzielle Bedrängnis geraten würde. Die gilt auch dann, wenn tatsächlich neben der Heranziehung der Sparguthaben ein Teil der Zahlung fremdfinanziert werden müsste, was jedoch aufgrund der von der Berufungswerberin selbst ins Treffen geführten liquiden Mittel ihrer Tochtergesellschaft, welche ein Mehrfaches der gegenständlichen Abgabenschuld betragen, ohnehin nicht erforderlich sein wird.

Dem Einwand, dass durch die Abgabenentrichtung notwendige Investitionen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt durchgeführt werden könnten, ist entgegenzuhalten, dass dies lediglich Folgen sind, die mit einer zugegeben nicht unerheblichen Abgabenzahlung (rund

150.000,00 €) regelmäßig verbunden sind. Dass durch die Abgabenentrichtung die Erhaltung oder der Bestand des Unternehmens gefährdet wäre, wurde nicht behauptet. Auch der Umstand, dass bei einer sofortigen Abgabenentrichtung im Falle eines Obsiegens im anhängigen VwGH-Verfahren der Zinsschaden nicht zurückverlangt werden kann, ist lediglich eine allgemeine Folge der Rechtslage und vermag keine erhebliche Härte der Abgabenentrichtung im Sinne des § 212 BAO zu begründen.

Tatsächlich erachtet die Berufungswerberin eine sofortige Abgabenentrichtung vor allem angesichts des noch anhängigen Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof als erhebliche Härte. Dies wird in der Berufung mit dem Hinweis, dass sie über ihre Finanzmittel jedenfalls solange nach ihren wirtschaftlichen Gesichtspunkten verfüge wolle, bis der Verwaltungsgerichtshof Recht gesprochen habe, deutlich zum Ausdruck gebracht. Dabei übersieht die Berufungswerberin aber, dass es nicht Sinn und Zweck einer Stundung im Sinne des § 212 BAO ist, dem Abgabepflichtigen einen adäquaten Ersatz für einen abgewiesenen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gemäß § 30 Abs. 2 VwGG zu verschaffen. Zwar kommt eine Stundung während eines anhängigen VwGH-Verfahrens durchaus in Betracht, aber nicht *wegen* dieses Beschwerdeverfahrens, sondern wenn von diesem unabhängig die Voraussetzungen des § 212 BAO erfüllt sind. Die Einbringung eines Rechtsmittels oder auch einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde begründet allein noch keine erhebliche Härte der Entrichtung des strittigen Abgabenbetrages (vgl. etwa VwGH 20.2.1996, 95/13/0190). Eine solche Härte läge allenfalls vor, wenn der angefochtene Bescheid offenkundige, klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Rechtsweg zu gewärtigen ist, *und* die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führt. Ein drohender Zinsverlust reicht – wie bereits oben ausgeführt – für die Annahme einer solchen Härte nicht (Ritz, BAO³, § 212 Tz 8 mit Judikaturnachweisen).

Derartige offenkundige, klare Fehler können der angefochtenen Berufungsentscheidung vom 12.1.2007 nicht entnommen werden. In dieser wurde gestützt auf ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und in der Literatur vertretene Rechtsauffassungen eingehend begründet, dass die Wiederaufnahme der gegenständlichen Umsatzsteuerverfahren zu Recht erfolgt ist. Auch zum Einwand, dass durch die Vorgangsweise der Betriebsprüfung in den Vorjahren ein Verstoß gegen Treu und Glauben vorläge, welcher im Rahmen der Ermessensübung bei der Wiederaufnahme zu berücksichtigen wäre, wurde eingehend Stellung genommen, und darauf hingewiesen, dass der Abgabepflichtige aus einer offensichtlich unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde in der Vergangenheit (steuerpflichtige Behandlung von Innenumsätzen) keine Rechte ableiten könne. Die Abgabenbehörde sei nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer

gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt habe.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass es Sinn und Zweck einer Stundung ist, die Abgabenentrichtung, die im gegenwärtigen Zeitpunkt mit einer erheblichen Härte verbunden wäre, so lange aufzuschieben, bis dies nicht mehr der Fall ist. Würde also ein Abgabepflichtiger aufgrund seiner aktuellen Verhältnisse bei sofortiger Abgabenentrichtung in eine wirtschaftliche Notlage oder finanzielle Bedrängnis geraten, muss dieser glaubhaft und nachvollziehbar darlegen, dass und aus welchen Gründen in einer absehbaren Frist mit einer solchen Verbesserung seiner finanziellen Verhältnisse zu rechnen ist, die ihm dann eine Entrichtung der Abgabenschulden ermöglichen wird. Bis zu diesem Zeitpunkt kommt bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine Stundung in Betracht. Ein in diese Richtung zielendes Vorbringen wurde von der Berufungswerberin aber nicht erstattet. Dazu kommt noch, dass der begehrte Stundungstermin tatsächlich unbestimmt ist, da nicht absehbar ist, wann der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde entscheiden wird.

Da die Berufungswerberin das Vorliegen einer erheblichen Härte im Sinne des § 212 BAO nicht darzutun vermochte, fehlte es bereits an dieser tatbestandsmäßigen Voraussetzung für die Gewährung einer Zahlungserleichterung, und blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Juni 2007