



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D, vertreten durch Breinbauer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 4021 Linz, Bockgasse 2a, vom 24. August 2006 gegen den mit Bescheid "31.05.2006" (richtig: 20. Juli 2006) datierten Bescheid des Finanzamtes Linz, StNr. XXX, betreffend Widerruf der Löschung von Abgabenschuldigkeiten entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird lediglich hinsichtlich eines offenkundigen Ausfertigungsfehlers dahingehend abgeändert, dass das darin erwähnte Datum des Löschungsbescheides von "01. Juni 2006" auf "2. März 2006" richtig gestellt wird.

Entscheidungsgründe

In einem "Antrag auf Abschreibung gemäß § 236 BAO" vom 11.3.2005 beantragte der Berufungswerber die Nachsicht des zu diesem Zeitpunkt auf seinem persönlichen Abgabenkonto aushaltenden Abgabenrückstandes in Höhe von 122.736,45 €. In der Begründung wurden sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeitsgründe geltend gemacht. Die persönliche Unbilligkeit der Einhebung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Entrichtung des Abgabenrückstandes für den Berufungswerber und seine Familie existenzgefährdend wäre. An Vermögenswerten wurden der Hälftenanteil an einem Einfamilienhaus sowie ein Fabriksgebäude angeführt. Beide Liegenschaften wären zumindest mit dem Verkehrswert mit Bankverbindlichkeiten belastet. Über sonstiges Vermögen, wie Wertpapiere oder Ähnliches, verfüge der Berufungswerber nicht. Hinzu komme noch, dass er seit mehreren Jahren

versuche, einen eigenständigen Produktionsbetrieb aufzubauen. Die Lage dieses Unternehmens sei entsprechend angespannt, und es bedürfe zur Finanzierung des Unternehmensaufbaues des gesamten finanziellen Engagements des Berufungswerbers, was bedeute, dass er die persönliche Haftung für den Großteil der Bankverbindlichkeiten des Unternehmens übernommen habe. Er beziehe zwar einen Geschäftsführerbezug von netto rund 3.000 € bis 4.000 €. Damit könne er aber nach Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten und jener seiner Familie sowie der sonstigen Verpflichtungen den Abgabenzurückstand nicht begleichen. Die Einkünfte aus der Vermietung der Fabriksliegenschaft wären zur Gänze an das finanzierende Bankinstitut abgetreten, sodass der Berufungswerber daraus kein zusätzliches Einkommen verbleibe. Er sei 59 Jahre alt und strebe aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und den gesundheitlichen Beschwerden einen baldigen Pensionsantritt an. Ersparnisse wären nicht vorhanden, da diese allesamt ins Unternehmen investiert worden wären.

Mit Bescheiden vom 4.8.2005 pfändete das Finanzamt sämtliche Geschäftsführerbezüge des Berufungswerbers. Dies führte jedoch zu keinerlei Einbringungserfolg, da entweder Gehaltsansprüche des Berufungswerbers verneint wurden oder offene Verrechnungsschulden desselben eingewendet wurden.

Das Nachsichtsansuchen wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 12.1.2006 abgewiesen, und darin sowohl das Vorliegen einer sachlichen als auch einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung verneint.

Daraufhin bot der Berufungswerber dem Finanzamt mit Eingabe vom 8.2.2006 eine Abschlagszahlung in Höhe von 30 % an. Demnach würden sowohl der zu diesem Zeitpunkt am persönlichen Abgabenkonto aushaltende Rückstand von 117.265,78 € sowie eine Haftungsschuld in Höhe von 47.955,86 € aus der Inanspruchnahme für offene Abgaben der Firma V GmbH & Co KG mit einer Quote von 30 % bedient. Der restliche persönliche Abgabenzurückstand sollte gelöscht bzw. der Berufungswerber hinsichtlich der verbleibenden Haftungsschuld aus der Gesamtschuld entlassen werden. Die Finanzierung des erforderlichen Gesamtbetrages von 49.566,49 € würde unter Zuhilfenahme von Privatdarlehen aus dem familiären Kreis erfolgen. Hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse werde auf das Nachsichtsansuchen vom 11.3.2005 verwiesen. An den wirtschaftlichen und vermögensrechtlichen Verhältnissen habe sich nichts geändert. Angesichts des fortgeschrittenen Alters könne der Berufungswerber nur mehr wenige Jahre aktiv tätig sein. Aufgrund der dargelegten Vermögensverhältnisse und der beschränkten Zeit sei es ihm daher auch nicht möglich, die Abgabenzurückstände zu entrichten.

In einem Aktenvermerk vom 1.3.2006 hielt das Finanzamt unter anderem fest, dass angesichts der erfolglos verlaufenen Forderungspfändungen, der hypothekarischen Belastungen

des Grundvermögens des Berufungswerbers, sowie fehlender sonstiger Vermögenswerte der Abgabenrückstand bzw. die Haftungsschuld voraussichtlich uneinbringlich wären, weshalb die Annahme der angebotenen Abschlagszahlung vorteilhaft erschien.

Mit Bescheid vom 2.3.2006 zu StNr. XXX wurden daraufhin näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten des Berufungswerbers auf seinem persönlichen Abgabenkonto in Höhe von 82.087,05 € gemäß § 235 Abs. 1 BAO durch Abschreibung gelöscht. Ein Widerruf der Löschung werde vorbehalten, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse ändern, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist. Die Gesamtforderung lebe jedenfalls wieder auf, wenn über das Vermögen des Berufungswerbers ein Insolvenzverfahren eröffnet und im Rahmen dieses Verfahrens die Abschlagszahlung angefochten werde sollte. Als Bedingungen für die Abschreibung wurden die Errichtung einer Abschlagszahlung in Höhe von 35.179,73 € auf das persönliche Abgabenkonto und einer weiteren Abschlagszahlung von 14.386,76 € auf die Haftungsschuld, sowie die Zurückziehung der damals noch anhängigen VwGH-Beschwerde betreffend eben diese Haftungsschuld genannt.

Mit weiterem Bescheid vom 2.3.2006 zu StNr. YYY (Abgabenkonto der ehemaligen Primärschuldnerin) wurde der Berufungswerber unter denselben Bedingungen und gleichlautenden Widerrufsvorbehalten teilweise aus der Gesamtschuld (Haftungsschuld) entlassen.

Der Berufungswerber erfüllte die in den Bescheiden angeführten Bedingungen, sodass nach Verbuchung der mit Wirksamkeit 23.3.2006 geleisteten Zahlungen die restlichen Forderungen auf den angeführten Abgabenkonten abgeschrieben wurden. Die entsprechenden Buchungen am persönlichen Abgabenkonto wurden am 1.6.2006 durchgeführt.

Unmittelbar nach Ergehen der Bescheide vom 2.3.2006 bzw. der am 23.3.2006 durchgeführten Zahlungen reichte der Berufungswerber die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 ein. Die Erklärung für das Jahr 2004 wurde am 27.4.2006 elektronisch übermittelt (ergänzt durch eine berichtigte Erklärung vom 3.7.2006), die Erklärung für das Jahr 2005 am 6.7.2007. Aus den erklärungsgemäß durchgeführten Veranlagungen ergaben sich gegenüber den geleisteten Vorauszahlungen Gutschriften in Höhe von 40.056,05 € (2004) und 23.504,59 € (2005). Weiters wurden Anspruchszinsen für das Jahr 2004 mit einer Gutschrift von 1.145,16 € festgesetzt. Schließlich ergab sich hinsichtlich der laufenden Einkommensteuervorauszahlungen 2006 eine Gutschrift von 10.774,00 € (EVZ 04-06/2006). Am Abgabenkonto bestand aufgrund der durchgeführten Löschungen zu diesem Zeitpunkt lediglich ein Abgabenrückstand von 362,18 € (Säumniszuschlag vom 9.6.2006), sodass nach

Abdeckung desselben ein rückzahlbares restliches Guthaben am Abgabenkonto von 75.117,62 € verblieb.

Mit einem mit "31.05.2006" datierten Bescheid, dessen Ausfertigungsdatum auf der im vorgelegten Einbringungsakt aufliegenden Durchschrift händisch auf "20.7.2006" korrigiert wurde, hat das Finanzamt die "mit Bescheid vom 01. Juni 2006" erfolgte Löschung von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 82.087,05 € teilweise, und zwar mit einem Betrag von 75.117,62 € (somit in Höhe des am Abgabenkonto bestehenden Guthabens) widerrufen.

Am Abgabenkonto war die kontomäßige Verbuchung des Löschungsbescheides zwar tatsächlich erst am 1.6.2006 durchgeführt worden, der Bescheid datiert jedoch bereits vom 2.3.2006, sodass im Spruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung dieser offenkundige Ausfertigungsfehler zu korrigieren war.

Den Widerruf begründete das Finanzamt damit, dass sich die für die Löschung maßgeblichen Verhältnisse nachträglich geändert hätten. Aus den Veranlagungen zur Einkommensteuer 2004 und 2005 habe sich am Abgabenkonto eine Gutschrift ergeben, wodurch ein Guthabenssaldo in Höhe von 75.117,62 € entstanden sei. Die Gutschrift am Abgabenkonto sei auf Sachverhalte zurückführbar, die vor Antragstellung des Abschlagszahlungsangebotes verwirklicht worden wären. Die zu erwartende Gutschrift hätte dem Berufungswerber bereits damals bekannt sein müssen, die Darstellung im Ansuchen sei daher unrichtig bzw. unvollständig gewesen. Aufgrund der Gutschrift sei eine Uneinbringlichkeit nicht mehr in diesem Ausmaß gegeben. Die Löschung werde im Ausmaß der Gutschrift widerrufen.

Gegen diesen Widerrufsbescheid wurde mit Eingabe vom 24.8.2006 Berufung erhoben. Die Einkommensteuervorauszahlungen betreffend die Jahre 2004 und 2005 seien nicht aus dem Vermögensbereich des Berufungswerbers entrichtet worden, die entsprechenden Gutschriften stünden ihm daher auch nicht zu. Dieser habe zwecks Finanzierung dieser Steuerschuld Darlehen aufgenommen. Die Einkommensteuervorauszahlungen wären von dritter Seite durchgeführt worden. Zum Beweis dafür werde das Verrechnungskonto des Berufungswerbers bei der Firma O GmbH samt den entsprechenden Zahlungsbelegen übermittelt, aus denen zu erkennen sei, dass sämtliche Zahlungen nicht vom Berufungswerber persönlich, sondern von der genannten GmbH bezahlt worden wären (tatsächlich sind derartige Unterlagen nicht aktenkundig). Der Berufungswerber wiederum habe sich verpflichtet, diese Zahlungen an die Gesellschaft zu refundieren, sobald die Gutschrift eingetreten sei. Der Berufungswerber habe daher zu keinem Zeitpunkt ein Guthaben oder sonstiges Vermögen aufgebaut, sondern die Zahlungen seien eben von einer dritten Person, nämlich der genannten GmbH vorgestreckt worden und auch an diese wieder abzuführen. Durch die Vorgehensweise des Finanzamtes könne der Berufungswerber die fremdfinanzierte Einkommensteuerschuld der

Darlehensgeberin nicht mehr refundieren. Der Widerrufsbescheid möge daher ersatzlos aufgehoben werden. Die Vorlage weiterer Zahlungsbelege zur Drittfinanzierung der Einkommensteuervorauszahlungen wurde angeboten.

Am 25.6.2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabenforderung - ohne abgabenrechtliche Bedeutung. Zulässig sind solche Vereinbarungen nur dann, wenn die Gesetze sie ausdrücklich vorsehen, wobei sich diese gesetzlichen Ermächtigungen nur dann als verfassungskonform erweisen, wenn die öffentlich-rechtlichen Verträge lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung (Berechnung der Bemessungsgrundlage, Fälligkeit etc.) und nicht die Steuerpflicht selbst betreffen, wenn im Gesetz Voraussetzungen und Inhalt hinreichend bestimmt sind und wenn in Streitfällen eine bescheidförmige Erledigung vorgesehen ist, sodass eine Prüfung der Gesetzmäßigkeit möglich ist (z.B. VwGH 20.3.2007, 2006/17/0384).

Da Abgabenansprüche somit einer zivilrechtlichen Disposition nicht zugänglich sind, die Abgabenbehörde also nicht auf die Einhebung von Abgaben nach § 1444 ABGB rechtswirksam verzichten kann, ist die Zustimmung des Finanzamtes zu einem außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag bzw. zu einer angebotenen Abschlagszahlung nur im Rahmen des Abgabenverfahrens nach den Bestimmungen der BAO möglich, und zwar entweder im Wege einer Abgabennachsicht nach § 236 BAO oder einer Löschung des die Ausgleichsquote übersteigenden Restrückstandes gemäß § 235 BAO.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt dem "Angebot einer Abschlagszahlung" vom 8.2.2006 mit Löschungsbescheid vom 2.3.2006 entsprochen und Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 82.087,05 € gemäß § 235 BAO durch Abschreibung gelöscht.

Gemäß § 235 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden. Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabenanspruch (§ 235

Abs. 2 BAO). Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294), so lebt der Abgabenanspruch wieder auf (§ 235 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind (lit. a), oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist (lit. b).

Aus dem ausdrücklichen Hinweis auf die Widerrufsmöglichkeit im § 235 Abs. 3 ergibt sich die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 294 für den Widerruf von Löschungsbescheiden.

Das Finanzamt begründete den Widerruf der Löschung zusammengefasst damit, dass dem Berufungswerber bereits im Zeitpunkt der "Antragstellung" (Anbot einer Abschlagszahlung vom 8.2.2006) die zu erwartenden Gutschriften (aus den Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2004 und 2005) bekannt sein hätten müssen, weshalb die Darstellung im Ansuchen unrichtig bzw. unvollständig gewesen wäre.

Dieser Feststellung trat der Berufungswerber nicht entgegen. Für deren Richtigkeit spricht auch der zeitliche Ablauf des Verwaltungsgeschehens: Am 8.2.2006 wurde die Abschlagszahlung angeboten, und am 2.3.2006 der Löschungsbescheid erlassen. Unmittelbar darauf wurde am 27.4.2006 die Einkommensteuererklärung 2004 elektronisch eingereicht (berichtigt mit Eingabe vom 3.7.2006), und am 6.7.2006 die Erklärung für 2005, nachdem am 1.6.2006 der Löschungsbescheid am Abgabenkonto verbucht worden war. Damit ging im Ergebnis das Finanzamt aber zu Recht vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 294 BAO aus. Auch mit bewusst unvollständigen Angaben kann eine Irreführung der Behörde bewirkt werden. Solche Angaben sind daher den irreführenden Angaben im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. b BAO gleichzuhalten (vgl. etwa VwGH 7.7.1992, 90/08/0164, wonach bei der Prüfung des Erschleichungstatbestandes im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens das Verschweigen wesentlicher Umstände dem Vorbringen unrichtiger Angaben gleichzusetzen ist). Hätte somit der Berufungswerber die ihm nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes bereits bekannte Tatsache, dass aus den erwähnten Veranlagungen beträchtliche Gutschriften zu erwarten waren, der Abgabenbehörde bekannt gegeben, wäre die Abschreibung der Abgabenschulden unterblieben, da diese Gutschriften gemäß § 214 Abs. 1 BAO mit den Abgabenschulden zu verrechnen gewesen wären, und es damit an den Voraussetzungen für eine Maßnahme gemäß § 235 BAO gefehlt hätte.

Die Berufung wurde ausschließlich damit begründet, dass die seinerzeitigen Einkommensteuervorauszahlungen von dritter Seite geleistet worden wären, dem Berufungswerber die entsprechenden Gutschriften daher nicht zuständen und an die finanzierte Gesellschaft zu refundieren seien. Daraus ist für das gegenständliche Verfahren jedoch nichts zu gewinnen. Schuldner der Einkommensteuervorauszahlungen war (allein) der Berufungswerber. Diese Abgabenschuld konnte nicht nur durch eine Zahlung des Berufungswerbers, sondern auch durch die Zahlung eines Dritten (hier: der erwähnten Gesellschaft) wirksam getilgt werden (vgl. Stoll, BAO, 2229 mit Hinweis auf VwGH 11.5.1979, 2820/78). Der zahlende Dritte wurde dadurch aber ebenso wenig zum Abgabenschuldner, wie er auch nicht berechtigt war, die Rückzahlung des am Abgabenkonto aus den nachfolgenden Veranlagungen entstandenen Guthabens zu beantragen. Zur Stellung eines Rückzahlungsantrages ist nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 239 BAO nur der Abgabepflichtige berechtigt (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 239 Tz 3 mit Hinweis auf VwGH 28.1.1981, 78/13/2259). Der zivilrechtliche Ersatzanspruch der seinerzeit die Einkommensteuervorauszahlungen entrichtenden Gesellschaft gegen den Berufungswerber berührt daher die Rechtsbeziehung zwischen Abgabenschuldner und Abgabengläubiger nicht, und steht insbesondere dem gegenständlichen Widerruf der Löschung nicht entgegen. Daran würde sich selbst dann nichts ändern, wenn der Rückzahlungsanspruch an die Gesellschaft zediert worden wäre (was nach dem Berufungsvorbringen aber ohnehin nicht der Fall war, da sich der Berufungswerber nach seinen Angaben "nur" verpflichtet hatte, der Gesellschaft die Zahlungen zu refundieren). Eine solche Zession gemäß § 1393 ABGB wäre zwar zulässig (Ritz, BAO³, § 239 Tz 7 mit Hinweis auf VwGH 13.11.1986, 86/16/0102), sodass der Zessionär einen Rückzahlungsantrag stellen könnte. Allein durch die Berechtigung zur Stellung eines Rückzahlungsantrages würde aber weder der tatsächliche Bestand eines Abgabenguthabens berührt, noch der davon gänzlich unabhängige Widerruf eines Löschungsbescheides unzulässig.

Insgesamt gesehen lagen daher im gegenständlichen Fall die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung des angefochtenen Widerrufsbescheides schon aus den vom Finanzamt ins Treffen geführten Umständen vor.

Darüber hinaus wurde die tatsächliche finanzielle Lage des Berufungswerbers im Zeitpunkt des Anbotes der Abschlagszahlung offenkundig wesentlich schlechter dargestellt, als sie tatsächlich war. Dabei wurde auf die "unveränderten" wirtschaftlichen Verhältnisse wie sie im Nachsichtsansuchen dargestellt worden waren, verwiesen. In diesem war von war von einem Geschäftsführerbezug in Höhe von rund 3.000,00 € bis 4.000,00 € netto und zedierten Mieteinkünften die Rede. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 17.9.2008 wird dagegen ein steuerpflichtiges Einkommen von 199.085,21 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit 93.385,31 €, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 61.699,90 €, sonstige

Einkünfte 44.000,00 €) ausgewiesen. Auch dieser Umstand erfüllt den Tatbestand des § 294 Abs. 1 lit. b BAO.

Der Widerruf einer Löschung von Abgabenschulden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 294 Tz 7). Die gegenständliche Löschung war dem Berufungswerber wie oben eingehend dargelegt wurde, aufgrund seiner unvollständigen Angaben gewährt worden. Es liegt daher kein berechtigtes Interesse des Berufungswerbers an der Aufrechterhaltung der gewährten Begünstigung (Löschung) vor. Aufgrund der Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 294 BAO wäre das Finanzamt grundsätzlich zum gänzlichen Widerruf der zuvor durchgeführten Löschung berechtigt gewesen. Tatsächlich beschränkte sich der Widerruf auf jenen Teil der Abgaben, der allein durch die angeführten Gutschriften bzw. das durch diese am Abgabenkonto entstandene Guthaben und somit ohne weitere Zahlung des Berufungswerbers abgedeckt werden konnte (nebenbei bemerkt verzichtete das Finanzamt auch gänzlich auf einen Widerruf der seinerzeit gewährten teilweisen Entlassung aus der Haftungsschuld). Damit wurden die seinerzeit für die Billigkeitsmaßnahmen ins Treffen geführten und fortdauernden Umstände (Alter und angegriffener Gesundheitszustand des Berufungswerbers) mehr als ausreichend berücksichtigt. Der Widerruf der Löschung war auch zweckmäßig, weil die dadurch wieder aufgelebten Abgabenschuldigkeiten ohne weiteres Einbringungsverfahren allein durch die Verwendung des am Abgabenkonto bestehenden Guthabens abgedeckt werden konnten. Ohne den Widerruf hätte der Berufungswerber dagegen über das Guthaben verfügen und insbesondere einen Rückzahlungsantrag gemäß § 239 BAO stellen können; dies unmittelbar nach dem für den Abgabengläubiger mit der Löschung verbundenen Abgabenausfall. Über die bereits erwähnten Billigkeitsgründe hinausgehende Umstände, welche die insgesamt für den Widerruf sprechenden Gründe überwiegen würden und eine Abstandnahme vom Widerruf der Löschung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. September 2009