



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., B., P., vertreten durch König, Steuerberatungs GmbH, 6850 Dornbirn, Marktstraße 37, vom 11. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. Mai 2010 betreffend Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) brachte am 3. Mai 2010 auf elektronischem Weg ein Ansuchen ein, mit dem hinsichtlich der zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgaben um Gewährung einer ratenweisen Tilgung – Monatsraten zu je 700,00 € beginnend mit 15.04.2010 - ersucht wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt, das Unternehmen der Bw. – ein Kosmetik- und Enthaarungsstudio – habe erst vor kurzen seinen Betrieb aufgenommen. Die Model- und Stylingtätigkeit sei so gut wie aufgegeben worden und es würden nur noch minimale Umsätze aus diesen Tätigkeiten erzielt. Die Anschaffung diverser Geräte und die getätigten Investitionen für den Umbau des Kosmetikstudios hätten dazu geführt, dass die Bw. derzeit nicht in der Lage sei, die Abgabenschuld auf einmal zu bezahlen. Zusätzlich zu den Ratenzahlungen würden selbstverständlich sämtliche laufenden Abgaben fristgerecht abgeführt.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2010 wurde das Zahlungserleichterungsansuchen abgewiesen und der Bw. aufgetragen, die rückständigen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 7.550,97 € zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen bis zum 11. Juni 2010 zu entrichten. Zur Begründung wurde ausgeführt, in der sofortigen vollen Entrichtung von selbst zu berechnenden bzw. einzubehaltenden und abzuführenden Abgaben sei keine erhebliche Härte zu erblicken.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde eingewandt, dass die Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides in dieser allgemeinen Form dem Gesetz nicht zu entnehmen seien. Es sei zwar unbestritten, dass der Rückstand auf dem Abgabenkonto der Bw. im Wesentlichen aus nicht abgeföhrter Umsatzsteuer und somit einer Selbstbemessungsabgabe resultiere; dennoch könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er in der Vorschrift des § 212 BAO Zahlungserleichterungen für diese Art von Abgaben generell verbieten wollte, da er diesfalls im Gesetz eine solche Vorschrift hätte vorsehen können. Dem § 212 BAO sei nur zu entnehmen, dass eine Zahlungserleichterung gewährt werden könne, 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 werde.

Gegenständlich sei eine erhebliche Härte deshalb gegeben, weil die Bw. durch die schwere wirtschaftliche Notsituation, in die die Familie durch die weltweite Finanzkrise geschlittert sei – der Gatte der Bw. sei Vermögensberater und habe im Zuge dieser Krise beinahe sein gesamtes Vermögen verloren – sich derzeit außerstande sehe, den Abgabenzurückstand von mehr als 7.000,00 € auf irgendeine Art zwecks sofortiger Zahlung zu finanzieren. Maßnahmen zur zwangsweisen Einbringung des Rückstandes würden nur dazu führen, dass der Rückstand auf dem Abgabenkonto der Bw. anwachsen würde.

Die Einbringlichkeit erscheine aber deshalb nicht gefährdet, weil die Bw. einen Gewerbebetrieb führe, der nach Anfangsverlusten sicherlich gute Gewinne abwerfen werde, aus welchen der gegenständliche Abgabenzurückstand in Raten finanziert werden könne.

Die Bw. werde, um ihre Zahlungsbereitschaft zu beweisen, umgehend 1.550,97 € an das Finanzamt überweisen und in der Folge beginnend mit 10. Juni 2010 ihre Abgabenschuld in monatlichen Raten zu je 600,00 € abzutragen. Ferner werde die Bw. die laufende Umsatzsteuer rechtzeitig abführen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2010 wurde die Berufung sinngemäß mit der Begründung abgewiesen, jeder Zahlungserleichterungsentscheidung habe die Prüfung der Frage vorauszugehen, ob die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit

"erheblichen Härten" verbunden wäre und durch die Stundung die "Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet werde". Fehle es an einem der beiden Kriterien, so sei im Rahmen der rechtlichen Gebundenheit zu Ungunsten des Betroffenen zu entscheiden, ohne dass es der Behörde ermöglicht würde, in eine Ermessensentscheidung einzutreten.

Zutreffend sei, dass § 212 BAO kein generelles Stundungsverbot für aushaftende Selbstbemessungsabgaben vorsehe. Unter der legistisch geforderten "erhebliche Härte" sei eine trotz zumutbarer Vorsorge eingetretene schwere Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit des Abgabenschuldners zu verstehen. Gegenständlich sei zu berücksichtigen, dass es sich bei den Rückständen ausnahmslos um Umsatzsteuern handle, welche vom jeweiligen Abgabenschuldner für den Abgabengläubiger treuhändig einzubehalten und an diesen zeitgerecht abzuführen seien. Für solche Abgaben seien strengere Maßstäbe anzulegen als etwa bei Ertragssteuern. Zudem betreffen die aushaftenden Umsatzsteuern die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009, sodass bereits durch die Unterlassung der zeitgerechten Meldung und Abfuhr eine nicht unwesentliche stillschweigende Stundung bewirkt worden sei. Denn die Abgabenzahlungen seien dem Fiskus demzufolge lange Zeit vorenthalten worden und dies wissentlich, wie die Ausführungen in der Selbstanzeige vom 2. April 2010 wiedergegeben würden. Die Hintanhaltung der Meldung und Abfuhr sei somit in doloser Weise erfolgt, die Abgaben seien also hinterzogen worden. Erst unter dem Druck der beginnenden Umsatzsteuersonderprüfung sei eine Selbstanzeige erstattet und seien die säumigen Umsatzsteuern betragsmäßig konkretisiert worden, obwohl die Bw. ihr Beauty-Studio bereits im März 2008 eröffnet habe und ihr seit diesem Zeitpunkt die Abgabepflicht bzw. die Nichtabfuhr der Abgaben bekannt gewesen sei. Auch in den Jahren 2005 bis 2007 seien die Umsatzsteuern nicht zeitgerecht abgeführt worden bzw. seien erst im Rahmen der Jahresveranlagungen realisiert worden. Offenkundig seien die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge prinzipiell vorweg zur Bedienung anderer, privater Ausgaben verwendet worden. Dieser Umstand könne aber im Nachhinein nicht zur Annahme einer erheblichen Härte führen. Die aktuellen Nachforderungen seien somit nicht unerwartet aufgetreten und die finanzielle Notlage sei infolgedessen selbst verursacht, weshalb das Vorliegen einer erheblichen Härte zu verneinen sei.

Die Tatbestandsmerkmale der erheblichen Härte einerseits und der mangelnden Gefährdung der Einbringlichkeit andererseits seien – wie bereits erwähnt – kumulative Merkmale. Sei eines dieser Tatbestandsmerkmale wie gegenständlich nicht erfüllt, so komme eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht und es bedürfe auch keiner weiteren Auseinandersetzung mit dem anderen Tatbestandsmerkmal. Dem Antrag auf Ratenzahlung könne daher bereits aus Rechtsgründen nicht Folge gegeben werden.

Im fristgerecht, auf elektronischem Weg eingebrachten Vorlageantrag wurde kein ergänzendes Vorbringen erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212 Abs. 1 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 Entrittes 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. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken.

Gemäß § 212 Abs. 4 BAO sind die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob die Bewilligung einer Zahlungserleichterung im Hinblick auf die rechtlichen Voraussetzungen des § 212 BAO möglich ist. Es ist daher zu prüfen, ob die sofortige (volle) Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten eine erhebliche Härte darstellt und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet ist. Erst bei Vorliegen dieser Voraussetzungen steht es im Ermessen der Behörde, die beantragte Zahlungserleichterung zu bewilligen. Fehlt hingegen auch nur eine der genannten Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern die Abgabenbehörde hat den Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen. Dabei obliegt die Darlegung der Voraussetzungen dem Begünstigungswerber, der diese aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen hat (siehe dazu VwGH 28.2.2000, 99/17/0228). Denn die Gewährung einer Zahlungserleichterung stellt eine Begünstigung dar, weshalb die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt.

Zu beachten ist aber auch, dass Zahlungserleichterungsbescheide antragsgebundene Verwaltungsakte darstellen (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041). Ausfluss dieser Antragsgebundenheit ist unter anderem, dass sich die Abgabenbehörde - abgesehen von der im § 212 Abs. 1 letzter Satz BAO eingeräumten Ermächtigung - nicht über das

Zahlungserleichterungsbegehren hinweg setzen darf. Vor allem ist es der Abgabenbehörde aufgrund der Antragsgebundenheit untersagt, eine Zahlungserleichterungsbewilligung auszusprechen, die über den zeitlichen Rahmen oder über das, bezogen auf Abgabenart und Abgabenhöhe, beantragte Ausmaß des Zahlungserleichterungsansuchens hinausgeht (Ritz, BAO-Kommentar³, § 212 Tz 1). Konsequenz dieser Rechtslage ist, dass ein Zahlungserleichterungsansuchen regelmäßig als gegenstandslos anzusehen ist, wenn im Zeitpunkt seiner Entscheidung die vom Zahlungserleichterungswerber beantragte Laufzeit der Zahlungserleichterung bereits verstrichen ist oder die entsprechenden Abgaben entrichtet wurden (VwGH 24.5.1985, 85/17/0074; VwGH 24.9.1993, 93/17/0096; VwGH 23.10.1997, 96/15/0133).

Eine seitens des Unabhängigen Finanzsenates am 25. Jänner 2010 vorgenommene Buchungsabfrage zeigt, dass nach wie vor ein fälliger Abgabenrückstand in Höhe von 1.450,97 € besteht. Allerdings setzt sich dieser – wie aus den folgenden Aufstellungen zu ersehen ist – nicht mehr zur Gänze aus jenen Abgaben zusammen, für die mit Antrag vom 3. Mai 2010 um Ratenbewilligung ersucht wurde.

Vom Ratenersuchen umfasste Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	02-12/2008	16.02.2009	1.932,67 €
Umsatzsteuer	02-12/2009	15.02.2010	4.973,31 €
Umsatzsteuer	01/2010	15.03.2010	644,99 €
			7.550,97 €

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt aushaftende Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	02-12/2009	15.02.2010	506,51 €
Umsatzsteuer	01/2010	15.03.2010	644,99 €
Säumniszuschlag	2010	16.09.2010	99,47 €
Zwang- und Ordnungsstrafe	2010	29.11.2010	200,00 €
			1.450,97 €

Die antragsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden daher in Höhe von 6.399,47 € zwischenzeitig getilgt, offen ist noch ein Betrag von 1.151,50 €. Da somit die zum Antragszeitpunkt bestandene Möglichkeit von Einbringungsmaßnahmen betreffend der damals aushaftenden Abgaben in Höhe von 7.550,97 € im jetzigen Zeitpunkt der

Rechtsmittelerledigung hinsichtlich der zwischenzeitig getilgten Abgaben nicht mehr besteht, können im Ausmaß des Tilgungsbetrages keine Einbringungsmaßnahmen mehr gesetzt und infolgedessen auch keine Zahlungserleichterung mehr gewährt werden. Die Prüfung des Vorliegens der rechtlichen Voraussetzungen des § 212 BAO hat sich daher auf den noch offenen Abgabenbetrag von 1.151,50 € zu beschränken.

Von einer erheblichen Härte ist auszugehen, wenn der Abgabepflichtige durch die sofortige (volle) Abgabenentrichtung in eine wirtschaftliche Notlage bzw. in finanzielle Bedrängnis gerät oder ihm 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 nicht zugemutet werden kann (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 2247 f). Diese in der Beengtheit wirtschaftlicher Dispositionen bestehenden Härten dürfen aber nicht von der Wirkung und der Schwere sein, dass in ihnen bereits die Quelle einer Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gelegen ist. Eine Zufristung ist daher nur bei gerechtfertigter Erwartung späterer Leistungsfähigkeit möglich. Dagegen kann bei einer drohenden, ernsthaft zu besorgenden Leistungsunfähigkeit keine Zahlungserleichterung gewährt werden. Derartige eine Gefährdung darstellende Umstände sind im Allgemeinen anzunehmen bei einer Überschuldung des Abgabepflichtigen, bei schlechten Einkommens- und Vermögensverhältnissen, voraussehbar geringem künftigem Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen (siehe dazu Stoll, a.a.O. S. 2249 f).

Den Bestand einer erheblichen Härte bei einer sofortigen gänzlichen Bezahlung des antragsgegenständlichen offenen Rückstandes begründete die Bw. mit dem Hinweis auf die erst seit kurzem erfolgte Neueröffnung eines Kosmetik- und Enthaarungsstudios, damit verbundenen Anfangsverlusten sowie mit einem Liquiditätsengpass, bedingt durch die Anschaffung neuer Geräte und durch Kosten im Zusammenhang mit dem Umbau des Kosmetikstudios. Weiters mit der aus der weltweiten Finanzkrise resultierenden schweren wirtschaftlichen Notsituation, durch die der Gatte der Bw., ein Vermögensberater, sein gesamtes Vermögen verloren hat. Das Nichtvorliegen einer Gefährdung der Einbringlichkeit wurde einzig mit der Existenz des von der Bw. geführten Gewerbebetriebes bzw. mit der Erwartung zukünftiger Gewinne begründet.

Wie das Finanzamt richtigerweise aufgezeigt hat, waren vom Ratenansuchen ausschließlich bereits vereinnahmte Umsatzsteuern erfasst. Werden aber die Gelder nicht an das Finanzamt weitergeleitet, sondern zum Umbau des Betriebes bzw. zum Kauf neuer Geräte verwendet, liegt eine Finanzierung zu Lasten fälliger Abgabenansprüche vor und damit kein Umstand, der das Tatbestandsmerkmal "erhebliche Härte" iSd § 212 BAO erfüllen würde (VwGH 24.01.1996, 93/13/0172). Durch den Hinweis auf die Vermögenssituation des Gatten wird allenfalls

aufgezeigt, dass eine finanzielle Unterstützung der Bw. durch diesen nicht möglich ist, aber nicht, dass die Bw. gerade durch die sofortige volle Abgabenentrichtung in eine wirtschaftliche Notlage bzw. in finanzielle Bedrängnis geraten würde.

Zudem ergab eine seitens des Unabhängigen Finanzsenates vorgenommene Grundbuchsabfrage, dass die Bw. Alleineigentümerin eines bebauten Grundstückes in B (GB XX R., EZ xx) sowie Alleineigentümerin einer Eigentumswohnung in D (GB YY D , EZ yy) ist. Da somit veräußerungs- oder belastungsfähiges Vermögen vorhanden ist, kann auch deshalb nicht vom Vorliegen einer erheblichen Härte iSd § 212 BAO ausgegangen werden.

Mangels Fehlen einer der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung, bleibt somit für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Die Berufung ist daher bereits aus Rechtsgründen abzuweisen.

Aber selbst wenn das Vorliegen einer erheblichen Härte bejaht worden wäre, wäre die Berufung - wie nachfolgend gezeigt werden wird - aus Ermessensgründen abzuweisen gewesen.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtssprechung (z.B. VwGH 26.4.1996, 92/17/0258) die "Angemessenheit in bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, sohin der Durchsetzung eines Abgabenanspruches.

Im Rahmen des Ermessens ist nicht nur zu berücksichtigen, dass es sich bei der Umsatzsteuer um treuhändig eingenommenes Fremdgeld handelt, für das eine Abfuhrverpflichtung besteht, weshalb nach Lehre und Verwaltungspraxis Zahlungserleichterungen nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen (siehe dazu Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 212 Anm 21 sowie RAE Rz 241 und 242). Erschwerend kommt hinzu, dass keine Umsatzsteuervorauszahlungen gemeldet wurden, sondern erst im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung Selbstanzeige erstattet wurde. In einem solchen Fall ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls Zweckmäßigkeitserwägungen Vorrang vor Billigkeitserwägungen einzuräumen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Jänner 2011