



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder HR Dr. Peter Meister, Dr. Martin Neureiter und Mag. Gottfried Warter im Beisein der Schriftführerin Frau Renate Zankl über die Berufung der F, in A, vertreten durch Dr. Axel Werner, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Fürbergstraße 60/59, vom 31. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Josef Nussbaumer, vom 9. Juli 2001 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO 2001 nach der am 9. November 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 19. März 2001 suchte die Berufungswerberin (Bw) F um Nachsicht eines Teilbetrages des derzeit aushaftenden Rückstandes in Höhe von S 945.500,-- an.

Die Höhe des Nachsichtsbetrages sei auf Grund der Bilanz zum 31. Dezember 2000 derzeit noch in Bearbeitung und werde in Kürze nachgereicht.

Mit ergänzendem Schriftsatz (nach Mängelbehebungsauftrag) vom 31. Mai 2001 wurde ein Jahresabschluss für das Jahr 2000 betreffend die Bw vorgelegt.

Aus diesem Jahresabschluss ergeben sich Forderungen der Bw von insgesamt S 266.607,15, welche zum überwiegenden Teil aus der Verrechnung mit der H GmbH & Co KG stammen. Von diesem Betrag wäre die Mindestkörperschaftsteuer für das Jahr 2001 in Höhe

von S 24.080,-- in Abzug zu bringen. Für die ordnungsgemäße Liquidation des Unternehmens wären für Notarkosten und Firmenbuchkosten ca. S 15.000,- zu veranschlagen, sodass ein freier Restbetrag von ca. S 225.000,-- verbliebe. Die Bw könne zur Abstattung des derzeitigen Rückstandes von S 984.979,-- diesen gesamten Betrag von S 225.000,-- anbieten, sodass der nachzusehende Betrag S 759.979,-- betragen würden.

Die Bw hätte diesfalls sämtliche ihr zur Verfügung stehenden Mittel bis auf die Liquidationskosten zur Abdeckung der Finanzamtsschulden verwendet. Darüber hinaus gehende Mittel stünden der Bw nicht mehr zur Verfügung. Sollte die Nachsicht nicht im beantragten Ausmaß gewährt werden, bestünde für die Bw nur die Möglichkeit, einen Konkursantrag zu stellen.

Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 9. Juli 2001 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aufgrund der Prüfung der Geschäftsführerhaftung es nicht ausreichend sei die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung lediglich bei der Bw darzustellen.

Aber auch bei Vorliegen einer Unbilligkeit wäre im Rahmen des Ermessens eine Nachsicht zu versagen, da sich die Abgabennachsicht ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zugunsten anderer Gläubiger auswirken würde.

Gegen diese Entscheidung erhob die Bw durch ihren ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 31. August 2001 das Rechtsmittel der Berufung in der die Aufhebung dieses Bescheides und Gewährung der Nachsicht beantragt wurde.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge der seinerzeitigen Betriebsprüfung vom Finanzamt ein fiktiver Ertrag der GmbH der Besteuerung unterzogen wurde. Die Gesellschaft habe niemals über die entsprechenden Beträge verfügt und habe auf Grund des Zivilrechtes keinerlei Möglichkeit bestanden, zu irgendeinem Zeitpunkt diese fiktiven Erträge wem gegenüber auch immer geltend zu machen. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde der seinerzeitige Verhandlungsleiter auf diese Tatsache hingewiesen, jedoch habe dieser erklärt, dass er nur einen Sachverhalt zu ermitteln hätte, mit der Einhebung hätte er nichts zu tun. Außerdem wäre die Angelegenheit sowieso durch eine Nachsicht zu erledigen.

Es sei somit zum damaligen Zeitpunkt auch den ermittelten Beamten klar gewesen, dass die Bw nicht über die entsprechenden Mittel verfügte und eine Entrichtung somit unmöglich wäre.

Wie bereits aus einem Schreiben vom 27. Juli 2001 betreffend eine Geschäftsführerin hervorgehe, würden seitens der Geschäftsführung keinerlei Pflichtverletzungen vorliegen, da sämtliche zur Verfügung stehende Mittel der Bw zur Abdeckung von Finanzamtsverbindlichkeiten verwendet wurden.

Die Bw habe immer nur Einkünfte in Höhe der Haftungsvergütung seitens der H GmbH & Co KG, somit S 25.000,-- pro Jahr, erzielt. Inklusive der angebotenen Abschlagszahlung an das Finanzamt hätte die Gesellschaft somit das gesamte einbezahlte Stammkapital und alle Erträge der Gesellschaft zur Bedeckung von Finanzamtsverbindlichkeiten inklusive Mindestkörperschaftsteuer der vergangenen Jahre verwendet. Es sei nicht erklärlich, wie das Finanzamt zu der im bekämpften Bescheid ausgeführten Ansicht gelangen konnte.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes Salzburg-Land mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen.

Darin führt das Finanzamt zusammengefasst aus, dass weder eine sachliche - noch eine persönliche Unbilligkeit gegeben sei, weshalb mangels Vorlegens des vom Gesetz geforderten Tatbestandes nur abweislich entschieden werden konnte.

Daraufhin stellte die Bw durch ihren ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 7. November 2002 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. In der Begründung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Feststellung des Finanzamtes, wonach sämtliche Verbindlichkeiten des Unternehmens bereits abgedeckt wurden nicht mehr der Richtigkeit entspreche, da die Honorarnote des steuerlichen Vertreters noch offen ist. Auf die Ausführungen betreffen die Abdeckung des Rückstandes auf dem Bankkonto der Bw wird verwiesen.

Zur Feststellung der Abgabenbehörde, dass sie sich Einbringungsmaßnahmen gegenüber potenziell haftungspflichtigen Personen, nämlich der derzeitigen und ehemaligen Geschäftsführerin vorbehalten müsse, sei anzumerken, dass gemäß den Bestimmungen der BAO lediglich schuldhafte Verhalten der Geschäftsführung zu einem Haftungsanspruch der Abgabenbehörde führen könne.

Wie bereits mehrfach ausführlich dargelegt, seien die vorgeschriebenen Beträge an Gewerbe – und Körperschaftsteuer auf den Ansatz eines fiktiven Gewinnes der Bw zurückzuführen.

Diese fiktiven Gewinne habe die Bw niemals bezogen und daher auch keine dementsprechenden Mittel zur Begleichung dieser Abgabenfestsetzung gehabt. Die einzigen Zuflüsse, die der Bw im Laufe ihres Bestehens zugekommen seien, seien die Haftungsvergütungen als Komplementärgesellschaft der H GmbH & Co KG gewesen. Diese Beträge von je

S 25.000,-- jährlich seien zur Begleichung der Vermögenssteuer bzw. der Mindestkörperschaftsteuer verwendet worden. Kein einziger Schilling sei je zur Ausschüttung an Gesellschafter verwendet worden. Was an Mitteln übrig geblieben sei, sei im vergangenen Jahr zur Begleichung der aus der Betriebsprüfung resultierenden Kapitalertragsteuer verwendet worden. Es sei also festzuhalten, dass sämtliche Mittel, die der Bw bisher

zugekommen seien, ausschließlich zur Begleichung von Finanzamtsverbindlichkeiten verwendet wurden. Wo hierbei eine schuldhafte Pflichtverletzung der Geschäftsführung erblickt werden könne, sei unverständlich.

Es würden daher die in der Berufung gestellten Anträge aufrechterhalten.

In der am 9. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der Bw ergänzend aus, dass sich der nachzusehende Betrag um Mindestkörperschaftsteuer der Folgejahre auf ca. € 64.000,-- erhöht habe. Weiters seien Firmenbuchgebühren zu begleichen gewesen. Für den zusätzlich offenen Betrag müsse in Ergänzung des bisherigen Nachsichtsansuchens wohl ein weiteres Nachsichtsansuchen gestellt werden.

Über Befragen gab der Vertreter der Bw weiters an, dass die Bw seit dem Jahr 2000 keine aktive Tätigkeit mehr ausübe. Es gehe letztendlich primär um die Frage ob eine ordentliche Liquidation des Unternehmens möglich sei oder aber auf Grund der Vorschreibungen des Finanzamtes ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses gestellt werden muss. Es wäre nämlich für die Firmengruppe H jedenfalls nachteilig, wenn die Bw in Konkurs ginge, da in diesem Fall ein Hinweis auf den ursprünglichen Namen der Bw und somit auf die bestehende Firmengruppe erfolgen würde.

Die Parteien halten ihre bisherigen Anträge aufrecht.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Wie aus dem BP-Bericht vom 11. Jänner 1993 hervorgeht hat die Bw ihre bestehenden Kapitalanteile an der H GmbH & Co KG mit Vertrag vom 26. November 1989, wirksam per 1. Jänner 1989, an ihre damaligen Gesellschafter übertragen. Die Abtretung der Kommanditbeteiligung ist zu Buchwerten erfolgt.

Da an beiden Firmen ausschließlich Familienmitglieder (einschließlich des Geschäftsführers) beteiligt waren untersuchte das Finanzamt diesen Vorgang auf seine Fremdüblichkeit.

Dabei wurde festgestellt, dass der gemeine Wert der Kapitalanteile die zum Nominalkapital vorgenommene Veräußerung bei weitem überschritt. Es wurde daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter in Höhe der Differenz des tatsächlich bezahlten Kaufpreises zu dem von der Betriebprüfung geschätzten Wert angenommen. Diese in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung (der Bw) entzogenen Erträge wurden daher bei der Bw versteuert.

Für die Jahre 1986 und 1988 wurden ebenfalls verdeckte Gewinnschüttungen aufgrund einer geänderten Gewinnaufteilung zwischen der Bw und der H GmbH & Co KG angenommen.

Diese Vorgangsweise wurde mit Berufungsentscheidung der FLD für Salzburg vom 21. März

2000, GZ. RV-035.94/1-8/94 dem Grunde nach bestätigt, wobei hinsichtlich der Schätzung für das Jahr 1989 eine teilweise Stattgabe erfolgte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 22. September 2000, ZIn. 2000/15/106 u. 107, das Beschwerdeverfahren eingestellt, da nach Mängelbebung nicht erkennbar gewesen sei, welche Beschwerdepunkte vorliegen würden.

Aus dem Abgabekonto ist zu ersehen, dass die gesamten zur Vorschreibung gebrachte Kapitalertragsteuern der Jahre 1986, 1988 und 1989 sowie Teile der Gewerbesteuer 1989 entrichtet wurden.

#### ***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.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäße Anwendung.

Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase der maßgebliche Rechtsbegriff der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO näher zu untersuchen. Dabei ist der Zweck dieser Rechtsnorm zu beachten. Durch § 236 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder doch zu mildern.

Vorweg ist auszuführen, dass der Ansicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden kann, wenn es davon ausgeht, dass eine Unbilligkeit aufgrund der Prüfung von Geschäftsführerhaftungen nicht vorliege. Eine derartige Prüfung ist unabhängig von der Nachsichtentscheidung zu sehen und kann allenfalls bei einer vom Finanzamt zu treffenden Ermessensentscheidung zum Tragen kommen.

Dem Finanzamt kann auch nicht gefolgt werden, wenn es eine Nachsicht, wenn auch in einer Ermessensentscheidung, deshalb nicht gewähren will, weil sich die Nachsicht ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zugunsten anderer Gläubiger auswirken würde, weil bereits sämtliche anderen Verbindlichkeiten abgedeckt wurden. Dies deshalb, da die übrigen Schulden in Bezug auf die Höhe der Schulden beim Finanzamt als völlig untergeordnet anzusehen sind (ca. S 1 Mio. beim Finanzamt zu ca. S 15.000 Notars - und Firmenbuchkosten, sowie

S 6.600,-- Bankverbindlichkeiten). Wenn dem Finanzamt in der Folge neben der Bezahlung der jährlichen Mindestkörperschaftsteuer der aus den Forderungen sich ergebende Restbetrag

von ca. S 225.000,-- angeboten und in der Folge auch entrichtet wird, kann von einer Schlechterstellung des Finanzamtes nicht gesprochen werden.

Jedoch wird auch durch das Vorbringen des Bw keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO aufgezeigt.

Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist nämlich dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen.

Zum gegenständlichen Sachverhalt liegt eine rechtskräftige Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Salzburg vor. Es ist daher von der Richtigkeit dieser Entscheidung auszugehen. Der Entscheidung der FLD für Salzburg liegt die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Bw zugrunde. Dabei wurde festgestellt, dass Gesellschaftsanteile im Wert von mehr als 1 Mio. Schilling zum Nominalwert von S 230.000,-- übertragen wurden, was einem Fremdvergleich nicht standhielt. Die Besteuerung der von der Bw bezeichneten "fiktiven Gewinne" die tatsächlich niemals bezogen worden

seien, ist daher als zu Recht und den Gesetzen entsprechend richtig erfolgt.

Das Ergebnis der Besteuerung und die daraus folgende Einhebung dieser Steuern stellt daher keine unbeabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften dar, die durch Billigkeitsmaßnahmen zu beseitigen oder zu mildern wären. Vielmehr liegt eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor. Eine sachliche Unbilligkeit ist somit nicht gegeben. Daran kann auch eine nicht näher dokumentierte Aussage eines für Nachsichtsangelegenheiten nicht zuständigen Finanzbeamten nichts ändern.

Wenn die Bw in weiterer Folge darauf verweist, dass ihr jährlich eine Haftungsvergütung von lediglich S 25.000,-- zur Verfügung stand (persönliche Unbilligkeit), sodass eine Entrichtung der gegenständlichen Steuern im beantragten Ausmaß nicht möglich war, ist darauf hinzuweisen, dass die Bw selbst auf entsprechende Einnahmen verzichtet hat, die auf die verwandtschaftlichen Beziehungen zurückzuführen sind. Es ist davon auszugehen, dass bei entsprechender fremdüblicher Vorgangsweise (wie vom Finanzamt zu Recht angenommen) der Bw entsprechende Mittel zugeflossen wären, sodass für die Abgabenentrichtung Vorsorge hätte getroffen werden können. Es kann daher auch nicht als Unbilligkeit angesehen werden, wenn die Bw nach der Betriebsprüfung auch zivilrechtlich keine rechtlichen Möglichkeiten gegenüber den Gesellschaftern gehabt hat.

Dazu ist auch auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hinzuweisen, wonach bei einer Nachsicht zu berücksichtigen ist, ob ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vorliegt, der

vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbar war. Die im gegenständlichen Fall erfolgte Übertragung von Kapitalanteilen wurde von der Bw selbst gewählt, sodass von ungewöhnlichen vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Geschehensabläufen nicht gesprochen werden kann.

Es hat daher in weiterer Folge auf die Beurteilung der Unbilligkeit keinen Einfluss, ob für die Bw eine ordentliche Liquidation möglich ist oder ob Konkursantrag gestellt werden muss.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass im gegenständlichen Fall eine Unbilligkeit in der Einhebung der gegenständlichen Abgaben im Sinne des § 236 BAO nicht vorliegt.

Dieses vorliegende Nachsichtsverfahren ist daher bereits in der ersten Phase (der rechtlichen Gebundenheit) als gescheitert anzusehen und konnte auf eine Ermessensentscheidung nicht eingegangen werden.

Der Berufung kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 24. November 2005