



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. X, Adresse, vertreten durch C Steuerberatungs GmbH, Adresse1, vom 29. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes D vom 26. August 2010 betreffend Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens gemäß § 212 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch eingebrachtem Antrag vom 18. Mai 2010 stellte die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) ein Zahlungserleichterungsansuchen. Auf Grund ihres Pensionseinkommens sei es ihr nicht möglich, die Einkommensteuervorauszahlung 04-06/10 sofort zu überweisen. Durch die monatlichen Pensionszahlungen sei die Einbringlichkeit der Abgabe jedoch nicht gefährdet.

Mit Bescheid vom 26. August 2010 wurde dieses Ansuchen abgewiesen. Zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen wurde die Bw. ersucht, die rückständigen Abgabenschuldigkeiten von 5.906,92 € unverzüglich und 274,40 € bis 4. Oktober 2010 zu entrichten. Begründend wurde angeführt, dass die genannte Abgabenschuld sich nicht mehr im Rückstand befinde.

Mit Eingabe vom 29. September 2010 erhob die Bw. gegen diesen Bescheid Berufung, in der beantragt wurde, den Betrag von 6.181,32 € bis 30. November 2010 zu stunden. Die

Einkommensteuer 2008 werde auf Grund eines neu auszustellenden Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 zur St.Nr. 000/0000 des Finanzamtes E voraussichtlich rund 1.350,00 € betragen. Bis spätestens 14. Oktober 2010 würden zu dieser Steuernummer die restlichen Unterlagen übermittelt, und dann sollte der neue Feststellungsbescheid bzw. auch der Einkommensteuerbescheid 2008 rasch erstellt werden. Die Bw. werde jedoch weiterhin, wie vereinbart, 300,00 € zur Einzahlung bringen. Es werde ersucht, den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2008 abzuwarten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2010 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen werde die Bw. ersucht, die rückständigen Abgabenschulden in Höhe von 5.881,32 € unverzüglich und in Höhe von 141,47 € bis 10. Jänner 2011 zu entrichten. Zur Begründung wurde angeführt, dass die begehrte Stundungsfrist bereits abgelaufen sei.

Am 30. Dezember 2010 stellte die Bw. einen Vorlageantrag, in welchem wiederum darauf verwiesen wurde, dass sich auf Grund eines neuen Feststellungsbescheides eine Einkommensteuer 2008 von nur rund 1.350,00 € ergeben werde. Da die restlichen Unterlagen am 14. Oktober 2010 übermittelt worden seien und die Bw. davon ausgegangen sei, dass nach vollständiger Übermittlung aller relevanten Unterlagen der Bescheid in den nächsten Wochen erstellt werden würde, sei eine Stundung bis 30. November 2010 beantragt worden. Der Feststellungsbescheid liege aber bis zum heutigen Tag nicht vor. Es werde jedoch zu einer wesentlich geringeren Einkommensteuerbelastung für 2008 kommen, sodass nochmals ersucht werde, von der derzeitigen Einhebung Abstand zu nehmen und den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2008 abzuwarten.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2011 wies die Referentin auf die bei Begünstigungstatbeständen erhöhte Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen hin und brachte der Bw. zur Kenntnis, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Tatsache der Anfechtung einer Abgabenvorschreibung für sich alleine noch keine erhebliche Härte im Sinne des § 212 Abs. 1 BAO begründe. Eine solche liege nur dann vor, wenn der angefochtene Bescheid offenkundige, klare Fehler enthielte, deren Beseitigung im Rechtsweg zu gewärtigen sei, und die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führe.

Die Bw. wurde ersucht, ihr derzeitiges monatliches Einkommen, ihre monatlichen Verpflichtungen, ihr Vermögen sowie den aktuellen Stand allfälliger Schulden bekannt zu geben. Da die Bewilligung von Zahlungserleichterungen für bereits entrichtete Abgaben ausgeschlossen sei, wurde sie weiters ersucht, konkret anzuführen, für welche noch offenen Abgaben bzw. für welchen Abgabenrückstand bis zu welchem Zeitpunkt genau eine Stundung

beantragt werde; das Ersuchen um Stundung bis zum "endgültigen Einkommensteuerbescheid 2008" sei zu unbestimmt.

Die Bw. gab dazu an, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2008 auf Grund eines neu auszustellenden Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO zu St.Nr. 000/0000 voraussichtlich rund 1.350,00 € betragen werde. Bereits am 14. Oktober 2010 seien alle angeforderten Unterlagen an das zuständige Finanzamt weiter geleitet worden. Leider habe bis zum heutigen Tag keine Bearbeitung stattgefunden. Auf dem Abgabenkonto der Bw. sei daher immer noch die festgesetzte Einkommensteuer von 6.998,63 € ausgewiesen. Die Entrichtung dieser Abgabenschuld wäre mit erheblichen Härten verbunden, da auf Grund der finanziellen Situation diese Zahlung nicht zur Gänze möglich wäre. Durch die regelmäßigen Einnahmen aus dem Anteil der bereits genannten Vermietungsgemeinschaft in F sei jedoch die Zahlung der dann korrekt festgesetzten Einkommensteuer keineswegs gefährdet. Das monatliche Einkommen der Bw. sei aus dem beiliegenden Lohnzettel für das Jahr 2010 ersichtlich. Die Einnahmen aus der Vermietungsgemeinschaft würden jährlich rund 15.000,00 € betragen.

An monatlichen Verpflichtungen nannte die Bw. Miete und Betriebskosten der Wohnung in Adresse, in Höhe von 1.322,56 €, die Ansparung für die Kreditrückzahlung F in Höhe von 428,00 € sowie Zinsen und Spesen für den Kredit F in Höhe von 500,00 €.

Vermögen bestehe im Anteil an der Vermietungsgemeinschaft F, der im Jahr 2008 erworben worden sei. Per 31. Dezember 2010 sei ein Depot bei der Bank G vorhanden, das einen Wert von 14.447,84 € aufweise. Dieses Depot diene der Besicherung und in weiterer Folge der Rückzahlung des Schweizer-Franken-Kredites. Der dafür aushaftende Kredit bei der Bank G, Adresse2, betrage per 31. Dezember 2010 323.860,00 CHF.

Für die Veranlagung 2009 und die Folgejahre sei wegen der gleich bleibenden Ergebnisanteile ebenfalls mit einer Einkommensteuerbelastung von rund 1.500,00 € zu rechnen.

Es werde daher die Stundung der Einkommensteuer 2008 in Höhe von 6.988,63 €, davon noch offen 5.772,79 €, beantragt. Die Stundung für diesen Betrag werde bis 31. August 2011 beantragt. Bis zu diesem Zeitpunkt sollte der endgültige Einkommensteuerbescheid 2008 doch vorliegen.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Depotübersicht per 31. Dezember 2010, ein einen offenen Saldo von 323.860,00 CHF zu Lasten der Bw. ausweisender Kontoauszug per 31. Dezember 2010 sowie ein Lohnzettel 2010, aus dem ersichtlich ist, dass die Bw. als Beamtin in Ruhe vom H einen BruttoBezug von 39.709,34 € erhielt.

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 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. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebahrung 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.

Zahlungserleichterungsbescheide sind antragsgebundene Verwaltungsakte, sodass die Bewilligung einer Zahlungserleichterung über den beantragten (zeitlichen) Rahmen nicht hinausgehen darf (Ritz, BAO³, § 212 Tz 1).

Für die bescheidmäßige Bewilligung einer Zahlungserleichterung müssen sämtliche gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt sein. Die wirtschaftliche Notlage als Begründung für ein Ansuchen um Zahlungserleichterung kann daher nur dann zum Erfolg führen, wenn gleichzeitig glaubhaft gemacht wird, dass die Einbringlichkeit der Abgabe weder gefährdet ist noch durch die Zahlungserleichterung gefährdet wäre. Fehlt auch nur eine der Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum und ist der Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen.

Bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehören, tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Er hat daher in seinem Antrag auf Gewährung von Zahlungserleichterungen aus eigenem Antrieb konkretisiert an Hand seiner Einkommens- und Vermögenslage nachvollziehbar darzulegen und glaubhaft zu machen, dass die sofortige (volle) Entrichtung der Abgaben mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Eine "erhebliche Härte" im Sinne des § 212 BAO ist im Allgemeinen dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden Interessen des Abgabepflichtigen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquelle, nicht zugemutet werden kann. Eine "erhebliche Härte" bedeutet nach Stoll, BAO, 2248, eine trotz zumutbarer Vorsorge eingetretene schwere Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit des Abgabenschuldners.

Gefährdung der Einbringlichkeit bedeutet in diesem Zusammenhang nicht, dass bereits ein tatsächlicher Abgabenausfall eingetreten sein muss, sondern vielmehr, dass an Hand von Anhaltspunkten tatsächlicher Art eine Tendenz zur Nichtbezahlung erkennbar ist. Solche Anhaltspunkte liegen etwa bei Überschuldung des Abgabepflichtigen sowie bei schlechten Einkommens- und Vermögensverhältnissen vor und stehen der Gewährung einer Ratenzahlung jedenfalls entgegen. Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt, kann regelmäßig nur durch Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden (vgl. VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

Eine Recherche der Referentin in den internen Datenbanken der Finanzverwaltung ergab, dass die Bw. mit Kaufvertrag vom 20. Mai 2008 einen 5/8-Anteil an der Liegenschaft I von der J Privatstiftung um einen Kaufpreis von 185.000,00 € erworben hatte. Aus der Beteiligung an dieser Liegenschaft fließen der Bw. die nunmehr in Streit stehenden, mittels Bescheid gemäß § 188 BAO festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu. Laut Grundbuchsatzug ist der Anteil der Bw. mit einer Höchstbetragshypothek von 240.000,00 € zu Gunsten der Bank G belastet.

Darüber hinaus erwarb die Bw. mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2008 gleichzeitig mit der J Privatstiftung (Anteil: 54/60) und mit Dr. K (Anteil: 3/60) einen 3/60-Anteil an der Liegenschaft L um einen Kaufpreis von 25.500,00 €. Diese Liegenschaft ist mit drei Höchstbetragshypotheken im Gesamtausmaß von 620.000,00 € belastet.

Dieser Liegenschaftsanteil fand im Schreiben der Bw. vom 14. April 2011 keine Erwähnung. Unbekannt ist daher, ob der anteilige Liegenschaftserwerb zur Eigennutzung erfolgte oder beabsichtigt ist, diese Liegenschaft ebenfalls zu vermieten bzw. ob und in welchem Umfang die Bw. zur Rückzahlung der grundbücherlich einverleibten Kredite beizutragen hat.

Für die Berufungsentscheidung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung maßgebend, sodass Veränderungen des Sachverhaltes in der Regel zu berücksichtigen sind (Ritz, BAO³, § 289 Tz 59).

Aus diesem Grund wurde die Bw. ersucht, ihr *derzeitiges* monatliches Einkommen offen zu legen. Zwar übermittelte sie den nicht ihren aktuellen Pensionsbezug repräsentierenden, der Berufungsbehörde ohnedies bereits vorliegenden Jahreslohnzettel 2010, doch erscheint dies in Anbetracht der sich im Allgemeinen nur geringfügig ändernden Pensionen im vorliegenden Fall ausreichend.

Weiters bezifferte die Bw. die jährlichen *Einnahmen* aus der Vermietungsgemeinschaft mit rund 15.000,00 €. Diese Angaben sind insofern nicht eindeutig, als die Bw. um Bekanntgabe ihres (ihr tatsächlich zur Verfügung verbleibenden) *Einkommens* ersucht wurde, wogegen die Einnahmen – vergleichbar mit den Bruttobezügen aus nichtselbstständiger Arbeit – eine Bruttogröße darstellen, die noch um allfällige Ausgaben zu kürzen sind.

Im zuletzt veranlagten Jahr 2008 wurden der Bw. mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften vom 10. März 2010 anteilige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 15.987,10 € zugerechnet. Da die Bw. angab, dass die Ergebnisanteile für 2009 und die Folgejahre gleich bleibend seien, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die aus der Vermietung erzielten anteiligen Einkünfte (das sind die Einnahmen abzüglich der Werbungskosten; § 2 Abs. 4 EStG) der Bw. rund 15.000,00 € betragen.

Ausgehend von den – offenbar unvollständigen, weil nicht sämtliches Vermögen offen legenden – Angaben der Bw. errechnet sich ein jährliches Einkommen von rund 44.000,00 € (Bruttopension abzüglich Sozialversicherung und Lohnsteuer zuzüglich der Einkünfte aus der Vermietung). Diesem stehen jährliche Verpflichtungen von rund 27.000,00 € gegenüber, sodass der Bw. ein frei verfügbares Einkommen von rund 17.000,00 € (monatlich rund 1.400,00 €) verbleibt.

Die Tatsache der Anfechtung der Abgabenvorschreibung begründet für sich alleine noch keine erhebliche Härte. Die sofortige Entrichtung und allenfalls die zwangsweise Einbringung einer wegen eines offenen Rechtsmittelverfahrens noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Abgabenschuld bedeutet nur dann eine erhebliche Härte, wenn der angefochtene Bescheid offenkundig klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Berufungsverfahren zu erwarten ist, *und* die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde (VwGH 5.5.1992, 92/14/0053). Die Bewilligung einer Stundung ausschließlich auf Grund einer anhängigen Berufung hätte nämlich zur Folge, dass § 254 BAO, wonach durch die Einbringung einer Berufung die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten werden, überflüssig und inhaltsleer wäre (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 212 Anm. 16).

Derartige offenkundige Fehler des angefochtenen Feststellungsbescheides brachte die Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht vor.

Die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 erfolgte im März 2010, die vorgeschriebene Einkommensteuer betrug 6.988,63 €, wobei ein Betrag von 6.608,04 € am 15. April 2010 fällig war und ein sich aus einer Bescheidänderung ergebender (Mehr)Betrag von 380,59 € am 29. April 2010. Die Einkommensteuer ist aktuell (Stand 19. Mai 2011) noch mit einem Betrag von 5.288,63 € offen.

Auf Grund des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens kam der Bw. daher bereits eine faktische Stundung von rund 13 Monaten zu Gute. Die in ihrer Berufung vom 29. September 2010 angebotenen monatlichen Zahlungen von 300,00 € wurden nur einmal kurz vor Einbringung der Berufung – nämlich am 23. September 2009 – tatsächlich geleistet.

Unterlässt es ein Abgabepflichtiger, für die Erfüllung vorhersehbarer Abgabenschulden Vorsorge zu treffen oder verwendet er den für die Nachzahlung bereit gestellten Betrag anderweitig, ohne auf anzuerkennende berechnete Interessen verweisen zu können, so kann – sofern eine wirtschaftliche Notlage oder finanzielle Bedrängnis konkret nicht vorliegt –, nicht von einer erheblichen Härte ausgegangen werden (vgl. VwGH 4.6.1986, 84/13/0290).

Spätestens ab dem Zeitpunkt der Vorschreibung der Einkommensteuer traf die Bw. daher die Verpflichtung, für deren Entrichtung vorzusorgen.

Bei der dargestellten Sachlage wäre es ihr zumutbar und möglich gewesen, innerhalb eines Zeitraumes von rund 13 Monaten nach Fälligkeit der Einkommensteuer 2008 eine entsprechende Vorsorge zu treffen. Hätte sie, was bei dem auf Grund ihrer Angaben errechneten, monatlich frei verfügbaren Betrag von rund 1.400,00 € nicht unmöglich scheint, in diesem Zeitraum monatlich 400,00 € angespart, wäre die noch offene Einkommensteuer 2008 bereits zur Gänze getilgt. Gründe, weshalb der Bw. in Anbetracht der von ihr dargestellten Einkommens- und Vermögenssituation unmöglich gewesen wäre, für die Entrichtung der Einkommensteuer vorzusorgen, wurden nicht genannt.

Unterließ die Bw. aber nicht nur eine entsprechende Vorsorge, sondern legte sie auch nicht ihr gesamtes Vermögen offen, kann eine erhebliche Härte nicht mit Erfolg geltend gemacht werden.

Insgesamt ist davon auszugehen, dass die Bw. vor allem die Entrichtung einer noch nicht rechtskräftig festgesetzten Abgabe, deren Herabsetzung sie erwartet, als Härte empfindet. Dabei übersieht sie aber, dass diese von ihr subjektiv empfundene Härte nicht mit einer erheblichen Härte im Sinne des § 212 Abs. 1 BAO gleichzusetzen ist.

In diesem Zusammenhang ist auf die Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO unter den dort angeführten gesetzlichen Voraussetzungen hinzuweisen.

Gegenständlich fehlte es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 212 BAO, sodass für eine Ermessensentscheidung kein Raum blieb.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Mai 2011