



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., Wien, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Mekis, Strafverteidiger und Rechtsanwalt, 1060 Wien, Gumpendorferstraße 5, vom 29. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 9. Mai 2007 über die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben und die Nachsicht für einen Betrag von € 42.505,33 (Umsatzsteuer 1999) gewährt.

Entscheidungsgründe

Im Nachsichtsantrag vom 31. August 2006 führte A.B. (in weiterer Folge Bw.) aus, dass er mit Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 20. Oktober 2004 gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH (damals B-GmbH) im Ausmaß von € 145.870,73, nämlich Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 42.505,33, Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 102.615,93 und Säumniszuschlag 1999 in Höhe von € 749,47 zur Haftung herangezogen worden sei, weil er seiner Verpflichtung als zur Vertretung berufenen Person nicht nachgekommen sei.

Diesen Bescheid habe der Bw. durch seinen damaligen Vertreter mit Berufung vom 10. Dezember 2004 mit der Begründung angefochten, dass die Umsatzsteuer 1999 aufgrund einer Zuschätzung im Rahmen einer Betriebsprüfung vom 2. April 2001 bis 15. Mai 2001 festgesetzt worden sei und er zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung seien allfällige Zuschätzungen nicht vorhersehbar gewesen, weshalb ihn kein Verschulden treffe. Während der Dauer seiner Geschäftsführertätigkeit seien die Umsatzsteuervoranmeldungen von der beauftragen

Steuerberatungskanzlei vorgenommen worden. Die Gesellschaft habe die Umsatzsteuer nach Berechnung der Steuerberatung abgeführt. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer sei die Sachlage gleichgelagert gewesen. Aus all diesen Gründen sei in seiner Berufung die ersatzlose Behebung des Haftungsbescheides mangels Verschuldens beantragt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 29. Dezember 2004 sei die Berufung als unbegründet abgewiesen worden und habe er durch die steuerliche Vertretung mit Vorlageantrag vom 9. März 2005 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit Berufungsentscheidung vom 19. Juni 2006 hat der Unabhängige Finanzsenat zu GZ. RV/1234-W/05 die Berufung des Bw. als verspätet zurückgewiesen, jedoch gleichzeitig angemerkt, dass im vorliegenden Fall eine Haftung für Körperschaftsteuer 1999 nicht ausgesprochen werden hätte dürfen, da dieser Bescheid erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bw. zugestellt worden sei und als Fälligkeitstag den 6. Juli 2000 ausgewiesen sei. Da der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit vom 22. Juli 1998 bis 2. Dezember 1999 Geschäftsführer der A-GmbH gewesen sei, wäre insoweit eine schuldhaftes Pflichtverletzung durch den Bw. nicht vorgelegen.

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.

Dies sei fallbezogen unter Hinweis auf die oben angeführte Berufungsentscheidung in Ansehung der Körperschaftsteuer in Höhe von € 102.615,93 samt anteiligen Säumniszuschlag jedenfalls vorgelegen. Darüber hinaus aber auch in Ansehung der Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 42.505,33 samt anteiligem Säumniszuschlag, da der Bw. sich darauf verlassen habe können, dass die Berechnungen der steuerlichen Vertretung richtig seien, zumal für ihn kein Grund ersichtlich gewesen sei, dass hier fehlerhaft gearbeitet worden wäre.

Es werde daher der Antrag auf gänzliche (in eventu teilweise) Nachsicht der mit Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 20. Oktober 2004 vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten ersucht.

Mit Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 9. Mai 2007 wurde der Antrag vom 31. August 2006 um Bewilligung einer Nachsicht in der Höhe von € 145.870,73 abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß den Bestimmungen des § 236 Bundesabgabenordnung Abgabenschuldigkeiten durch Abschreibung nachgesehen werden können, wenn die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig ist. Die Beurteilung des Vorliegens von Unbilligkeit sei eine Rechtsentscheidung. Erst nach dem Feststehen von Unbilligkeit könne eine Ermessensentscheidung der Behörde Platz greifen. Liege Unbilligkeit

nicht vor, so sei ein Antrag auf Nachsicht zwingend abzuweisen. Die Unbilligkeit könne sowohl im sachlichen, wie auch im persönlichen Bereich gelegen sein.

Eine solche werde vorliegen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (VwGH 14.9.1993, 93/15/0024). Eine solche Unbilligkeit liege nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083). In den Bestimmungen des § 236 BAO sei festgehalten, dass die Nachsicht nicht dazu diene, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Im konkreten Fall liege dem Nachsichtsantrag aber eine falsche Entscheidung des UFS Wien zu Grunde. Gegen den Haftungsbescheid vom 7. (Anmerkung: richtig 20.) Oktober 2004 sei nach einem bewilligten Fristverlängerungsantrag, termingerecht ein Rechtsmittel eingebracht worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Dezember 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nunmehr sei termingerecht die Vorlage beantragt worden. Dieser Antrag sei von der Abgabenbehörde II. Instanz, UFS Wien, irrtümlich als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden. Da keine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden sei, sei die Entscheidung des UFS nicht mehr reparabel. Die Körperschaftsteuer und der Säumniszuschlag 1999 seien in der Zwischenzeit gemäß § 235 BAO gelöscht worden, die Haftungssumme betrage nunmehr € 42.505,33. Es sei zu prüfen, ob die tatsächliche Einhebung der Umsatzsteuer 1999 beim Haftenden eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO darstelle.

Dazu sei Folgendes auszugsweise auszuführen:

Im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Mai 2001 sei ausführlich dargestellt worden, welche Umstände zu der Nachforderung an Umsatzsteuer 1999 geführt haben. Unter anderem werde festgehalten, dass Mängel in der Buchhaltung vorgelegen seien. So seien u.a. die Umsätze ausschließlich aus den Wareneingangsrechnungen mit branchenüblichen Rohaufschlägen am Monatsende hochgerechnet worden. Der Bestimmung des § 131 BAO, dass Einnahmen täglich festzuhalten seien, sei somit in keinsten Weise Folge geleistet worden. Obwohl auf Ausgangsrechnungen eine Bankverbindung angegeben worden sei, seien laut Buchhaltung nur Bargeschäfte getätigt worden. Damit sei evident, dass die Aufzeichnungen nur mangelhaft geführt worden seien. Laut Lehre und ständiger Rechtsprechung stelle dies jedoch eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers dar. Der Hinweis auf dritte Personen (Steuerberater) könne den verantwortlichen Geschäftsführer nicht exkulpieren. Die Inanspruchnahme zur Haftung richte sich bei Selbstbemessungsabgaben nach dem Zeitpunkt, an dem die Abgaben nach den Abgabenvorschriften voranzumelden und zu entrichten gewesen wären. Es sei für die Haftung daher unerheblich, dass die Vorschreibung der Nachforderungen erst zu einem Zeitpunkt erfolgte, als der Bw. als Geschäftsführer bereits ausgeschieden war. Da die Haftungsinanspruchnahme nur die Auswirkungen der allgemeinen

Rechtslage darstelle, die jeden im gleichen Maße treffe, sei das Vorliegen von Unbilligkeit zu verneinen. Es dürfe noch darauf verwiesen werden, dass selbst bei Vorliegen von Unbilligkeit und der damit verbundenen Ermessensentscheidung der Behörde es sachgerecht sei, die Verletzung etwa folgender Pflichten bei der Ermessensübung zu berücksichtigen:

Keine oder mangelhafte Führung von Aufzeichnungen, anderweitiger Verbrauch zur Verfügung stehender Mittel trotz offener Abgabenschuldigkeiten, etc. Weiters spreche gegen eine Nachsichtsgewährung auch, wenn die Nachsicht sich nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde. Somit sei festzuhalten, dass die belangte Behörde selbst bei Vorliegen von Unbilligkeit den Antrag abgewiesen hätte, da eben krasse Mängel in der Buchhaltung vorgelegen seien und im Antrag nicht ausgeführt worden sei, ob noch andere Gläubiger beim Haftenden andrängen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 29. Mai 2007 wurde der angeführte Bescheid im Umfang der Abweisung der Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 42.505,33 wegen Rechtswidrigkeit bekämpft. Als Begründung wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt bei seinen Ausführungen über die Haftungsinanspruchnahme und Unbilligkeitsvoraussetzungen übergehe, dass der Bw. weder der Betriebsprüfung beigezogen gewesen sei noch ihre Argumente im Rechtsmittelverfahren wegen der (unrichtigen) Formalentscheidung des UFS überprüft werden habe können.

Mangels eigener Buchhaltungskennntnisse habe der Bw. während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer die Belege lückenlos gesammelt und diese samt Aufzeichnungen der täglichen Einnahmen seiner damaligen steuerlichen Vertretung übergeben. Der Bw. sei nicht informiert gewesen und habe nicht erkennen können, dass die steuerliche Vertretung bei der Verarbeitung der übergebenen Unterlagen und Aufzeichnungen die Bestimmung des § 131 BAO nicht eingehalten habe.

Die Unbilligkeit der Einhebung ergebe sich fallbezogen daraus, dass der Bw. den oben angeführten Sachverhalt bisher mangels Beiziehung zum Abgabenverfahren bzw. mangels materiellrechtlicher Erledigung seiner Berufung gegen den Haftungsbescheid Gelegenheit gehabt habe, die Inanspruchnahme ihrer Haftung abzuwenden.

Da somit nach Ansicht des Bw. die Einhebung der bekämpften Haftungssumme unbillig wäre und überdies andere andrängende Gläubiger nicht vorhanden seien, stelle dieser den Antrag auf Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass eine Nachsicht in der Höhe von € 42.505,33 bewilligt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist zu den Ausführungen, dass im konkreten Fall dem Nachsichtsantrag eine falsche Entscheidung des UFS Wien zu Grunde liegt, da gegen den Haftungsbescheid vom 20. Oktober 2004 nach einem bewilligten Fristverlängerungsantrag termingerecht am 10. Dezember 2004 ein Rechtsmittel eingebracht worden wäre, aber dieser Antrag vom UFS Wien irrtümlich als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden ist, festzuhalten, dass aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegten Akten ein Fristverlängerungsantrag oder eine entsprechende Bewilligung nicht zu ersehen war. Ebenfalls war nicht ersichtlich, ob allenfalls ein Fristverlängerungsansuchen oder eine entsprechende Bewilligung in Aktenteilen, die nicht an den UFS weitergeleitet wurden, zu ersehen war. Wenn Aktenfragmente, die für die Entscheidung wesentlich sind, nicht – auch – zur Entscheidungsfindung weitergeleitet werden, liegt das nicht in der Verantwortung des UFS.

Zur Aktenführung durch das Finanzamt darf ergänzend erwähnt werden, dass es bezeichnend ist, dass die zeitlich letzte Eingabe des Vollmachtswechsels vom 30. Juli 2007 (AS 270) im Akt vor dem Antrag auf Nachsicht (AS 277) eingereicht wurde, was durchaus zu weiteren Missverständnissen einlädt.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur unter Veräußerung von Vermögen möglich wäre und zusätzlich diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls müsste es zu einer anormalen

Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

Als mögliche Nachsichtsvoraussetzung einer sachlichen Unbilligkeit war daher zu prüfen, ob der Haftungsbescheid in der derzeit geltenden Fassung das vom Gesetzgeber gewollte Ergebnis widerspiegelt. Dem dem Nachsichtsansuchen zugrunde liegenden Bescheid ist eine Haftung für Umsatzsteuer 1999 in Höhe des in der Berufung eingeschränkten Nachsichtsbetrages von € 42.505,33 zu entnehmen. Wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid ausführte wurden die Körperschaftsteuer und der Säumniszuschlag 1999 in der Zwischenzeit gemäß § 235 BAO gelöscht, sodass die Haftungssumme nur mehr € 42.505,33 beträgt und das Nachsichtsverfahren dadurch begrenzt ist.

Soweit der Bw. ausführt, dass er weder der Betriebsprüfung beigezogen gewesen wäre noch seine Argumente im Rechtsmittelverfahren wegen der (unrichtigen) Formalentscheidung des UFS überprüft werden haben können, ist zu erwidern, dass es am Bw. gelegen wäre, gegen die entsprechenden Bescheide im Haftungsverfahren eine Berufung gemäß § 248 BAO einzubringen, wonach er auch die der Haftung zu Grunde liegenden Bescheide bekämpfen hätte können. Da eine entsprechende Berufung nicht eingebracht wurde, kann im Nachhinein nicht behauptet werden, die Argumente des Bw. seien nicht berücksichtigt worden, hat er doch auf diesen Rechtszug verzichtet.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 224 Tz 8). Die Konkretisierung im Spruch eines Haftungsbescheides ist notwendig, da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen insbesondere auch voraussetzt, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht (z.B. durch Entrichtung) erloschen ist (Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung, vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 7 Tz 10).

Dem Nachsichtsansuchen liegt die im Haftungsbescheid erwähnte Umsatzsteuer 1999 von € 42.505,33 zugrunde. Dazu ist anzumerken, dass der Bescheid über die Umsatzsteuer 1999 (nur dieser wurde im Haftungsbescheid explizit so angeführt) sich auf das gesamte Jahr 1999 bezieht. Unstrittig ist, dass laut Firmenbuch der Bw. in der Zeit von 22. Juli 1998 bis 2. Dezember 1999 Geschäftsführer der Firma A-GmbH war, wobei im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Firmenname B-GmbH lautete. Sollte das Finanzamt die Absicht gehabt haben, mit der Umsatzsteuer 1999 die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate 1 bis 9/1999 (nur für diese Voranmeldungszeiträume wäre eine Haftung möglich gewesen) dargestellt zu haben, so ist diese Absicht aus dem angefochtenen Bescheid nicht ersichtlich und wäre daher im Rahmen einer materiell rechtlichen Berufungsentscheidung die entsprechende Haftung aufzuheben gewesen, da diesfalls die Berufungsbehörde

unzuständiger Weise eine Haftung für Abgaben ausgesprochen hätte, die bisher im erstinstanzlichen Bescheid nicht ausgewiesen waren.

Da somit schon in einem im Nachsichtsantrag urgierten materiell rechtlichen Haftungsverfahren die Haftung für Umsatzsteuer 1999 aufzuheben gewesen wäre, ist darin jedenfalls eine sachliche Unbilligkeit zu erblicken, die die Nachsicht der Umsatzsteuer 1999 von € 42.505,33 rechtfertigt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2008