



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, in H, vom 29. November 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 15. November 1999 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 2. September 1999 suchte der nunmehrige Berufungswerber (Bw) W um Nachsicht der auf seinem Abgabenkonto mit der StNr. 055/7715 bestehenden Abgabenschuld (überwiegend Einkommensteuer 1997 in Höhe von S 317.350,-- samt Säumniszuschlägen und Stundungszinsen in Höhe von S 14.310,--) in Höhe von S 331.660,-- (in € 24.102,67) an.

Begründet wurde dieses Ansuchen damit, dass der Einkommensteuer 1997 Einnahmen aus Selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 866.740,-- zu Grunde lagen. Diese Bemessungsgrundlage inkludiere S 191.162,-- an Umsatzsteuer 1997, die zur Gänze im Jahr 1998 bezahlt wurde. Für die Umsatzsteuer seien umgerechnet S 92.184,-- in der Einkommensteuerberechnung 1997 anzusetzen. Dieser Betrag sei in der Einkommensteuer für 1997 zur Gänze wirksam geworden, nachdem

- die Möglichkeit einer Rückstellung aufgrund des § 4/3 EStG Status nicht gegeben war
- eine entsprechende Korrektur als Betriebsausgabe im Jahr 1998 aufgrund des Verlustes nicht realisierbar war
- Verlustvorträge aufgrund des § 4/3 EStG Status nicht gegeben seien.

Weiters habe er den Verlustvortrag 1996 in Höhe von S 102.887,-- aus den Anfangsverlusten der ersten drei Jahre 1997 aufgrund des Sparpaketes nicht geltend machen können. Dies hätte umgerechnet eine Minderung der Einkommensteuer von S 41.753,-- bewirkt.

Die Berücksichtigung des Verlustvortrages in den Jahren 1998 und 1999 sei aufgrund der Verlustsituation in diesen Jahren nicht gegeben gewesen. Eine Fortschreibung des Verlustes sei aufgrund des § 4/3 EStG Status nicht möglich gewesen.

Zum Punkt Erfolgsdarstellung wird auf die Darstellung der Überschüsse und Verluste für den Zeitraum 04/1994 bis 08/1999 verwiesen.

Demnach habe der Bw für Einnahmen in Höhe von rd. S 1,140.000,-- Einkommensteuer von rd. S 223.000,-- bezahlt während weitere rd. S 317.000,-- vorgeschrieben wurden.

Bezogen auf das Brutto-Einkommen betrage die Steuerlast (rd. S 540.000,--) 47,35% für die bereits bezahlte Einkommensteuer (rd. S 223.000,--) betrage die Steuerlast 19,56%.

Im Vergleich zu einem entsprechenden monatlichen Gehalt betrage die Steuerbelastung in Summe ca. S 150.000,-- bzw. monatlich S 2.542,--. Dies entspreche einem durchschnittlichen Steuersatz von ca. 13,5 %.

Zum Steueraufkommen führte der Bw aus, dass in den Jahren 1994 bis 1999 rd. S 223.000,-- an Einkommensteuer, rd. S 555.000,-- an Umsatzsteuer sowie für USt und Nova für einen PKW (notwendig für Betrieb, aber nicht ausgabewirksam) entrichtet wurden.

Weiters sei Einkommensteuer in Höhe von rd. S 317.000,-- vorgeschrieben worden.

Unter außerordentlicher Belastung zusätzlich zu den Belastungen aus dem Aufbau einer selbständigen Existenz führte der Bw jährliche Kosten für die Unterstützung von zwei Söhnen im Studium in Höhe von ca. S 400.000,-- sowie Kosten der Beschaffung von Wohn und Arbeitsräumen von ca. S 400.000,-- an.

Dem Bw sei bewusst, dass gemäß den gültigen Steuergesetzen die Steuervorschreibung für 1997 zu Recht bestehe.

Aufgrund der obigen Darstellungen und dem Umstand, dass die gegenständliche Steuerbelastung existenzgefährdend sei, werde ersucht diesem Ansuchen um Nachsicht der Abgabenschuld stattzugeben.

Anlässlich der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse wurde festgestellt, dass neben Einkünften aus selbständiger Tätigkeit noch Einkünfte als gewerberechtlicher Gesellschafter bestehen.

An Vermögen bestehen zwei Lebensversicherungen die an die Raiffeisenkasse Kuchl verpfändet sind. An beweglichem Vermögen bestehen ein Computer sowie ein PKW Mercedes jeweils Baujahr 1996.

Bankverbindlichkeiten bestehen gegenüber der Raika Kuchl in Höhe von ca. S 4 Mill. (für Kredite Haus und Studium Söhne), bei der Bank Austria ca. S 500.000,-- (für Auto) und bei

der Bausparkasse ca. S 240.000,--.

Das Reihenhaus gehört der Gattin.

Mit Bescheid vom 15. November 1999 wies das Finanzamt Salzburg-Land dieses Ansuchen als unbegründet ab.

Auf den bekannten Inhalt der Begründung dieser Entscheidung wird verwiesen.

Daraufhin erhob der Bw mit Schriftsatz vom 29. November das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung führt der Bw ergänzend aus, dass die persönliche Unbilligkeit daraus resultiere, dass die Einhebung der Abgabenschuld aufgrund der gegenwärtigen wirtschaftlichen Situation eine sofortige Vernichtung der Grundlage seiner Existenz bedeuten würde.

Besondere Auswirkungen seien

- Verlust der rechtlichen Grundlage zur Ausübung seines Berufes und damit
- Verlust der Möglichkeit seine Lebensgrundlage durch entsprechenden Erwerb aus selbständiger oder unselbständiger Tätigkeit in Zukunft zu sichern
- Gefährdung der Existenzgrundlagen seiner Angehörigen
- Die Sicherung des Wohnraumes durch Bedienung von dazu aufgenommenen Krediten
- Unterstützung seiner Söhne im Studium.

Die im Ansuchen vom 2. September unter Pos. 6 (außerordentliche Belastungen) angeführten Beträge seien tatsächliche und belegbare Aufwendungen.

Die sachliche Unbilligkeit ergebe sich aus den zur Anwendung gekommenen gültigen Gesetzen, deren vorliegenden Auswirkungen eine objektive Ungleichbehandlung gegenüber anderen Abgabepflichtigen darstelle und dieses Ergebnis nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt sein könne.

Die Ungleichbehandlung beziehe sich auf die Entstehung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und deren daraus resultierenden Höhe und die fehlende Ausgleichsmöglichkeit aufgrund des § 4/3 EStG durch Rückstellungen und Verlustvorträgen. Weiters verweist der Bw auf die sachlichen Darstellungen im Nachsichtsansuchen, die die Ungleichbehandlung gegenüber Abgabepflichtigen nach § 4/1 EStG und Lohnsteuerpflichtigen bestätigen.

Der Bw verweist nochmals darauf, dass eine persönliche Unbilligkeit aufgrund seines geringen Einkommens (in den Jahren 1994 bis 1999 rd. S 10.000,--/Monat) bestehe. Dabei seien aufgrund der selbständigen Tätigkeit auch Schwankungen des Einkommens in Bezug auf die Marktkräfte zu beachten. Derzeit werde aus der selbständigen Tätigkeit kein positives Einkommen erwirtschaftet.

Es werde daher der Antrag auf Teilnachsicht in Höhe von S 250.000,-- gestellt.

Weiters werde die Aussetzung der Einbringung der Restschuld in Höhe von S 80.122,-- gem. § 231 (gemeint BAO) bis 30. September 2000 beantragt.

Schließlich werde beginnend ab 1. Oktober 2000 um Bewilligung von Ratenzahlungen (in zwölf Raten) für die Restschuld ersucht.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes Salzburg-Land ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Bezüglich der Einkommensteuerschuld für 1997 suchte der Bw zweimal um Gewährungen von Ratenzahlungen an. In der Folge wurde keine der vom Bw angebotenen Raten entrichtet.

Auf dem Abgabenkonto des Bw haftet die Einkommensteuer 1997 zum Zeitpunkt der Entscheidung in Höhe von € 21.338,93 aus, wovon € 18.168,21 von der Einbringung gem. § 231 BAO ausgesetzt sind. Die Verringerung von ursprünglich € 23.085,25 ergibt sich aufgrund von Umsatzsteuergutschriften. Vom Bw wurden nach Stellung des Nachsichtsansuchens keine freiwilligen Zahlungen geleistet.

Insgesamt ist der Abgabenrückstand vom Zeitpunkt des Nachsichtsansuchens bis zum Zeitpunkt dieser Entscheidung von € 24.102,67 auf nunmehr € 59.769,15 angestiegen.

### ***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.

Dabei ist nicht nur darauf abzustellen, ob die Einhebung die wirtschaftliche Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde.

Bei Prüfung der sachlichen Unbilligkeit ist festzustellen, dass die Veranlagung der Einkommensteuer für 1997 erklärungsgemäß erfolgt ist. Die Auswirkungen die den Bw als § 4 Abs. 3 EStG Ermittler treffen (bezüglich Rückstellungen und Verlustvortrag) sind als eine Folge des Gesetzes anzusehen und bilden daher keine sachliche Unbilligkeit. Darunter fällt auch der Ausschluss des Verlustvortrages im Jahr 1997 aufgrund des

Strukturanpassungsgesetzes 1996. Dass ein Verlustvortrag in den Jahren 1998 und 1999 aufgrund des in diesen Jahren erzielten Verlustes (Überschuss der Ausgaben über die Einnahmen) nicht wirksam werden konnte, ist als Ausfluss des Unternehmerrisikos anzusehen dem der Bw als selbständig Tätiger unterliegt.

Bezüglich der Einbeziehung der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist der Bw auf die im § 4 Abs. 3 EStG 1988 bestehende Wahlmöglichkeit zu verweisen. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz EStG 1998 lautet:

Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufenden Posten behandelt.

Ebenso wäre für den Bw die Möglichkeit bestanden freiwillig Bücher zu führen und damit den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Ein Vergleich mit Lohnsteuerpflichtigen ist aufgrund gänzlich anderer Bestimmungen im EStG nicht zulässig. Eine Unterschiedliche Besteuerung entspricht daher der Verfassung.

Die Vorschreibung der gegenständlichen Einkommensteuer samt Nebengebühren stellt daher eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die jeden vom betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichten (§ 4 Abs. 3 Ermittler) gleichermaßen trifft. Letztlich räumt der Bw selbst im Nachsichtsansuchen ein, dass die Steuervorschreibung gemäß den gültigen Gesetzen zu Recht bestehe. Eine sachliche Unbilligkeit ist daher nicht gegeben.

Hinsichtlich des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit ist dem Bw beizupflichten. Diese ist aufgrund der in den Jahren 1998 bis 2000 erzielten Verlusten (ein Einnahmenüberschuss der zu einer Steuervorschreibung führte wurde erst für das Jahr 2003 erzielt) sowie der angeführten Bankverbindlichkeiten in Höhe von mehr als S 4,5 Mill. als gegeben anzunehmen.

In einer zweiten Phase des Verfahrens ist daher eine Ermessensentscheidung gem. § 20 BAO zu treffen. Danach sind die gleichberechtigten Kriterien der "Zweckmäßigkeit", d.h. das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben, und der Billigkeit, d.h. nach den berechtigten Interessen der Partei, gegeneinander abzuwägen.

Dabei ist neben der wirtschaftlichen Lage des Bw auch auf sein Verhalten in Steuerangelegenheiten einzugehen.

Die beantragte Nachsicht betrifft überwiegend Einkommensteuer 1997 die aufgrund der eingereichten Steuerklärung des Bw antragsgemäß veranlagt wurde. Den Bw hätte daher die Pflicht getroffen (wie jeden Abgabepflichtigen), für die zu erwartende Steuernachforderung entsprechend vorzusorgen. Dies hat der Bw jedenfalls unterlassen. Dabei ist zu beachten, dass sich der Bw die Vorauszahlungen für das Jahr 1996 aufgrund eines zu erwartenden Verlustes herabsetzen ließ.

Vom Bw wurden nach Antragstellung weder freiwillige Zahlungen noch die von ihm

Angebotenen und (zum Teil in geringerer Höhe als angeboten) bewilligten Raten entrichtet. Des Weiteren ist der Abgabenrückstand in der Zwischenzeit auf nunmehr € 59.769,15 angestiegen, sodass der Bw auch in weiterer Folge seinen Zahlungspflichten gegenüber der Finanzbehörde nicht nachgekommen ist.

Schließlich ist eine Nachsicht dann nicht zu gewähren, wenn sich die Abschreibung der Abgaben nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (siehe VwGH vom 21. 2. 1996, Zl. 96/16/0017). Da die beantragte Nachsicht über den Betrag von S 330.660,-- (bzw. eingeschränkt auf S 250.000,--) im Verhältnis zu den übrigen Schulden (rd. S 4,5 Mill.) nicht einmal 10 % beträgt, würde sich eine Nachsicht nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken.

Aufgrund des mangelnden Zahlungswillens, der aufgezeigten Pflichtverletzung (Vorsorge für die zu erwartende Steuernachforderung zu treffen) und dem Umstand, dass eine Nachsicht nur anderen Gläubigern zu Gute kommen würde, ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde daher dem öffentlichen Anliegen an der Hereinbringung der Abgaben gegenüber den Interessen der Partei der Vorzug zu geben. Daran kann der Umstand der geltend gemachten Unterhaltspflichten für die studierenden Söhne bzw. der hohen Zahlungsverpflichtungen der Beschaffung von Wohn – und Arbeitsräumen nichts ändern.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass trotz der schlechten wirtschaftlichen Lage des Bw das Kriterium der Billigkeit gegenüber dem Kriterium der Zweckmäßigkeit, aufgrund der obigen Ausführungen, in den Hintergrund tritt. Eine für den Bw positive Ermessensentscheidung konnte daher (auch im Hinblick auf eine teilweise Nachsicht) nicht gefällt werden.

Es ist daher der Ansicht des Finanzamtes, wenn auch teilweise aus einer anderen Begründung heraus, zu folgen und war diese Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 8. Oktober 2004