

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die V und die weiteren Senatsmitglieder S1, S2 und S3 in der Beschwerdesache B, Adresse1, vertreten durch S, Adresse2, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung des B vom 20. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 31. Juli 2013, über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten nach der am 7. Mai 2014 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeföhrer (Bf.) war seit dem Jahr 1997 Gesellschafter-Geschäftsföhrer der B.GmbH.

Mit dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 21. Dezember 2004 nahm die B.GmbH den Bf. als atypisch stillen Gesellschafter auf. Mit einer in das Vermögen der Gesellschaft übergehenden Einlage von 15.000 Euro wurde der Bf. ab 1. April 2004 sowohl an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes als auch am Gewinn und Verlust der Gesellschaft zu 10% beteiligt.

In einem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 21. Dezember 2006 wurde die Einlage um 100.000 Euro erhöht.

Über die B.GmbH wurde am 29. Jänner 2009 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde im Jahr 2011 nach Schlussverteilung (Quote 0,69%) aufgehoben und die Gesellschaft gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Bescheid vom 11. Februar 2013 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. die Einkommensteuer 2011 in der Höhe von 32.083 Euro fest.

In der Eingabe vom 18. März 2013 beantragte der Bf. die Nachsicht der Abgabenschuld gemäß § 236 BAO.

In der Schlussbilanz der B.GmbH vom 30. April 2011 seien die Schuldnachlässe der Gläubiger als Ertäge aus Sanierungsgewinnen ausgebucht worden.

Von diesem Bilanzgewinn seien dem Bf. als atypisch stillen Gesellschafter 10% als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugewiesen worden.

Durch die Versteuerung beim Bf. trete ein Ergebnis ein, das vom Gesetzgeber so nicht beabsichtigt worden sei. Entgegen dem der Versteuerung zu Grunde liegenden Leistungsfähigkeitsprinzip müsse der Bf. nunmehr einen Betrag versteuern, den er nie erhalten habe. Der Bf. müsse einen Vermögensvorteil versteuern, obwohl ihm ein solcher nicht zugeflossen sei. Im Ergebnis führe dies zu einer gesetzlich nicht erlaubten Gläubigerbegünstigung des Finanzamtes, da Steuern eingefordert würden, die nur durch Schuldnachlässe anderer Gläubiger entstanden seien, wobei die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einkommensteuervorschreibung die Vermögensverluste der Gläubiger seien.

Da es keinen Geldfluss bei der Ergebniszuweisung der GmbH gegeben habe, werde im Sinne der Gleichbehandlung von Abgabepflichtigen kein Steuerzahler benachteiligt.

Durch den Konkurs der GmbH und der atypischen Beteiligung sei es zu einem außergewöhnlichen Geschehensablauf gekommen, der auf eine durch den Bf. nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Verlauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die auch ihrer Höhe nach zum auslösenden Sachverhalt unverhältnismäßig sei.

Der Bf. habe im Rahmen des Insolvenzverfahrens sein gesamtes Vermögen verloren, da die Kredit gebenden Banken auch an seinem Privatvermögen gesichert gewesen seien und auch persönliche Haftungen gegenüber den Kreditgebern bestanden haben. So habe ein seit Jahren verpfändetes Grundstück verkauft werden müssen.

Der Bf. sei für zwei Kinder sorgepflichtig und wohne mit seiner Familie in einer kleinen Wohnung. seine finanzielle Situation sei äußerst angespannt, nach Berücksichtigung der monatlichen Belastungen verbleibe ihm nur das Existenzminimum.

Es seien daher nur begrenzte liquide Mittel vorhanden; die Entrichtung der Abgabenschuld für eine "fiktive" Bemessungsgrundlage stelle für den Bf. eine Gefährdung seiner Existenz dar. Vermögenswerte seien nicht vorhanden, das Auto sei geleast. Die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit des Bf. reichten gerade für die Begleichung des Lebensunterhaltes

sowie der Sozialversicherung und der anfallenden Steuern aus, es sei aber unmöglich, den geschuldeten Steuerbetrag aufzubringen.

Mit dem Bescheid vom 31. Juli 2013 wies das Finanzamt den Antrag des Bf. um Bewilligung einer Nachsicht in der Höhe von 32.083 Euro als unbegründet ab. Die Besteuerung der Einkünfte würde bei allen Abgabepflichtigen zu einer Besteuerung in gleicher Weise führen. Auf Grund der laufenden Einnahmen des Bf. aus selbständiger Tätigkeit erscheine eine Abstättung des Rückstandes in monatlichen Raten zumutbar.

In der vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandelnden Berufung gegen diesen Bescheid brachte der Bf. unter Wiederholung seines Vorbringens vor, die Gesellschaft habe durch die konkursrechtlich erzwungenen Schuldnachlässe der Gläubiger zum 30. April 2011 einen Gewinn in der Höhe von 1.665.314,50 Euro ausgewiesen. Da das Unternehmen nicht fortgeführt worden sei, handle es sich dabei nach Ansicht der Finanzverwaltung um keinen steuerfreien Sanierungsgewinn.

Dem Bf. sei es gelungen, als Einzelunternehmer die Existenzgrundlage seiner Familie zu sichern. Neben den monatlich notwendigen Ausgaben zur Lebenserhaltung sei aber kein Platz für weitere Belastungen. Das Einkommen habe im Jahr 2012 14.000 Euro betragen. Es sehe auch nicht so aus, als ob sich die Situation in Hinkunft ändern würde.

Eine Einhebung der Abgabe würde eine Existenzgefährdung des Bf. verursachen, deren Folgen ihn in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigten und die mit einer Nachsicht abgewendet werden könnten.

Abgesehen vom Finanzamt gebe es noch 2014 fällig werdende Verbindlichkeiten gegenüber der Sozialversicherung in der Höhe von 12.615,12 Euro, die ebenfalls aus der Zuweisung der B.GmbH resultierten. Das Sozialversicherungsrecht knüpfe an den gleichen Bestimmungen wie das Steuerrecht an, weshalb auch hier eine Belastung nicht habe vermieden werden können, obwohl kein Geldfluss stattgefunden habe. Leider gebe es keine Möglichkeit, diesbezüglich eine Nachsicht zu beantragen, sodass der Bf. in seiner Liquiditätsplanung zusätzlich die - wahrscheinlich in Raten erfolgende - Begleichung der Schuld gegenüber der Sozialversicherung berücksichtigen müsse.

Im Übrigen sei das Ermessen seitens der Abgabenbehörde nicht begründet worden.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter des Bf. unter Wiederholung seiner schriftlichen Ausführungen ergänzend vorgebracht, die Abgabenerklärungen 2012 seien bereits eingereicht worden. Der Gewinn des Bf. im Jahr 2012 belaufe sich auf 9.016,57 Euro. Die Gattin des Bf. beziehe ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit in ungefähr gleicher Höhe wie der Bf. Dieser sei nach wie vor für zwei Kinder sorgepflichtig.

Der Vertreter des Bf. verwies insbesondere darauf, dass der Bf. als stiller Gesellschafter eine Einlage in der Höhe von 115.000 Euro geleistet habe. Die Einlage sei höher gewesen als die Verlustzuweisungen aus der Beteiligung. Der Schuld nachlass sei ausschließlich der GmbH zu Gute gekommen. Der Bf. komme nun zum Handkuss, obwohl er keine persönliche Haftung eingegangen sei. Auch ein positives Verrechnungskonto sei durch den Konkurs der GmbH verloren gegangen.

Hinsichtlich der Forderung der Sozialversicherung an den Bf. liefen derzeit Verhandlungen, ob die Sozialversicherung den Gewinn der GmbH nicht doch als Sanierungsgewinn anerkenne und daher auf die Forderung verzichte.

Laut Rückstandsaufgliederung vom 29. April 2014 haftet die mit Bescheid vom 11. Februar 2013 festgesetzte Einkommensteuer 2011 über 32.083 Euro zur Gänze unberichtigt aus.

Über die Beschwerde 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.

Nach dem Wortlaut dieser Norm können Nachsichtsmaßnahmen - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandes der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden. Erst die Bejahung des Vorliegens dieses Tatbestandsmerkmals kann in weiterer Folge zu einer Ermessensentscheidung führen. Liegt der Tatbestand der Unbilligkeit der Einhebung nicht vor, fehlt die gesetzlich vorgesehene Bedingung für eine Nachsicht. Das darauf gerichtete Ansuchen ist diesfalls ohne Ermessensentscheidung aus Rechtsgründen abzuweisen.

Der Bf. bringt vor, die Einhebung der Einkommensteuer 2011 in der Höhe von 32.083 Euro sei sachlich und persönlich unbillig.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (z.B. VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196).

Unter Unbilligkeiten im Sinne des §236 BAO können nur solche Härten, unzumutbare Eingriffe, unverständliche Ergebnisse und subjektiv oder objektiv unerträgliche behördliche Maßnahmen zu verstehen sein, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die im Abgabenrecht selbst und damit in der Stufe der Anwendung des materiellen Rechts und damit in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Solchen Mängeln ist in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2420).

Der Bf. unterzeichnete am 21. Dezember 2004 den Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft mit der B.GmbH Mit einer Vermögensbeteiligung über 15.000 Euro, die später um 100.000 Euro aufgestockt wurde, war der Bf. ab 1. April 2004 zu 10% sowohl am Gewinn als auch am Verlust der Gesellschaft beteiligt.

Die Versteuerung eines Gewinnes aus dieser Beteiligung ist daher Ausfluss des vom Bf. aus freien Stücken eingegangenen Vertragsabschlusses mit der Gesellschaft. Dass der Bf. nunmehr in Folge dieser atypisch stillen Beteiligung für den Gewinnanteil einkommensteuerpflichtig ist, obwohl er keine persönliche Haftung eingegangen ist, ist Folge der gewählten rechtlichen Konstruktion und nicht eines außergewöhnlichen Geschehensablaufes.

Der Bf. hat sich verpflichtet, die bei der Gesellschaft anfallenden Gewinne und Verluste im vereinbarten prozentuellen Ausmaß zu übernehmen. Damit hat sich der Bf. auch zur Übernahme von Buchgewinnen - ebenso wie Buchverlusten - verpflichtet. Dass der Bf. bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages möglicherweise nicht mit dem bei der GmbH anfallenden Sanierungsgewinn in Folge ihrer Insolvenz gerechnet hat, stellt keinen außergewöhnlichen Geschehensablauf dar und macht die Versteuerung der 10%igen Beteiligung beim Bf. nicht sachlich unbillig.

Die Versteuerung der Einkünfte aus der Beteiligung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist daher eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage. Darin ist aber eine sachliche Unbilligkeit nicht gelegen (z.B. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Die Höhe der Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2011 bemisst sich nach dem für alle Abgabepflichtigen geltenden Einkommensteuertarif und kann daher auch der Höhe nach nicht als unverhältnismäßig zum auslösenden Sachverhalt bezeichnet werden.

Im Übrigen finden die Schuld nachlässe der Gläubiger Eingang in deren Bilanzen und vermindern den Gewinn dieser Unternehmen, sodass von einer "Begünstigung" des Finanzamtes durch die Festsetzung der Einkommensteuer beim Bf. nicht gesprochen werden kann.

Die Rechtsanwendung des Finanzamtes im vorliegenden Einzelfall führt daher nicht zu einem Ergebnis, das vom Gesetzgeber offensichtlich nicht beabsichtigt war.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen muss es also zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Dazu bringt der Bf. vor, er besitze kein verwertbares Vermögen. Eine Veräußerung von Vermögen bzw. eine Verschleuderung noch vorhandener Aktiva (Liegenschaften) zum Zwecke der Entrichtung der Einkommensteuer kommt daher ohnehin nicht in Frage.

Unter Berücksichtigung seiner Sorgepflichten verbleibt dem Bf. nach seinem Vorbringen derzeit monatlich in etwa ein Betrag, der dem Existenzminimum entspricht (Gewinn im Jahr 2012: 9.016,57 Euro).

Die Existenzgefährdung tritt im vorliegenden Fall nicht durch die Einhebung der verfahrensgegenständlichen Abgabe ein, sondern liegt eine solche bereits ohne Berücksichtigung der aushaltenden Abgabenschuld vor.

Die (teilweise) Gewährung der beantragten Nachsicht würde daher an der Existenzgefährdung des Bf. nichts ändern. Eine Tilgung der Einkommensteuer in der Höhe von 32.083 Euro ist dem Bf. nach seinem unbestrittenen Vorbringen zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen derzeit nicht möglich.

Eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt daher nicht vor, weil es in Folge der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu keiner Auswirkung der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage des Bf. kommen kann (vgl. VwGH 22.9.2000, 95/15/0090).

Da somit weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung vorliegt, war die Beschwerde bereits aus Rechtsgründen abzuweisen.

Insoweit der Bf. vorbringt, hinsichtlich der Forderung der Sozialversicherung über 12.615,12 Euro ließen derzeit Verhandlungen, die im Fall des Erfolges zum Wegfall dieser Forderung führen, ist festzuhalten, dass eine Nachsicht dann nicht erteilt werden kann, wenn diese ausschließlich zu Lasten der Abgabenbehörde und zu Gunsten anderer Gläubiger (in diesem Fall zu Gunsten der Sozialversicherung) ginge (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082, VwGH 22.9.2000, 95/15/2000).

Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vage in Aussicht gestellte Möglichkeit des Forderungsverzichtes durch die Sozialversicherung wäre selbst für den Fall, dass im vorliegenden Fall eine Ermessensentscheidung zu treffen wäre, nicht ausreichend, nach der derzeitigen Sachlage von vornherein die beantragte Nachsicht der Einkommensteuer zu gewähren.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist eine ordentliche Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis auf Grundlage der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist und nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 7. Mai 2014