



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., D., vom 30. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. August 2011 betreffend Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) wurde mit Bescheid vom 29. Juli 2011 zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 veranlagt. Daraus ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 6.697,36 €.

Am 10. August 2011 brachte der Bw. einen Zahlungserleichterungsantrag ein, mit dem er um Tilgung dieser Einkommensteuernachforderung in zwölf Monatsraten – elf Raten zu je 560,00 € und einer Abschlussrate von 537,00 € - beginnend mit 15. August 2011 ersuchte. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Bw. habe im Dezember 2010 die letzte nichtselbständige Tätigkeit in L. bzw. im Februar 2011 die letzte nichtselbständige Tätigkeit in Ö. ausgeübt. Bisher sei es ihm nicht gelungen, eine neue nichtselbständige Tätigkeit in diesen Ländern aufzunehmen. Gleichzeitig habe der Bw. im Mai 2011 die Rechtsanwaltsprüfung in L. erfolgreich abgelegt und werde im Herbst 2011 zur Ergänzungsprüfung in Ö. antreten. Der Bw. plane auf Grund der geringen Anzahl von Stellenangeboten die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unter anderem als Rechtsanwalt in L. und Ö.. Derzeit investiere der

Bw. erhebliche Summen in den Aufbau der entsprechenden gesetzlich bzw. standesrechtlich vorgeschriebenen Infrastruktur in Ö.. Nach dem derzeitigen Stand sei im Jahr 2011 nicht mit einem positiven Betriebsergebnis aus der selbständigen Tätigkeit in Ö. zu rechnen.

Mit Bescheid vom 16. August 2011 wurde dem Bw. eine Tilgung der zu diesem Zeitpunkt noch aushaftenden Abgaben von 4.284,60 € in 8 Raten in der nachfolgend angeführten Höhe bewilligt:

1. Rate und 2. Rate	15.09.2011	1.120,00 €
3. Rate	17.10.2011	560,00 €
4. Rate	15.11.2011	560,00 €
5. Rate	15.12.2011	560,00 €
6. Rate	16.01.2012	560,00 €
7. Rate	15.02.2012	560,00 €
8. Rate	15.03.2012	364,00 €
		4.284,60 €

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Ratenzahlung entsprechend dem Zahlungserleichterungsansuchen vom 8. August 2011 festzusetzen und die Einkommensteuernachforderung 2010 nicht mit der Umsatzsteuergutschrift 2011 zu verrechnen. Zur Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, das aus Umsatzsteuervoranmeldungen 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011 und 06/2011 resultierende Guthaben sei vom Bw. wegen zu erwartender Umsatzsteuerzahlungen für den Monat August 2011 vorab auf dem Steuerkonto belassen worden. Eine Gegenverrechnung dieser Umsatzsteuergutschrift mit der Einkommensteuernachforderung 2010 entspreche nicht der Einzahlungswidmung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2011 wurde die Berufung unter Widerrgabe von § 214 BAO mit der Begründung abgewiesen, eine Verrechnung entsprechend dem der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Verwendungszweck setze voraus, dass die Abgabe, die gezielt entrichtet werden solle, ziffernmäßig konkretisiert sei. Eine Verrechnungsanweisung, wonach etwa die aus der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Jänner resultierende Gutschrift in Höhe von 1.000,00 € für die Abdeckung der noch bekanntzugebenden Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Februar verwendet werden solle, sei unwirksam. Eine „Reservierung“ für die Tilgung einer erst später zu konkretisierenden Abgabe sei somit unzulässig.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde wiederum bemängelt, dass dem Zahlungserleichterungsansuchen nicht vollinhaltlich Folge gegeben worden sei. Denn wie bereits dargelegt worden sei, seien die gegenständlichen Vorsteuergutschriften zur Abdeckung der im Monat August 2011 anfallenden Umsatzsteuer auf dem Abgabenkonto belassen worden. Die betreffenden Leistungen seien zwar im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bereits im Jänner 2011 erbracht worden, könnten aber erst im August 2011 abgerechnet werden (Leistungsabrechnung auf Grund offener Förderungsansuchen „X“). Die Abgabenbehörde habe jedoch entgegen dem vom Bw. bekanntgegebenen Verwendungszweck die Umsatzsteuergutschriften auf dem Abgabenkonto mit der Einkommensteuernachforderung 2010 gegenverrechnet. Diese Einkommensteuer sei dem Bw. für seine nichtselbständige Erwerbstätigkeit (Grenzgänger) vorgeschrieben worden. Dies habe zur Folge, dass der Bw. die Umsatzsteuer für August 2011 in Höhe von 4.505,29 € sofort zu bezahlen hätte.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes werde die Rechtsmeinung vertreten, dass eine Zweckwidmung einer auf dem Abgabenkonto bestehenden Gutschrift für die Abdeckung einer bestimmten, erst zukünftig fällig werdenden Steuer zwingend zu berücksichtigen sei. Denn gegenständlich handle es sich nicht um eine zusammenfassende Verbuchung gemäß § 214 Abs. 1 BAO, weshalb eine getrennte Betrachtung der verschiedenen Abgaben und der daraus resultierenden Gutschriften und Zahlungsverpflichtungen zulässig sei.

Sollte die Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Zahlungserleichterungsansuchen vom 8. August 2011 nicht vollinhaltlich Folge geben, wird hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld die Bewilligung einer ratenweisen Zahlung - elf Monatsraten zu je 201,00 € und einer Abschlusszahlung von 202,00 € - beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob dem Zahlungserleichterungsansuchen vom 8. August 2011 bzw. dem als Eventalantrag gewerteten Ratenansuchen vom 12. Oktober 2011 vollinhaltlich Folge gegeben werden kann. Insbesondere ist zu klären, ob eine Verrechnung von aus Umsatzsteuervoranmeldungen resultierenden Überschüssen mit einer Einkommensteuernachforderung, der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zugrunde liegen, zulässig ist.

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung

(Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

§ 214 Abs. 1 1. Halbsatz BAO bestimmt, dass in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind.

Nach § 214 Abs. 4 BAO sind Zahlungen, soweit sie Abgabenschuldigkeiten oder im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersätze oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche betreffen, dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen. Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

§ 213 Abs. 1 BAO legt zwingend fest, dass wiederkehrend zu erhebende Abgaben auf ein und demselben Abgabenkonto zusammengefasst zu verbuchen sind. Zu den wiederkehrend zu erhebenden Abgaben gehören sowohl die veranlagte Einkommensteuer - unabhängig davon, ob ihr Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit zugrunde liegen - als auch Umsatzsteuervorauszahlungen(Ritz, BAO⁴, § 213 Tz 1ff sowie die dort angeführten Judikate). Die im Berufungsverfahren vertretene gegenteilige Rechtsansicht des Bw. ist somit nicht zutreffend.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt auch die Auffassung des Finanzamtes, wonach eine Verrechnung entsprechend dem der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Verwendungszweck voraussetzt, dass die Abgabe, die gezielt entrichtet werden soll, bereits ziffernmäßig konkretisiert ist (siehe dazu Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 214 Anm 25). Die seitens des Bw. im Zuge der Umsatzsteuervoranmeldungen 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011 und 06/2011 getätigten Verrechnungsweisungen, wonach die aus diesen Voranmeldungen resultierenden Gutschriften für die Abdeckung der noch bekanntzugebenden Umsatzsteuervorauszahlung 08/2011 verwendet werden sollen, sind somit unwirksam.

Weder dem primären Zahlungserleichterungsansuchen auf Tilgung der Einkommensteuer 2010 in zwölf Monatsraten – elf Raten zu je 560,00 € und einer Abschlussrate von 537,00 €, beginnend mit 15. August 2011 - noch dem Eventualantrag auf Bewilligung einer ratenweisen Zahlung der Umsatzsteuerschuld - elf Monatsraten zu je 201,00 € und einer Abschlusszahlung von 202,00 € - kann vollinhaltlich Folge gegeben werden, weil Zahlungserleichterungsbescheide antragsgebundene Verwaltungsakte darstellen (VwGH

18.6.1993, 91/17/0041). Ausfluss dieser Antragsgebundenheit ist unter anderem, dass sich die Abgabenbehörde - abgesehen von der im § 212 Abs. 1 letzter Satz BAO eingeräumten Ermächtigung - nicht über das Zahlungserleichterungsbegehren hinweg setzen darf. Vor allem ist es der Abgabenbehörde aufgrund der Antragsgebundenheit untersagt, eine Zahlungserleichterbewilligung auszusprechen, die über den zeitlichen Rahmen oder über das, bezogen auf Abgabenart und Abgabenhöhe, beantragte Ausmaß des Zahlungserleichterungsansuchens hinausgeht (Ritz, BAO4, § 212 Tz 1). Konsequenz dieser Rechtslage ist, dass ein Zahlungserleichterungsansuchen regelmäßig als gegenstandslos anzusehen ist, wenn im Zeitpunkt seiner Entscheidung die vom Zahlungserleichterungswerber beantragte Laufzeit der Zahlungserleichterung bereits verstrichen ist oder die entsprechenden Abgaben entrichtet wurden (VwGH 24.5.1985, 85/17/0074; VwGH 24.9.1993, 93/17/0096; VwGH 23.10.1997, 96/15/0133).

So haftete die Einkommensteuer 2010 bereits am 16. August 2011 - dem Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides, mit dem über das Ratenansuchen vom 8. August 2011 abgesprochen wurde - wegen der obig dargelegten verpflichtenden kontokorrentmäßigen Verrechnung und der unzulässigen Verrechnungsweisung lediglich in Höhe von 4.284,60 € aus. Das Finanzamt konnte daher auch nur diesen offenen Betrag ihrem Bewilligungsbescheid zugrunde legen.

Dem Eventualantrag auf Bewilligung einer ratenweisen Zahlung der Umsatzsteuerschuld kann deshalb nicht vollinhaltlich Folge gegeben werden, weil – wie eine seitens des Unabhängigen Finanzsenates am 6. März 2012 vorgenommene Buchungsabfrage zeigt - gegenwärtig lediglich Umsatzsteuer für den Zeitraum 08/2011 in Höhe von 457,30 € aushaftet. Bei dem verbleibenden Rückstand in Höhe von 1.870,49 handelt es sich um die ebenfalls noch ausständige Einkommensteuer 2010.

Überdies obliegt die Darlegung der rechtlichen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung – Vorliegen einer erheblichen Härte bei einer sofortigen (vollen) Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten und Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben - dem Begünstigungswerber, der diese aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen hat (siehe dazu VwGH 28.2.2000, 99/17/0228). Denn die Gewährung einer Zahlungserleichterung stellt eine Begünstigung dar, weshalb die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt (VwGH 28.02.2000, 99/17/0228; UFS 30.06.2010, RV/0028-W/10; UFS 28.06.2010, RV/0707-L/10).

Von einer erheblichen Härte ist auszugehen, wenn der Abgabepflichtige durch die sofortige (volle) Abgabenentrichtung in eine wirtschaftliche Notlage bzw. in finanzielle Bedrängnis gerät

oder ihm die Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen nicht zugemutet werden kann (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 2247 f). Diese in der Beengtheit wirtschaftlicher Dispositionen bestehenden Härten dürfen aber nicht von der Wirkung und der Schwere sein, dass in ihnen bereits die Quelle einer Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gelegen ist. Eine Zufristung ist daher nur bei gerechtfertigter Erwartung späterer Leistungsfähigkeit möglich. Dagegen kann bei einer drohenden, ernsthaft zu besorgenden Leistungsunfähigkeit keine Zahlungserleichterung gewährt werden. Derartige eine Gefährdung darstellende Umstände sind im Allgemeinen anzunehmen bei einer Überschuldung des Abgabepflichtigen, bei schlechten Einkommens- und Vermögensverhältnissen, voraussehbar geringem künftigem Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen (siehe dazu Stoll, a.a.O. S. 2249 f). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch bei einer bereits bestehenden Gefährdung der Einbringlichkeit eine Zahlungserleichterung nicht zu gewähren (z.B. VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112).

Das Vorbringen des Bw. beschränkt sich nun darauf, dass es ihm nicht gelungen sei, eine seiner Ausbildung entsprechende nichtselbständige Tätigkeit zu finden und er deshalb Vorbereitungen für die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit treffe. Dies erfordere die Investition erheblicher Summen, denen zumindest vorerst noch keine Einnahmen gegenüberstehen.

Mit diesen Angaben ist der Bw. seiner Offenlegungs- und Konkretisierungspflicht aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nur unvollständig nachgekommen. Denn weder wurden die Vermögensverhältnisse zahlenmäßig konkret dargestellt, noch wurde angegeben, welcher Betrag dem Bw. zur Begleichung seiner Abgabenschuldigkeiten monatlich tatsächlich zur Verfügung steht. Trotz dieser Mängel ist aber das Finanzamt gegenständlich vom Vorliegen einer erheblichen Härte und einer Nichtgefährdung der Einbringlichkeit ausgegangen und hat dem Ratenansuchen, wenn auch nicht antragsgemäß, mit dem angefochtenen Bescheid Folge gegeben. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, die Sachverhaltsannahmen der Erstbehörde in Streit zu stellen, zumal der Bw. innerhalb eines Zeitraumes von sechs Monaten seinen Abgabenzurückstand um 54% reduziert hat (von 4.284,60 € auf 2.327,79 €) und durch diesen Beweis seiner Zahlungsfähigkeit und seines Zahlungswillens aufgezeigt hat, dass die Einbringlichkeit der Abgaben durch die Zufristung nicht als gefährdet zu erachten ist. Die Bewilligung niedrigerer Raten und damit eines längeren Tilgungszeitraumes als im angefochtenen Bescheid festgelegt wurde, kommt aber nicht in Betracht. Denn weder hat der Bw. zahlenmäßig belegt, dass ihm die Bezahlung der Raten in der gegenständlichen Höhe

nicht möglich sei und deshalb eine erhebliche Härte darstelle, noch ist in solcher Sachverhalt aus den Akten zu ersehen.

Gesamthaft war somit der Berufung bereits aus Rechtsgründen nicht Folge zu geben.

Feldkirch, am 6. März 2012