



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat 3

GZ. RV/0272-I/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Mag. Z., vom 11. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. April 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine KG, die ein Textilhandelsunternehmen betreibt, zu dem bis 2001 mehrere Filialen gehörten.

Mit Eingabe vom 27. 2. 2009 beantragte der steuerliche Vertreter, einen Abgabenbetrag von 10.209,73 € gemäß § 236 BAO nachzusehen. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus der im Anschluss an eine Betriebsprüfung (mit Bescheiden vom 11. 5. 2006) festgesetzten Umsatzsteuer für die Jahre 1999 (1.424,02 €), 2000 (2.705,10 €) und 2001 (6.080,61 €). Der Nachsichtsantrag wurde wie folgt begründet:

„...Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht hervorgeht, sind in den Wirtschaftsjahren 1999 bis 2001 verschiedene grobe Unregelmäßigkeiten bei der Erlöserfassung des im Jahr 2001 geschlossenen Textileinzelhandelsgeschäftes in F... festgestellt worden. Umsatzhinzuschätzungen führten zum Mehrergebnis in dieser Höhe.

Diese vom Betriebsprüfer festgestellten Unregelmäßigkeiten sind bereits seit dem Jahr 2002 Gegenstand anhängiger Prozesse gegen eine ehemalige Mitarbeiterin des Unternehmens und deren Gatten. Sie wurden wegen Betruges angeklagt und wurden von der Staatsanwaltschaft F... strafrechtlich verfolgt.

Es liegen mehrere Gutachten vor, welche die Schuldvermutung eindeutig unterstützen. Ganz offensichtlich hat die ehemalige leitende Mitarbeiterin, welcher als enger Verwandter verständlicherweise ein gewisses Maß an Vertrauen entgegen gebracht werden durfte, Warenumsätze im großen Stil abgezweigt und die Computerkasse im nachhinein manipuliert.

Die vom Betriebsprüfer festgestellte Umsatzdifferenz von 50.000 € deckt sich ziemlich genau mit der bereits im Jahr 2002 festgesetzten Prozessforderung.

Die Gerichtsverhandlungen haben sich durch Verschleppungstaktik und die Verlegung eines Teils der Prozesse vom Bezirksgericht F... nach I. weiter verzögert. Die im Jahr 2003 eingeleiteten Prozesse wurden erst im Herbst 2008 (!) abgeschlossen. Dabei wurde die fristlose Entlassung der unterschlagenden Mitarbeiterin wegen Untreue bestätigt und die von ihr geforderte Kündigungsentschädigung zurückgewiesen. Die strafrechtliche Verfolgung der Mitarbeiterin wurde aus fadenscheinigen Gründen von der Staatsanwaltschaft F... letztendlich niedergeschlagen. Gegen diesen Vorgang wurden Korruptionsvorwürfe erhoben und Untersuchungen auf ministerieller Ebene angefordert.

Aufgrund der sich aus dem Betriebsprüfungsbericht ergebenden Umsatzsteuernachforderung wurde gegen die Komplementärin...vom Finanzamt I. zu allem Überdruss auch noch ein Finanzstrafverfahren eingeleitet. In diesem Verfahren wurden sämtliche Beweise gegen die ehemalige Mitarbeiterin vorgelegt. Herr Dr. X. hat daraufhin entschieden, dass Frau P. frei von jeglicher Schuld sei. Er hatte erwogen, gegen die betrügende Mitarbeiterin vorzugehen.

Die Komplementärin...als Geschädigte hat in den letzten Jahren ein derart gebündeltes Maß an Ungerechtigkeit, Korruptionsvorgängen und Mobbing hinnehmen müssen, dass sie am Ende ihrer Kraft ist. Frau P. bittet um eine persönliche Vorsprache, um die Fülle der Beweise und die umfangreiche Darstellung der Vorgänge ausreichend darstellen zu können.

Das Unternehmen ist nicht in der Lage, die nachgeforderte Umsatzsteuer, welche nie vereinbart wurde, zu bezahlen. Die bisher erfolgte Teilrückführung des Nachforderungsbetrages resultiert aus der zwangsweisen Verrechnung mit Vorsteuergutschriften, deren Verzicht sich das Unternehmen eigentlich nicht leisten konnte..."

Das Finanzamt wies den Nachsichtsantrag mit Bescheid vom 8. 4. 2009 ab. Nach Darstellung der maßgeblichen Rechtslage führte das Finanzamt aus, dass die Nachsichtswerberin, die im Nachsichtsverfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen habe, auf welche die Nachsicht gestützt werden könne. Da das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast bei der Nachsichtswerberin liege, seien nur die von ihr geltend gemachten Nachsichtsgründe zu prüfen.

Die Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles könne eine persönliche oder sachliche sein. Eine persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers und sei stets dann gegeben, wenn die Einhebung die Existenz des Steuerpflichtigen gefährdete; es genüge, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, etwa wenn die Abgabenschuld nur durch Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte.

Die Nachsichtswerberin habe vorgebracht, sie sei nicht in der Lage, die nachgeforderte Umsatzsteuer zu bezahlen; sie könne sich den „Verzicht“ auf Vorsteuergutschriften, welche mit den nachsichtsgegenständlichen Abgabenschulden verrechnet worden seien, nicht leisten.

Dass die Entrichtung der Abgabenschuld die Existenz der Nachsichtswerberin gefährdete, sei jedoch nicht behauptet worden. Für eine derartige Gefährdung beständen auch sonst keine Anhaltspunkte. Da auch nicht vorgebracht worden sei, dass zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten Vermögenswerte verschleudert werden müssten, liege keine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer sei ein vom Gesetzgeber bei Anwendung des Gesetzes beabsichtigtes Ergebnis. Die Behauptung, die von der Betriebsprüfung festgestellten Umsatzziffern seien auf das Fehlverhalten einer ehemaligen Mitarbeiterin zurückzuführen, zeige keine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung auf. Vielmehr müsse sich die Nachsichtswerberin bei dieser Person schadlos halten. Auch wären der Nachsichtswerberin entsprechende Kontrollmaßnahmen zumutbar gewesen. Da die betreffende Mitarbeiterin laut Arbeitgeberakt spätestens ab dem Jahr 2000 nicht mehr bei der Nachsichtswerberin beschäftigt gewesen sei, sei auch nicht nachvollziehbar, dass in allen Jahren (1999 bis 2001) Wareumsätze unterschlagen worden seien. Die Zuschätzung durch die Betriebsprüfung sei aufgrund sehr mangelhafter Aufzeichnungen der Nachsichtswerberin erfolgt. Da somit auch keine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gegeben sei, bleibe für das dem Finanzamt eingeräumte Ermessen kein Raum. Im Übrigen bestünde die Möglichkeit einer Abstattung der Abgabenschulden in Form von Ratenzahlungen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 11. 5. 2009 wurde ausgeführt, dass die in Rede stehende Mitarbeiterin als Filialleiterin verantwortlich „für die Ware“ gewesen sei. Sie habe sich gemeinsam mit ihrem Ehegatten, einem Informatik-Spezialisten, durch Kassenmanipulationen bereichert. Eine Überwachung dieser Mitarbeiterin sei nicht möglich gewesen; deren Fehlverhalten sei erst „nach Zusperren der Geschäfte“ Ende 2000 hervorgekommen. Ein Regress sei bislang nicht möglich gewesen, weil das Verfahren vor dem Arbeitsgericht erst im Oktober 2008 mit einer Ablehnung sämtlicher Abfertigungsansprüche beendet worden sei. Weiters wurde auf die mit der Bestellung eines Buchsachverständigen verbundenen Kosten darauf hingewiesen, dass von diesem Sachverständigen „ein hohes Maß an Täuschungswirksamkeit gegenüber der Geschäftsführung“ festgestellt worden sei.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach der für die Abgabennachsicht maßgeblichen Bestimmung des § 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 § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Vorauszuschicken ist, dass die nachsichtsgegenständliche Umsatzsteuer in der Zwischenzeit zur Gänze getilgt wurde. Somit bezieht sich der Antrag der Bw. auf bereits entrichtete Abgaben.

Im Fall eines Nachsichtsansuchens ist zunächst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Wird diese Frage verneint, ist der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Wird hingegen eine Unbilligkeit bejaht, ist im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 11.12.1996, 94/13/0047).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Hingegen ist in der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm keine sachliche Unbilligkeit gelegen (vgl. VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022; VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002). Auch Folgen des Unternehmerwagnisses sind in der Regel nicht als sachliche Unbilligkeit anzusehen (vgl. VwGH 23.1.1996, 95/14/0062).

Eine persönliche Unbilligkeit ist gegeben, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, zum Beispiel wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Der gegenständliche Nachsichtsantrag wird im Wesentlichen darauf gestützt, dass die Umsatzsteuernachforderung für die Jahre 1999 bis 2001 durch grobe Mängel bei der Erlöserfassung entstanden sei. Eine ehemalige Filialleiterin im Unternehmen der Bw. habe Warenumsätze im großen Stil abgezweigt und entsprechende Kassenmanipulationen vorgenommen. Die fristlose Entlassung dieser Mitarbeiterin wegen Untreue sei nunmehr arbeitsgerichtlich bestätigt worden.

---

Mit der Frage, ob ein Fehlverhalten von Organen oder Dienstnehmern einer Gesellschaft zu einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung führen kann, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals auseinandergesetzt:

Im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0099, ging es um die Nachsicht von Umsatzsteuer, welche auf die von einem ehemaligen Dienstnehmer einer GmbH unterschlagenen Tageslösungen entfallen war. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof vertreten, dass die Handelsumsätze einer GmbH zu entsprechenden Umsatzsteuerschuldigkeiten führten. Das Entstehen von Umsatzsteuer aus dem Verkauf von Waren durch Unternehmer entspreche dem allgemeinen Umsatzsteuerregime. Wenn dem Unternehmen Teile der aus dem Warenverkauf erzielten Einnahmen durch einen Dienstnehmer widerrechtlich entzogen würden, sei dieses rechtswidrige Verhalten ein vom umsatzsteuerlich relevanten Verkaufsvorgang getrennter Vorgang, der nicht zur sachlichen Unbilligkeit in Bezug auf die Einhebung der Umsatzsteuer führe. Ein durch Dienstnehmer zugefügter Vermögensschaden sei dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen, woraus keine sachliche Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO folge.

Dem Erkenntnis vom 23.3.1999, 98/14/0147, lag die unrechtmäßige Vereinnahmung von (Lieferanten-)Boni durch den Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft zugrunde, welche zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führte. Auch in diesem Fall verneinte der Gerichtshof eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung mit der Begründung, dass eine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, nicht eintrete. Die Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen sei vielmehr eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage. Die dem Unternehmen erwachsene Belastung habe ihre Ursache nicht in der Abgabeneinhebung, sondern in einem (treuwidrigen) Verhalten des seinerzeitigen Gesellschafter-Geschäftsführers, gegen den die Gesellschaft ihre Forderung zu richten habe.

Im Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/15/0259, vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass die Bestimmung des § 236 BAO keine Handhabe dafür böte, dem Steuerpflichtigen Schäden auszugleichen, die ihm im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit entstanden seien.

In Anbetracht dieser Rechtsprechung befindet sich das Finanzamt im Recht, wenn es das von der Nachsichtwerberin behauptete Fehlverhalten einer früheren Filialleiterin als ungeeignet angesehen hat, eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu begründen. Denn im vorliegenden Fall ist keine – im Vergleich zu anderen Fällen – ungewöhnliche Belastungswirkung eingetreten, weil die Umsatzbesteuerung der von der Bw. im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage darstellt. Widerrechtliche Handlungen von Angestellten sind dem allgemeinen

---

Unternehmerrisiko zuzurechnen, eine daraus resultierende Steuerbelastung kann nicht im Wege einer Abgabennachsicht auf die Allgemeinheit überwälzt werden. Durch ein derartiges Verhalten von Dienstnehmern entstandene Vermögenseinbußen begründen keine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung.

Weiters wird der Nachsichtsantrag auf gegen die ehemalige Filialleiterin geführte Zivilprozesse, damit verbundene Belastungen für die Bw. sowie auf behauptete Missstände bei der Strafverfolgung dieser Dienstnehmerin gestützt. Mit den diesbezüglichen Ausführungen werden aber nur Umstände geltend gemacht, die in keinem Zusammenhang mit der Abgabeneinhebung stehen. Von einer persönlichen Einvernahme der Bw. war daher Abstand zu nehmen, weil das Nachsichtsverfahren nicht der Behandlung von in die gerichtliche Zuständigkeit fallenden Angelegenheiten dient. Dass sich die Bw. von der Justiz ungerecht behandelt fühlt und im Hinblick auf die Einstellung des Strafverfahrens gegen die frühere Filialleiterin offenbar auch „Korruptionsvorwürfe“ erhoben hat, ist im Nachsichtsverfahren ohne rechtliche Bedeutung.

Der von der Bw. vorgetragene Sachverhalt hätte allenfalls dann (und nur insoweit) von Bedeutung sein können, wenn ein unrechtmäßiges Verhalten der ehemaligen Filialleiterin das Unternehmen der Bw. in eine derart bedrohliche wirtschaftliche Lage gebracht hätte, dass eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Form einer Gefährdung der Unternehmensexistenz indiziert würde (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0147). Dass durch die Einhebung von Umsatzsteuer in Höhe von zirka 10.000 € die wirtschaftliche Existenz der Bw. gefährdet wäre, hat die Bw. selbst nicht behauptet. Eine solche Existenzgefährdung ergibt sich weder aus der nicht näher belegten Behauptung, die Bw. sei zur Entrichtung der (bereits getilgten) Umsatzsteuer nicht in der Lage, noch daraus, dass sich das Unternehmen der Bw. die Verrechnung von Vorsteuersteuergutschriften mit der nachsichtsgegenständlichen Umsatzsteuer „eigentlich nicht leisten“ habe können. Mit diesen Ausführungen wird auch kein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Umsatzsteuer und den im Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen aufgezeigt.

Da die im § 236 BAO normierte Voraussetzung für eine Abgabennachsicht, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, aus den dargelegten Gründen nicht gegeben ist, war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 19. Mai 2010