

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Top Thema

Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung

Praxisfall
Umsatzsteuer

Ertragssteuern

(Gemischte) Schenkungen
– Lösungsansatz de lege
ferenda

Internationales Steuerrecht

Amount B

Lohnsteuer & Sozialversicherung

SEG-Zulagen –
Update 2024



TAXLEX.MANZ.AT

ISSN 1813-4432

Persönliche Unbilligkeit – Hilfeleistung durch Dritte

BEITRAG. Gem § 236 Abs 1 BAO können Abgaben auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falls unbillig wäre. Die Unbilligkeit kann persönlicher oder sachlicher Natur sein. Das BFG hat kürzlich das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit bei einer Konzerngesellschaft verneint, weil die Abgabenschuld im konkreten Fall infolge der Existenz einer zum Zweck der Insolvenzabwendung nachträglich abgegebenen (freiwilligen) Patronatserklärung durch die Konzernmuttergesellschaft auch tatsächlich entrichtet wurde. Mit der Bestimmung des § 236 Abs 2 BAO ist diese Rechtsansicht nicht in Einklang zu bringen.
taxlex 2024/52

Dr. **Franz Althuber**, LL.M., ist Rechtsanwalt und Gründungspartner der ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH sowie Lehrbeauftragter für Finanzstrafrecht an der Universität Wien und für Steuerrecht an der Universität Innsbruck. Kontakt: franz.althuber@asp-law.at

Mag.^a **Chiara Provisionato** ist Juristin und als Tax Associate bei Grant Thornton in Wien tätig. Kontakt: chiara.provisionato@atgt.com

A. Ausgangslage

Gegenüber der Nachsichtswerberin, einer österreichischen Kapitalgesellschaft mit einem durchschnittlichen jährlichen Umsatz von rd 30 Mio Euro und einem durchschnittlichen jährlichen Bilanzgewinn von etwa € 300.000,-, wurde nach langjährigem Rechtsmittelverfahren rechtskräftig Glücksspielabgabe gem § 58 Abs 3 GSpG iHv 12 Mio Euro festgesetzt. Eine Insolvenz der Nachsichtswerberin konnte nur durch Hilfestellung aus dem Konzern vermieden werden, indem seitens der Muttergesellschaft der Nachsichtswerberin eine „harte“ Patronatserklärung abgegeben, in weiterer Folge ein Zuschuss geleistet und die Abgabenschuld auch tatsächlich beglichen wurde.

Mit Antrag vom 27. 9. 2019 wurde gem § 236 BAO die Nachsicht der (bereits entrichteten) Glücksspielabgabe beantragt. Inhaltlich wurden dabei im Detail sowohl persönliche als auch sachliche Unbilligkeitsgründe geltend gemacht. Zur persönlichen Unbilligkeit wurde unter anderem dargetan, dass die Einhebung der Glücksspielabgabe in keiner wirtschaftlich vertretbaren Relation zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der Gesellschaft stünde. Zur Tilgung der Glücksspielabgabe müsste rund die Hälfte des Jahresumsatzes aufgewendet werden, im Ergebnis handle es sich um eine anormale Belastungswirkung und einen atypischen Vermögenseingriff mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen für die Nachsichtswerberin. Die Abgabenbelastung stehe jedenfalls in einem krassen Missverhältnis zur finanziellen Situation der Gesellschaft. Dies gelte auch dann, wenn – wie im konkreten Fall – seitens der Muttergesellschaft der Nachsichtswerberin zwecks Abwendung einer Insolvenz eine „harte“ Patronatserklärung abgegeben und infolgedessen ein (freiwilliger) Zuschuss zur Abgabenzahlung geleistet werde.

Der Nachsichtsantrag wurde vom Finanzamt abgewiesen, die Nachsichtswerberin erhob Beschwerde, sodass die Rechtsache (nach entsprechender Beschwerdevorentscheidung) schlussendlich vor dem BFG gelandet ist.

B. BFG: Keine persönliche Unbilligkeit bei Existenz einer harten Patronatserklärung und schon erfolgter Abgabentrachtung

Das BFG schloß sich im Erkenntnis RV/7100596/2022¹⁾ im Ergebnis der Rechtsansicht des Finanzamts an. Da im Zeitpunkt der Entscheidung über den konkreten Nachsichtsantrag²⁾ schon eine „harte“ Patronatserklärung existierte, ein (freiwilliger) Zuschuss zur Abgabenzahlung geleistet und auch die Abgaben bereits entrichtet waren, lag – so die Sichtweise des BFG – mangels konkreter Existenzgefährdung keine persönliche Unbilligkeit (mehr) vor.

Wörtlich heißt es im Erkenntnis:

„Wenn die bf. Partei vorbringt, dass es sich um eine außertourliche Hilfsmaßnahme handelt, so ändert dies nichts daran, dass diese Art der Unterstützung der bf. Partei, welche – wie sich aus den Bilanzen ergibt – direkt in den Konzern als Gruppenmitglied eingebunden war, jedenfalls im Interesse des Konzerns war und die finanzielle Auswirkung der Patronatserklärung sowie in der Folge der Kapitalzuführung sich bei der bf. Partei so darstellte, dass eine insolvenzrechtliche Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit nicht gegeben war“.

Die Existenz der Patronatserklärung und der Umstand, dass die Abgaben bereits entrichtet wurden, führt daher nach Ansicht des BFG dazu, dass die Abgabeneinhebung selbst keine wirtschaftliche Existenzgefährdung für die Nachsichtswerberin und damit auch nicht mehr persönlich unbillig sein könne. Untechnisch formuliert: Da im Zeitpunkt der Entscheidung über den Nachsichtsantrag infolge vorheriger Tilgung der Abgabenschuld gar keine Verbindlichkeit der Nachsichtswerberin

¹⁾ BFG 20. 2. 2024, RV/7100596/2022 [aoRev beim VwGH eingebracht, zu Ra 2024/16/0038 anhängig].

²⁾ Für die Beurteilung eines Nachsichtsantrags sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag maßgebend; vgl etwa VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0112; 26. 6. 2007, 2006/13/0103; 24. 6. 2010, 2008/15/0221; 17. 11. 2010, 2007/13/0135; 19. 6. 2013, 2010/16/0219.

mehr existiert, kann die Abgabeneinhebung auch kein wirtschaftlich relevanter Nachteil sein.

Diese (nur) *prima vista* logische Schlussfolgerung ist freilich – zumindest in den Fällen der persönlichen Unbilligkeit – mit der Bestimmung des § 236 Abs 2 BAO nicht in Einklang zu bringen.

C. Nachsicht von Abgaben gem § 236 BAO

1. Grundsätzliches

Gem § 236 Abs 1 BAO können fällige Abgabenschulden auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falls unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung kann gem § 1 der VO BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2019/236³⁾ **persönlich oder sachlich bedingt** sein.

Gemäß § 2 der VO BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2019/236, der inhaltlich lediglich die ständige Rechtsprechung des VwGH wiedergibt,⁴⁾ liegt **persönliche Unbilligkeit insbesondere** vor, wenn die Einhebung

- ▶ die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
- ▶ mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Allgemein formuliert setzt die persönliche Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben somit voraus, dass die **Einhebung der Abgaben in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einhebung für den Steuerpflichtigen ergeben.**⁵⁾ Es bedarf aber zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt einer Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die **Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind.** Es muss zu einer anormalen Belastungswirkung und zu einem **atypischen Vermögenseingriff** kommen.⁶⁾

2. Nachsicht von bereits entrichteten Abgaben – gebotener identischer Beurteilungsmaßstab

Auch bereits entrichtete Abgaben können nachgesehen werden (§ 236 Abs 2 BAO). Dabei ist nach hM⁷⁾ **kein strengerer Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht von noch nicht entrichteten Abgaben.** Das bedeutet, dass der Umstand, dass eine Entrichtung bereits stattgefunden hat, jedenfalls nicht zulasten des Nachsichtswerbers gewürdigt werden darf.

Die im Erkenntnis RV/7100596/2022 behandelte und in concreto aus der Not geborene **Patronatserklärung** samt nachfolgender Zuschussleistung durch die Konzernmuttergesellschaft ist wirtschaftlich betrachtet nichts anderes als **eine Abgabentrachtung von dritter Seite.** Wenn bei bereits entrichteten Abgaben kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht von nicht entrichteten Abgaben angelegt werden darf, so muss dies uE aber auch bedeuten, dass die erfolgte Abgabentrachtung jedenfalls nicht als **Indiz für das Nichtvorliegen einer persönlichen Unbilligkeit** gewertet werden darf.

Genau eine solche unzulässige Wertung nimmt das BFG aber im Erkenntnis RV/7100596/2022 vor, wenn es argumentiert, dass die Patronatserklärung und die schon erfolgte Entrichtung der Abgaben dazu führen, dass im Zeitpunkt der späteren Entscheidung über den Nachsichtsantrag keine persönliche

Unbilligkeit mehr vorliegen könne. Würde man der Rechtsansicht des BFG folgen, so wären bereits entrichtete Abgaben schon *per se* nicht nachsichtsfähig, da eine **persönliche Unbilligkeit im Zeitpunkt der Entscheidung über den Nachsichtsantrag niemals vorliegen könnte.** Jede Form der Entrichtung der Abgaben vor dem Zeitpunkt der Entscheidung über den Nachsichtsantrag würde demnach zur Abweisung des Nachsichtsantrags führen.

D. Unsachliche Wertungssystematik

Die Rechtsansicht des BFG führt auch darüber hinaus zu einer – gelinde gesagt – seltsamen Wertungssystematik mit potenziell skurrilen Einzelfallbeurteilungen:

- ▶ Einem mittellosen Nachsichtswerber mit „armer“ (Konzern-)Mutter wäre im vorliegenden Fall vom BFG Nachsicht gewährt worden, da er durch die Einhebung der Abgabe in seiner Existenz gefährdet wäre. Hätte es im konkreten Fall weder eine Patronatserklärung noch einen Zuschuss und dementsprechend auch keine Abgabentrachtung gegeben, so wäre die Nachsichtswerberin zwar insolvent, es würde aber – nach Ansicht des BFG – offenbar ein Fall der persönlichen Unbilligkeit vorliegen.
- ▶ Einem mittellosen Nachsichtswerber mit „reicher“ (Konzern-)Mutter, die ihm aber notfalls nicht helfen würde, wäre vom BFG im vorliegenden Fall ebenso Nachsicht gewährt worden, da er durch die Einhebung der Abgabe in seiner Existenz gefährdet wäre.
- ▶ Demselben mittellosen Nachsichtswerber mit „reicher“ (Konzern-)Mutter, die ihm notfalls auch helfen würde, wird vom BFG hingegen keine Nachsicht gewährt.

Eine sachliche Rechtfertigung für eine solche Differenzierung ist uE nicht ersichtlich. In allen drei Sachverhaltskonstellationen ist der jeweilige Nachsichtswerber *ad personam* von der Abgabeneinhebung im selben Ausmaß betroffen, er hat lediglich in den Varianten b) und c) das (zweifelhafte) Glück, Teil einer finanzkräftigen Unternehmensgruppe zu sein.

Abgesehen von Konzernkonstellationen, in denen Patronatserklärungen (oder andere Sicherheiten) durch Konzerngesellschaften gewährt werden, hat das Erkenntnis RV/7100596/2022 potenziell sogar weitreichende Folgen für andere Abgabepflichtige. Man stelle sich nur vor, dass bei einer natürlichen Person die persönliche Unbilligkeit mit dem Argument in Abrede gestellt wird, dass eine nahestehende Person über ausreichend finanzielle Mittel verfügt und allenfalls Hilfe leisten würde. Denkbar wäre dann bspw auch, dass einem mittellosen Abgabepflichtigen eine Nachsicht unter Verweis darauf verweigert wird, dass seine Kinder vermögend seien und im Notfall aufgrund einer sie treffenden rechtlichen oder sittlichen Pflicht auch helfen müssten.

³⁾ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO, BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2019/236.

⁴⁾ Vgl nur *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 236 Tz 10.

⁵⁾ VwGH 9. 12. 1992, 91/13/0118; 8. 4. 1991, 90/15/0015; 31. 7. 1996, 94/13/0009; 19. 10. 2006, 2003/14/0098.

⁶⁾ VwGH 30. 1. 2006, 2005/17/0245.

⁷⁾ Vgl nur *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 236 Tz 7 mwN sowie VwGH 20. 1. 1987, 86/14/0103; 22. 2. 2000, 94/14/0144; 25. 10. 2006, 2004/15/0150.

Schlussstrich

Unter den unbestimmten Gesetzesbegriff der „persönlichen Unbilligkeit“ werden all jene Fälle subsumiert, in denen ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den dadurch im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen besteht.⁸⁾ Ob eine Abgabentrachtung mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden oder gar existenzgefährdend ist, muss dabei stets **isoliert auf der Basis der wirtschaftlichen Verhältnisse des jeweiligen Nachsichtswerbers beurteilt** werden.⁹⁾ Maßgeblich ist daher – wie auch die Finanzverwaltung selbst meint¹⁰⁾ – **einzig und allein die finanzielle Situation des Antragstellers**. Die persönliche Unbilligkeit ist somit ausschließlich auf der Ebene der „Person des Abgabepflichtigen“¹¹⁾ zu beurteilen. Zu prüfen ist daher, wie die Auswirkungen der Abgabeneinhebung bei diesem konkreten Abgabepflichtigen wären, wenn es die jeweilige von außen kommende (allenfalls rein zufällige oder glücksbehaftete) Unterstützung nicht gegeben hätte.

Sowohl die finanzielle Potenz von nahestehenden Angehörigen als auch deren allfällige Bereitschaft zur Hilfeleistung können demgegenüber **kein Kriterium für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit beim Nachsichtswerber** darstellen. Wie das Erkenntnis RV/7100596/2022 anschaulich zeigt, würde dies nämlich

zu einer automatischen (unzulässigen) Schlechterstellung des Nachsichtswerbers in jenen Fällen führen, in denen eine Abgabentrachtung bereits – allenfalls auch von dritter Seite – stattgefunden hat. Dem Gesetz (§ 236 Abs 2 BAO), aber auch dem Wesen der „Billigkeit“, welches in der Rechtsprechung¹²⁾ und Lehre¹³⁾ mit „**Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei**“ umschrieben wird, wäre damit uE nicht entsprochen.

⁸⁾ VwGH 9. 12. 1992, 91/13/0118; 19. 10. 2006, 2003/14/0098.

⁹⁾ Ritz/Koran, BAO⁷ § 237 Tz 7 mwN sowie Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 694, die jeweils explizit auf den Antragsteller bzw auf allfällige Gesamtschuldner abstellen.

¹⁰⁾ RAE Rz 1648 „Soll eine Abgabentrachtung in Betracht kommen, müssen Billigkeitsgründe beim Abgabepflichtigen vorliegen“.

¹¹⁾ So Capek/Gleixner/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO-Kommentar² § 236 Rz 33.

¹²⁾ So schon VwGH 23. 1. 1989, 87/15/0136; vgl weiters für viele VwGH 17. 12. 2002, 98/17/0250, und 12. 10. 2009, 2009/16/0085.

¹³⁾ Vgl mwN nur Tanzer/Unger, Die behördliche Ermessensübung im Rahmen der Geschäftsführungshaftung, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ 113, sowie Ritz/Koran, BAO⁷ § 20 Tz 7.