



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.E., Landwirtin, O., vom 18. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 6. März 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO wie folgt entschieden:

Der Berufung wird **Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid vom 6. März 2008 wird aufgehoben. Die Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 3.693,71 und der Säumniszuschlag in Höhe von € 73,86 werden gemäß § 236 BAO durch Erstattung **nachgesehen**.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) E.E. bewirtschaftet einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in O-dorf, dessen Umsätze in den Jahren 2000 bis einschließlich 2004 nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 versteuert wurden. Mit Beginn des Jahres 2005 wurde auf Antrag der Bw. wieder auf die umsatzsteuerliche Pauschalierung iSd. § 22 UStG 1994 optiert.

Im März 2006 wurde bei der Bw. eine Nachschau gem. § 144 Abs. BAO durchgeführt. Nach dem Bericht vom 17. März 2006 wurde eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG vorgenommen, die zu einer Nachforderung in Höhe von € 3.693,71 führte. Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und setzte die Umsatzsteuer 2005 mit Bescheid vom 21. März 2006 in dieser Höhe fest. Wegen nicht zeitgerechter Entrichtung wurde mit Bescheid vom

10. April 2006 ein Säumniszuschlag gem. § 217 BAO im Ausmaß von € 73,86 festgesetzt. Frau E.E. entrichtete den Gesamtbetrag schließlich am 24.4.2006.

Mit Anbringen vom 23. November 2007 stellte die Berufungswerberin den Antrag den Umsatzsteuerbescheid 2005 von Amts wegen gem. §§ 293 bis 295a BAO zu berichtigen bzw. nach § 299 BAO aufzuheben oder in eventuelle das Verfahren gem. § 303 BAO wieder aufzunehmen und die Umsatzsteuer 2005 mit € 0.—festzusetzen. Unter Hinweis auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1986 führte die Bw. aus, dass die Vorsteuerberichtigung nicht gerechtfertigt gewesen sei, weil der Übergang von der Regelbesteuerung zur Durchschnittsbesteuerung keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG darstelle. Das bedeute, dass die Vorsteuerberichtigung des Finanzamtes aufgrund einer falschen Rechtsansicht des Finanzamtes vorgenommen worden sei.

Das Finanzamt räumte in weiterer Folge ein, dass die rechtliche Darstellung der Bw. zutrefte, hielt jedoch fest, dass nicht zuletzt aufgrund des Zeitablaufes für die Abgabenbehörde erster Instanz verfahrensrechtlich keine Möglichkeit bestehe, eine Sanierung der falschen rechtlichen Beurteilung vorzunehmen. Mit Bescheid vom 7. Jänner 2008 wurden die Ansuchen der Bw. daher abgewiesen.

Die dagegen rechtzeitig erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2008 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 25. Februar 2008 stellt die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie in eventuelle die Abgabenschuldigkeit zur Gänze durch Abschreibung gem. § 236 BAO nachzusehen. Begründend wird auf das bisherige Berufungsvorbringen verwiesen, das vollinhaltlich aufrecht erhalten werde.

Über diesen Vorlageantrag in der „Verfahrensrechtssache“ hat der Unabhängige Finanzsenat bislang noch nicht entschieden.

Nach Herausgabe der (abweisenden) Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2008 hat die Berufungswerberin mit ihrem Antrag vom 25. Februar 2008 den Nachsichtsweg beschritten. Sie bringt zunächst vor, dass auch die Abgabenbehörde festhalte, dass sie ihre Auffassung teile, wonach der Vorsteuerberichtigung eine unzutreffende Rechtsansicht des Prüfers zugrunde liege. Damit sei klar gestellt, dass sie zu Unrecht berichtigte Vorsteuer von € 3.693,71 bezahlt habe. Die Einhebung dieses Betrages sei im Sinne des § 236 BAO nach Lage des Falles unbillig. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Da eine derartige Unbilligkeit jedenfalls vorliege, werde um Nachsicht des angeführten Betrages ersucht.

Dieses Nachsichtsansuchen wurde vom Finanzamt am 6. März 2008 bescheidmäßig abgewiesen, wobei die Erstinstanz das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit verneinte. Es sei zwar im Zuge der Umsatzsteuernachschau zu einer falschen Anwendung des Gesetzes gekommen. Derartige Fehlentscheidungen passierten aufgrund der Fülle und der Kompliziertheit der Gesetze immer wieder und genau dafür gebe es das Rechtsmittelverfahren um unrichtige Bescheide mit Berufung bekämpfen zu können. Das Nachsichtverfahren diene nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Sachliche Unbilligkeit könne vorliegen, wenn bei richtiger Gesetzesanwendung ein vom Gesetzgeber ungewolltes Ergebnis eintrete.

In der dagegen erhobenen Berufung führt die Bw. aus, dass die Voraussetzungen für die Annahme der gesetzlich geforderten Unbilligkeit jedenfalls vorliegen würden. Eine sachliche Unbilligkeit liege nach Ritz, Kommentar zur BAO, auch dann vor, wenn ein Rechtsmittel aussichtslos erschienen sei, z. B. wegen diesbezüglicher Rechtsauskünfte der Behörde. Auch in ihrem Fall habe sie im Festsetzungsverfahren keine Einwendungen vorgebracht, weil sie darauf vertraut habe, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde und der befassten Steuerberatung richtig gewesen sei. Auch für diese Fälle sei eine Unbilligkeit anzunehmen, zumal unzweifelhaft ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2008 wurde auch dieses Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes liege eine sachliche Unbilligkeit im Gegenstandsfall deswegen nicht vor, weil dies zur Voraussetzung hätte, dass das Gesetz richtig angewendet wurde. Wie im Nachsichtsansuchen zutreffend angeführt werde, liege der Festsetzung der Umsatzsteuer 2005 jedoch eine unzutreffende Rechtsansicht bzw. Rechtsanwendung zu Grunde. Die Nachsicht diene nicht dazu unterlassene Einwendungen nachzuholen; eine Unbilligkeit könnte allenfalls vorliegen, wenn solche Rechtsmittel aussichtslos erschienen sind. Dies sei hier nicht der Fall. Es sei ferner nicht ersichtlich, dass die Erhebung eines Rechtsmittels wegen entschuldbaren Rechtsirrtums unterblieben sei. Ein derartiger Irrtum müsse sich auf die verfahrensrechtliche Möglichkeit der Erhebung eines Rechtsmittels beziehen, nicht jedoch auf die Erfolgsaussichten der Berufung.

Durch den am 16. April 2008 per eingeschriebenem Brief versandten Vorlageantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Inhaltlich wird in diesem Schriftsatz das bisherige Vorbringen im wesentlichen wiederholt und nochmals vorgebracht, dass nach Ansicht der Bw. durch die Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist zu diesem Vorlageantrag Folgendes festzustellen:

Nach Ansicht der Referenten des Unabhängigen Finanzsenates ist der nachweislich am 16. April 2008 (Postaufgabebeschein) an die Abgabenbehörde erster Instanz gerichtete Schriftsatz seinem Inhalt nach (insbesondere aufgrund des ausdrücklichen Antrages, die Abgabenschuldigkeiten durch Abschreibung nach § 236 BAO nachzusehen) als Vorlageantrag zu werten. Dafür spricht auch, dass sich auf dem im Akt aufliegenden Schriftsatz der Berufungswerberin – der im übrigen keinen Eingangsstempel trägt – der handschriftliche Vermerk eines Sachbearbeiters findet, dass „das Nachsichtsansuchen bereits abgewiesen wurde aber noch nicht rechtskräftig“ sei. Da über das Nachsichtsansuchen mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2008 abgesprochen wurde und die Zustellung nachweislich am 7. April 2008 erfolgte, erscheint es nahe liegend, dass die Bw. mit ihrer Eingabe eine für sie positive Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erreichen wollte. Die Berufungswerberin führt eingangs zwar nicht die am 4. April in der Nachsichtssache ergangene Berufungsvorentscheidung an, sondern die am 7. Februar 2008 ergangene Berufungsvorentscheidung betreffend „verfahrensrechtlicher Bescheid“, sie wiederholt aber inhaltlich ihren Antrag die Abgabenschuldigkeit durch Abschreibung nach § 236 BAO nachzusehen.

Es ist weiters ins Kalkül zu ziehen, dass durch den parallelen Lauf der beiden Verfahren „Verfahrensbescheid“ und „Nachsicht“ und die zeitliche Abfolge der Erledigungen des Finanzamtes für die in steuerlichen und verfahrensrechtlichen Dingen nicht versierte pauschalisierte Landwirtin, eine unübersichtliche und schwer zu durchschauende Situation entstanden ist. Dabei ist unter dem Gesichtspunkt des zumutbaren Sorgfaltsmaßstabes wohl auch zu berücksichtigen, dass die Bw. durch keinen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten war.

Für die Annahme eines Vorlageantrages spricht schließlich die aus der Aktenlage ersichtliche Absicht von Frau E.E., alle rechtlichen Möglichkeiten zur Beseitigung der Umsatzsteuervorschreibung auszuschöpfen.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten findet Abs. 1 sinngemäß Anwendung. Das Nachsichtsverfahren zerfällt nach Lehre und Rechtsprechung in zwei getrennte Abschnitte. Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase zu prüfen, ob der maßgebliche Rechtsbegriff der „Unbilligkeit der Einhebung“ im Sinne des § 236 BAO zu bejahen ist. Bei der Prüfung dieser Frage darf der Zweck dieser

Rechtsvorschrift nicht außer acht gelassen werden: durch das Rechtsinstitut der Nachsicht soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eingeräumt werden, eine im Einzelfall eingetretene besondere Härte oder vom Gesetz nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen zu beseitigen oder zu mildern. Nach der Rechtsprechung kann die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles eine persönliche oder eine sachliche sein (z.B. VwGH 24.2.1998, 97/13/0237). Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen.

Da die Berufungswerberin keine Gründe für eine persönliche Unbilligkeit vorgebracht hat, scheidet eine Nachsichtsmaßnahme aus persönlichen Gründen aus.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Dabei muss es im Vergleich zu ähnlichen Fällen zu einer anormalen Belastungswirkung kommen. Ein außergewöhnlicher Geschehensablauf, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, kann zur Annahme einer sachlichen Unbilligkeit führen.

Im Gegenstandsfall ist es unstrittig, dass dem Umsatzsteuerbescheid vom 21. März 2006 eine unzutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt. Die Vorsteuerberichtigung ist zu unrecht erfolgt, die Nachforderung hätte bei richtiger Gesetzesanwendung nicht festgesetzt werden dürfen. Die Rechtsfrage, ob der (bloße) Übergang von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung eine Änderung der Verhältnisse darstellt, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, ist seit der Entscheidung des VwGH vom 3.11.1986, 85/15/0225, eindeutig geklärt. Das Faktum der unrichtigen rechtlichen Beurteilung wird vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt, sondern vielmehr in den bescheidmäßigen Erledigungen vom 7. Februar 2008 und vom 6. März 2008 (Abweisung des Nachsichtsansuchens) dezidiert festgehalten bzw. bestätigt.

Die Berufungswerberin hat nach der Aktenlage auf die ordnungsgemäße Gesetzesanwendung durch Amtswalter des Finanzamtes vertraut, die Prüfungsfeststellungen zur Kenntnis genommen und den Umsatzsteuerbescheid rechtskräftig werden lassen. Sie hat die Abgabenschuld in der Folge auch entrichtet. Als sie im November 2007 Kenntnis von der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Bescheides erlangte, waren die verfahrensrechtlichen bzw. zeitlichen Schranken für eine Sanierung bzw. Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 bereits abgelaufen. Da auch Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorlagen, war den entsprechenden Anträgen kein Erfolg beschieden.

Das Finanzamt stellt im Bescheid betreffend Abweisung des Nachsichtsansuchens fest, dass

Fehlentscheidungen aufgrund der Fülle und Kompliziertheit der Gesetze immer wieder passieren und es genau dafür das Rechtsmittelverfahren gebe.

Dies ist grundsätzlich zutreffend, ebenso die weiteren Ausführungen, wonach das Nachsichtsverfahren nicht dazu diene, im Feststellungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen.

Dennoch ist bei sachgerechter Würdigung des Sachverhaltes die einseitige Belastung der Berufungswerberin durch einen Behördenfehler evident. Der Berufungswerberin mag vorgeworfen werden, sich nicht ausreichend erkundigt zu haben. Allerdings gibt es dazu einen Aktenvermerk vom 7. März 2008, nach dem die Abgabepflichtige sogar einen Steuerberater kontaktiert habe, der ihr auch nicht die richtige Auskunft erteilt habe, so dass von der Einreichung einer Berufung Abstand genommen wurde.

Die Problematik des Gegenstandsfalles besteht darin, dass die zu Härten führende Unzumutbarkeit und Unverhältnismäßigkeit Folge von verfahrensmäßigen Besonderheiten der Durchsetzung des Abgabenanspruches sind. Die Unbilligkeit erschließt sich nicht aus den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes selbst, sondern aus dem Verfahrensablauf. Versucht man das „Verschulden“ an der unrichtigen Abgabenfestsetzung zu gewichten, so ist nach Einschätzung der Rechtsmittelbehörde die Unterlassung der Einbringung einer Berufung (unter den gegebenen Umständen) auf Seiten der Nachsichtwerberin als geringer zu bewerten.

Die Argumentation der Erstinstanz, dass die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit allenfalls dann möglich wäre, wenn bei **richtiger** Gesetzesanwendung ein vom Gesetzgeber ungewolltes Ergebnis eintritt, es sich im vorliegenden Fall aber um eine **unrichtige** Gesetzesanwendung handelt, greift zu kurz. Es ist nicht überzeugend, dass ein Abgabepflichtiger, der aufgrund einer unrichtigen Gesetzesanwendung der Finanzbehörde mit einer nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht in Einklang stehenden Abgabenfestsetzung konfrontiert wird, schlechter gestellt werden sollte, als jemand, den eine unmittelbar aus dem Gesetz resultierende besondere Härte trifft. In letzterem Fall liegt eine allenfalls vom Gesetzgeber nicht mitgedachte überschießende Konsequenz einer gesetzlichen Regelung vor, im anderen Fall die Folge einer unrichtigen Gesetzesanwendung. Diese Konstellation wirkt sich für den Betroffenen im Ergebnis zumindest gleich schwer aus.

Zusammenfassend erachtet der Unabhängige Finanzsenat die tatbestandmäßige Unbilligkeit in der Einhebung als gegeben.

Bei der daher im Sinne des § 20 BAO zu treffenden Ermessensentscheidung ist nach Beurteilung der Berufungsbehörde von einem Überwiegen der Billigkeitsmomente auszugehen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der

Partei verstanden. Das Zweckmäßigkeitskriterium, d.h. das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgabe, muss dann in den Hintergrund treten, wenn es sich um eine nicht gesetzeskonform festgesetzte Abgabenschuld handelt.

Aus den dargelegten Gründen konnte die Nachsicht der Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 3.693.—und des damit verbundenen Säumniszuschlages von € 73,86 gerechtfertigt werden.

Salzburg, am 23. März 2010