

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des A, in B, C, vertreten durch D, E, vom 17. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Februar 2012, betreffend die ABfeisung eines Ansuchens um Nachsicht gemäß § 236 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Schriftsatz vom 17. Jänner 2012 suchte der Berufungswerber A (nunmehr Beschwerdeführer; kurz Bf) durch seine ausgewiesene Vertreterin um Nachsicht der Abgabenschulden in Höhe von € 18.452,90 (Umsatzsteuer, Erwerbsteuer und Säumniszuschlag; gemeint wohl Verspätungszuschlag) gem. § 236 BAO an.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf über einen Hauptwohnsitz in Österreich und einen Nebenwohnsitz in Deutschland verfügt habe und im Jahr 2003 einen PKW Typ Mercedes usw. erworben habe. Die Lieferung an den Bf sei von dem deutschen Verkäufer (Autohändler) korrekterweise der deutschen Umsatzsteuer unterworfen worden (Rechnung vom 10. April 2003 mit Ausweis von EUR 13.420,29 deutscher USt), da

das Fahrzeug im Zuge der Lieferung Deutschland nicht verlassen habe und vom Bf dauerhaft in Deutschland in der Nähe seines Nebenwohnsitzes garagiert worden sei. Das (Privat-) Fahrzeug wurde am 11. April 2003 in Deutschland kraftfahrrechtlich auf den Bf zugelassen und im Anschluss sowohl für Fahrten in Deutschland als auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet genutzt.

Im Juli 2007 wurde das Privatfahrzeug an F verkauft und von dieser Firma in Deutschland abgeholt und nach Österreich verbracht.

Im Zuge einer Prüfung wurde vom österreichischen Finanzamt festgestellt, dass sich für das auch fallweise in Österreich verwendete Fahrzeug aufgrund des Hauptwohnsitzes des Bf in Österreich der fiktive dauernde Standort gem. § 82 Abs. 8 KFG in Österreich befinde. Aus diesem Grund wurde dem Bf für das Fahrzeug nicht nur Normverbrauchsabgabe und KFZ-Steuer vorgeschrieben. Vielmehr sei die Behörde aufgrund des kraftfahrrechtlichen fiktiven dauernden Standorts in Österreich auch vom Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich in Form einer innergemeinschaftlichen Verbringung ausgegangen und habe dem Bf Umsatzsteuer in Höhe von € 16.775,36 zuzüglich Säumniszuschlag (richtig Verspätungszuschlag) in Höhe von € 1.677,54 (zusammen € 18.452,90) vorgeschrieben. In den dagegen erhobenen Berufungen wurde die Verschreibung von Normverbrauchsabgabe, KFZ-Steuer und Erwerbsteuer durch den UFS bestätigt (siehe die angeführten Zln.).

Diese Beurteilung durch das Finanzamt und in weiterer Folge durch den UFS sei hinsichtlich der Umsatzsteuer bereits dem Grunde nach rechtswidrig, da eine Privatperson nur dann umsatzsteuerlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeuges bewirken könne, wenn das Fahrzeug im Zuge einer Lieferung nach Österreich gelangt. Gelange das Fahrzeug dagegen im Zuge einer innergemeinschaftlichen Verbringung nach Österreich, so bewirke die Privatperson von vornherein keinen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Das Finanzamt sowie der UFS hätten die gleiche umsatzsteuerliche Beurteilung auch für ein zweites KFZ vorgenommen, dass vom Bf von Deutschland nach Österreich verbracht wurde. Nachdem jedoch gegen diese zweite Verschreibung in der Folge Beschwerde an den VwGH erhoben wurde, habe der UFS und im Anschluss das Finanzamt die Verschreibung von Umsatzsteuer für die innergemeinschaftliche Verbringung von Amts wegen zurückgenommen, weil sich diese – wie vorhin ausgeführt – als rechtswidrig erwiesen habe (vgl. Beilage Entscheidung UFS; Anm. welche dem BFG nicht vorliegt).

Die Annahme des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Verbringung und die darauf basierende Verschreibung von österreichischer Umsatzsteuer für den gegenständlichen PKW erweise sich daher aus den angeführten Gründen ebenso als rechtswidrig.

Auf die Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung wird im Wesentlichen verwiesen. Insbesondere wurde ausgeführt, dass wenn zur materiellen Unrichtigkeit jedoch noch weitere, vorwiegend im Bereich der Behörde gelegene Umstände, hinzuträten, die eine Abgabenerhebung nach der besonderen Lage des Verfahrens unbillig erscheinen lassen würde, so sei der Unbilligkeitstatbestand erfüllt.

Derartige Umstände lägen dergestalt vor, dass die Bestimmungen des UStG sowohl vom Finanzamt als auch vom UFS denkunmöglich angewandt wurden, da sowohl der klare Gesetzeswortlaut als auch die herrschende Literaturmeinung gegen die Vorschreibung von Erwerbsteuer bei einer innergemeinschaftlichen Verbringung durch einen Nichtunternehmer spreche. Dazu wurde beispielsweise der USt-Kommentar Ruppe zum unentgeltlichen Erwerb, sowie Literatur zur Übersiedlung im Binnenmarkt sowie die USt-Richtlinien Rz 3660 zitiert.

Die Vorschreibung der Erwerbsteuer gehe daher auf eine gravierende rechtliche Fehlentscheidung bzw. eine mangelnde Prüfung der vom Bf vorgebrachten Argumente und somit Sachverhaltes zurück (insbes. dass das Fahrzeug in Deutschland verblieben sei und erst vier Jahre später nach Österreich transportiert wurde).

Die Fehlentscheidung sei vom UFS erst im Zusammenhang mit der Anrufung des VwGH einem von der Behörde analog beurteilten zweiten PKW erkannt worden.

Eine sachliche Unbilligkeit liege auch dann vor, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt.

Die Lieferung des Fahrzeuges durch den Autohändler an den Bf und damit die Vorschreibung der deutschen Umsatzsteuer sei rechtmäßig erfolgt. Die Vorschreibung der österreichischen Erwerbsteuer sein hingegen rechtswidrig erfolgt, sodass das Fahrzeug insgesamt zweimal mit Umsatzsteuer belastet wurde. Durch die unionsrechtlichen Vorgaben der MWSt-RL 2006/112 sollte jedoch genau eine derartige Doppelbesteuerung verhindert werden. Würden die einschlägigen umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen von den Abgabenbehörden (wenn auch irrtümlich in Verkennung der Rechtslage) so ausgelegt bzw. angewandt, dass es zu einer Doppelbesteuerung kommt, so werde damit ein vom Gesetzgeber nicht gewünschtes Ergebnis erreicht und liege eine anormale Belastung vor. Um dieses nicht beabsichtigte Ergebnis zu vermeiden sei eine Abschreibung der österreichischen Umsatzsteuer geboten.

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Februar 2012 wurde dieses Nachsichtsansuchen als unbegründet abgewiesen.

Nach allgemeinen Ausführungen zur Nachsicht gem. § 236 BAO führte das Finanzamt zu den Ausführungen des Bf zur Vorschreibung der Umsatzsteuer für ein zweites Fahrzeug aus, dass diesem Vorgang ein gänzlich anderer Sachverhalt zu Grunde liege, da der Bf dieses Fahrzeug unter Angabe der deutschen Adresse bei einem österreichischen Autohändler erworben habe.

Das Finanzamt sei auch nicht von einer innergemeinschaftlichen Verbringung des Fahrzeuges nach Österreich ausgegangen. Auf Grund der zum Mittelpunkt der Lebensinteressen und des Hauptwohnsitzes des Bf, sowie der zum dauernden Standort des Fahrzeuges getroffenen Feststellungen wurde davon ausgegangen, dass das Fahrzeug unmittelbar nach seinem Erwerb vom Bf nach Österreich an seinen Bestimmungsort verbracht wurde. Dazu wurde darauf verwiesen, dass sich der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Sinne des Bestimmungslandprinzips am Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes befindet.

Weiters wurde auf den Unterschied zwischen innergemeinschaftlichen Erwerb und einer allenfalls nicht steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Verbringung hingewiesen.

Unter Anführung der EuGH-Entscheidung Rs C-4/09, X, (betreffend der Abholung eines Segelbootes) und der dort angeführten Prämissen kommt das Finanzamt zum Schluss, dass für das gegenständliche Fahrzeug kein materiell unrichtiger Bescheid vorliegt, da die Entscheidung vom UFS-Salzburg bestätigt wurde und vom Bf beim VwGH nicht bekämpft wurde.

Zur anormalen Belastungswirkung aufgrund der Doppelbesteuerung wurde ausgeführt, dass die Verschreibung in Österreich in Einklang mit den Bestimmungen des UStG erfolgt sei. Bei korrekter Angabe des Bestimmungslandes Österreich gegenüber dem deutschen Verkäufer wäre die Lieferung in Deutschland steuerfrei erfolgt. Aufgrund der unrichtigen Angaben des Bf wurde die Umsatzsteuer durch den deutschen Autohändler rechtswidrig abgeführt.

Bei der gegenständlichen Verschreibung der Umsatzsteuer (erg. Verspätungszuschlag) handle es sich somit eindeutig um eine Auswirkung genereller Normen, welche alle im allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen gleichermaßen berühre. Das Nachsichtsansuchen sei daher mangels Vorliegen einer Unbilligkeit als unbegründet abgewiesen worden.

Dagegen richtet sich die durch die ausgewiesene Vertreterin des Bf erhobene Berufung (die nunmehr als Beschwerde zu werten ist) vom 13. Februar 2012.

In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die belangte Behörde die Sach- und Rechtslage verkenne.

Darin wird wiederholt, dass das Fahrzeug in Deutschland verblieben sei und somit kein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich vorliege.

Der UFS gehe in seiner Entscheidung selbst davon aus, dass das Fahrzeug nach Lieferung durch den Autohändler an den Bf von diesem zur eigenen Verfügung von Deutschland nach Österreich verbracht wurde. Der UFS habe somit die Verschreibung der Erwerbsteuer auf die Annahme eines ig Erwerbs aufgrund einer Verbringung gestützt, was somit auf einen Rechtsirrtum zurückzuführen und somit rechtswidrig sei.

Betreffend den zweiten PKW wurde ausgeführt dass die zu beurteilende Rechtsfrage eines ig Erwerbs infolge der ig. Verbringung des Fahrzeuges gleich zu beurteilen sei.

Vom Bf werde daher der Schluss gezogen, dass bezüglich des Fahrzeuges kein ig Erwerb in Österreich bewirkt wurde und die in Rechnung Stellung der deutschen Umsatzsteuer zu Recht erfolgt sei.

Durch den unmöglichen Anwendung der Bestimmungen des KFG und dem daraus resultierenden Rechtsirrtum sei es im gegenständlichen Fall zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbesteuerung und damit anormalen Belastungswirkung gekommen.

Diese Berufung (Beschwerde) wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS-Salzburg (nunmehr BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Veranlagungsakt des Bf zu StNr. XY ist zu ersehen, dass für den zweiten PKW in einem zweiten Rechtsgang mit Bescheid vom 16. Mai 2012 erneut Umsatzsteuer nach Art. 7 Abs. 4 BMR vorgeschrieben wurde und über dessen Anfechtung das BFG zu entscheiden haben wird.

### **Rechtslage und Erwägungen**

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.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäße Anwendung.

Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase der maßgebliche Rechtsbegriff der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO näher zu untersuchen. Dabei ist der Zweck dieser Rechtsnorm zu beachten. Durch § 236 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder doch zu mildern.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob eine sachliche Unbilligkeit (das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde nicht behauptet) gegeben ist.

Unstrittig, dass § 236 auf die gegenständlich bereits entrichteten Abgaben Anwendung finden kann.

Eine sachliche Unbilligkeit ist nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. vom 16. 10.2002, 99/13/0065) dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen 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.

Laut Vorbringen des Bf liege eine Unbilligkeit im gegenständlichen Fall bereits darin, dass die Entscheidung durch den UFS (und somit auch des Finanzamtes) über die Umsatzsteuer anlässlich des Erwerbes eines PKW's rechtswidrig sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Entscheidung des UFS rechtskräftig ist, eine Anfechtung vor dem VwGH (trotz behaupteter gravierender Rechtswidrigkeit) nicht erfolgt ist. Demnach dient ein Nachsichtsverfahren nicht dazu allfällige behauptete oder tatsächliche Fehler im Festsetzungsverfahren zu beheben.

Wie nämlich der Bf selbst festgestellt hat, stellt auch eine materielle Unrichtigkeit eines Bescheides isoliert betrachtet keinen Grund für eine Nachsicht dar. Dem ist hinzuzufügen, dass eine Unbilligkeit nicht in der Festsetzung einer Abgabe sondern aufgrund ihrer Einhebung gegeben sein muss.

Dem Bf kann zudem nicht gefolgt werden, wenn er aufgrund des vom UFS angenommenen Sachverhaltes (Hauptwohnsitz ist gleich Familienwohnsitz in Österreich von dem aus er auch sein Gewerbe betreibt), wobei Nachweise über einen dauernden Standort des Fahrzeuges in Deutschland verworfen wurden, die Rechtsmittelentscheidung als rechtswidrig ansieht.

Dazu ist auch anzumerken, dass es eben nicht lebensfremd ist bzw. es der Lebenserfahrung entspricht, wenn der Standort eines privat erworbenes Fahrzeuges (eine betriebliche Verwendung konnte nicht nachgewiesen werden), nicht an einem mehr als 100 Kilometer vom Hauptwohnsitz entfernten Ort im Ausland - auch wenn dort ein Nebenwohnsitz besteht – angenommen, sondern in Österreich gelegen angesehen wird, von dem aus es dauerhaft betrieben bzw. verwendet wird.

Demgemäß gehen auch die zitierten Literaturmeinungen wonach von einer innergemeinschaftlichen Verbringung im Fall einer Übersiedlung – welche Tatsachenmäßig nicht vorliegt und auch nicht behauptet wurde – auszugehen sei, ins Leere. Die vom USt-Kommentar Ruppe zitierte Stelle UStG, Art. 1 Tz 79 betrifft einen unentgeltlichen Erwerb, die USt-Richtlinien zu Rz 3660 gehen grundsätzlich von einem ig Erwerb aus, wobei lediglich im Zuge einer Übersiedlung die Verbringung eines Fahrzeuges nicht zu einer Erwerbbesteuerung führt.

Da eine materielle Unrichtigkeit somit nicht zu erblicken ist, bzw. eine rechtskräftige Entscheidung im Nachsichtsverfahren nicht zu überprüfen ist, gehen sämtliche dahingehende Einwendungen des Bf, somit auch hinsichtlich § 82 Abs. 8 KFG, ins Leere.

Dem Einwand wonach der gleiche Sachverhalt bei einem zweiten Fahrzeug, für den seitens des UFS –letztlich durch Klaglosstellung - eine Erwerbsteuerpflicht nicht angenommen wurde, vorliege, kann schon deshalb nicht gefolgt werden, da dieses Fahrzeug in Österreich erworben wurde (im Gegensatz zum hier gegenständlichen in Deutschland erworbenen PKW).

Zudem ist darauf zu verweisen, dass in einem zweiten Rechtsgang neuerlich eine Verschreibung von Umsatzsteuer nach Art 7 Abs. 4 BMR für dieses zweite Fahrzeug vorgenommen wurde, worüber das Bundesfinanzgericht zu entscheiden haben wird.

Wenn der Bf in der Berufung davon ausgeht, dass der UFS selbst von einem ig Erwerb aufgrund einer Verbringung des Fahrzeuges ausgeht ist entgegenzuhalten, dass der UFS ausführte, dass das Fahrzeug bereits im Anschluss an den Kaufvorgang nach Österreich verbracht wurde. Der Ausdruck „verbracht“ kann daher nur im Sinne von befördern verstanden werden, wobei bei Selbstabholung die Beförderung durch den Erwerber einer Lieferung gleichkommt. Die Lieferung endet daher nicht mit der Übergabe an den Erwerber, sondern erst dann wenn das Fahrzeug (wobei es dafür keine Frist gibt, bzw. auch Unterbrechungen nicht schädlich sind) in den Mitgliedstaat gelangt, in dem

die endgültige und dauerhafte Verwendung stattfindet (siehe dazu insb. Die oben zitierte Entscheidung des EuGH, Rs C-4/09, X).

Zum Vorbringen des Bf betreffend einer anormalen Belastung aufgrund der eingetretenen Doppelbesteuerung ist auszuführen, dass eine solche grundsätzlich zur Annahme einer Unbilligkeit führen kann.

Dem Bf ist zunächst wiederum entgegenzuhalten, dass nicht von einer rechtswidrigen Verschreibung der Umsatzsteuer in Österreich auszugehen ist (siehe die obigen Ausführungen; sowie die nicht erhobene VwGH-Beschwerde). Aufgrund dieser Tatsache, ist auch nicht vom Eintritt einer vom Gesetz nicht gewollten Doppelbesteuerung auszugehen. Wie schon vom Finanzamt ausgeführt wurde hätte das Fahrzeug bei richtiger Angabe des Wohnsitzes in Deutschland als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei behandelt werden können. Wie der Entscheidung des UFS vom 27. Februar 2012, RV/0475-I/11 (welche zu einem vergleichbaren Fall ergangen ist), zu entnehmen ist, ist weder der Mehrwertsteuerrichtlinie RL/2006/112/EG vom 28. November 2006 noch dem Umsatzsteuergesetz 1994 zu entnehmen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers nur dann eine Erwerbsbesteuerung vorgenommen werden soll, wenn tatsächlich die Steuerbefreiung in Anspruch genommen bzw. gewährt wurde.

Der Bf hatte es somit in der Hand, die Steuerbefreiung anlässlich des Kaufes in Anspruch zu nehmen. Ein außergewöhnlicher Geschehensablauf, der vom Bf nicht beeinflusst werden konnte liegt daher im Sinne der Rechtsprechung des VwGH (wie oben angeführt) nicht vor.

Eben so wenig ist eine Vergleichbarkeit mit dem vom Bf zitierten Erk. des VwGH, vom 17.9.1990, 90/15/0118, gegeben, da in dem dortigen Fall ein und derselbe Sachverhalt nach zwei verschiedenen inländischen Gesetzen zu einer wohl vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbesteuerung (da ohne Einflussmöglichkeit des Bf) führt, welche Unbillig erscheinen könne.

Eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der gegenständlichen Umsatzsteuer im Sinne des § 236 BAO liegt daher nicht vor.

Desgleichen gilt für den damit in Zusammenhang stehenden Verspätungszuschlag (ein Säumniszuschlag wurde gegenüber dem Bf nicht verhängt) der ebenso als Folge des Gesetzes anzusehen, das jedermann gleichermaßen trifft.

Dieses vorliegende Nachsichtsverfahren ist daher bereits in der ersten Phase (der rechtlichen Gebundenheit) als gescheitert anzusehen und konnte auf eine Ermessensentscheidung nicht eingegangen werden.

Der Berufung kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Zur Entscheidung über die Revision ist auszuführen, dass diese nicht zulässig ist, weil die zu lösende Rechtsfrage (vorliegen einer Unbilligkeit) durch die Rechtsprechung des VwGH (insbesondere zum außergewöhnlichen Geschehensablauf der vom Bf nicht

beeinflussbar ist; siehe auch die zitierte Entscheidung des UFS) ausreichend geklärt ist bzw. sich die Rechtsfolgen somit unmittelbar aus dem Gesetz ergeben. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 4. Juli 2014