

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin D. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH, Gassen 2, 3393 Zelking bei Melk über die Beschwerde vom 8. November 2013 (Postaufgabetag) gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch S., vom 08. Oktober 2013, betreffend Abgabennachsicht nach der am 23. Oktober 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Werbeabgabe 2001 in Höhe von € 50.824,11 gemäß § 236 BAO nachgesehen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. Mai 2013 ersuchte der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf. genannt) um Nachsicht gemäß § 236 BAO hinsichtlich der Finanzamtsforderungen in Höhe von Euro 225.468,12, die nach Aufhebung des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 2. Dezember 2010, GZ.RV/0293-K/07, betreffend Werbeabgabe durch den Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnis vom 30. Jänner 2013) auf dem Abgabenkonto des Bf. angelastet worden seien.

Begründung:

Die Einhebung der Abgabe sei sowohl sachlich als auch persönlich unbillig.

Gemäß § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBI. II Nr. 435/2005) liege sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben unter anderem und insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Anspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen

Rechtsauslegungen stehe, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder vom Bundesminister für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht worden seien, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien.

Dass die von der Firma B. vertretene Meinung nicht offensichtlich unrichtig sei, finde dadurch Bestätigung, dass auch der UFS die Sache in seiner Entscheidung zugunsten des Abgabepflichtigen entschieden und diese Entscheidung im Wesentlichen damit begründet habe, dass seiner Ansicht nach von der Firma B. Dienstleistungen in Form der Druckvorbereitung und des Druckes von Broschüren an die Auftraggeber erbracht worden seien, die um den Inseratenverkauf ausgeweitet worden seien, als Herausgeber eindeutig die Auftrag gebenden Körperschaften (des öffentlichen Rechts) aufgetreten seien und die Vorteile aus den Anzeigeneinnahmen den Auftraggebern/Herausgebern der Einmalpublikationen zuzurechnen seien, weil die Herstellung der Festschriften nicht gratis gewesen sei, sondern nur durch die Schaltung von Inseraten habe finanziert werden können und Nutznießer (weil letztendlich Eigentümer der Festschrift mit alleinigem Vertriebsrecht und Inhaber sämtlicher Rechte) des Inseratenverkaufs die Herausgeber/Auftraggeber gewesen seien, weil die Herausgabe der Schriften erst bzw. nur durch den Inseratenverkauf ermöglicht worden sei bzw. ohne Inseratenverkauf gar nicht zustande gekommen wäre, wobei insbesondere auf den Abdruck in den Broschüren „Ein herzliches Dankeschön allen Inserenten, die durch ihre Einschaltung die Produktion dieser Festschrift ermöglichten“ hingewiesen worden sei, aus den Rechnungen jeweils sowohl Verwendungszweck („Festschrift anlässlich...“) als auch Herausgeber (etwa Freiwillige Feuerwehr...) den Inserenten klar ersichtlich zum Ausdruck gebracht worden seien und entsprechend den Erfahrungen des täglichen Lebens die Inserenten keineswegs den Drucker, sondern die die Festschrift herausgebende Körperschaft unterstützen hätten wollen, die durch die Firma B. erfolgte Vereinnahmung der Entgelte demgemäß nur eine Verkürzung des Zahlungsflusses bewirkt habe, zumal die Auftraggeber/Herausgeber auch Aufstellungen bzw. Abrechnungen über den Inseratenverkauf erhalten hätten bzw. von den Genannten die Inseratenanzahl letztendlich auch anhand der erstellten Broschüren überprüft hätte werden können, es der UFS angesichts dieser Transparenz als glaubhaft erachtet habe, dass durch den Inseratenverkauf (nur) so viel an Entgelt zu erzielen angestrebt worden sei, wie der Auftraggeber für den Druck der Festschrift hätte zahlen müssen.

Zudem sei ein tragender Grundsatz des Abgabenrechtes die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO, wonach für die Beurteilung abgaberechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgeblich sei.

Der Unabhängige Finanzsenat habe in seiner Berufungsentscheidung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ebenfalls die Auffassung der Firma B. vertreten, dass die Vorteile

aus den Anzeigeneinnahmen den Herausgebern/Auftraggebern der Einmalpublikation zuzurechnen seien.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise, welche von der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates bestätigt worden sei, habe die Vereinnahmung der Entgelte durch die Firma B. lediglich eine Verkürzung des Zahlungsflusses bewirkt. Zudem habe der Unabhängige Finanzsenat auch ausgeführt, dass die Inserenten nicht die Firma B., sondern die die Festschrift herausgebende Körperschaft des öffentlichen Rechts unterstützen hätten wollen.

Die Belastung mit der gegenständlichen Werbeabgabe stehe dem abgabenrechtlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungseise entgegen und sei auch deshalb sachlich unbillig.

Das Finanzamt habe dem Bf. aus Anlass der im Jänner 2001 erfolgten telefonischen Rückfragen und nach Erteilung entsprechender Auskünfte im Februar 2001 die für den Zeitraum Juni bis Dezember 2000 entrichtete Werbeabgabe wieder gutgeschrieben, wobei in den Telefonaten im Februar 2001 jeglicher Hinweis auf die mit BGBl. I Nr. 142/2000, kundgemacht am 29. Dezember 2000, vorgenommene Änderung des WerbeAbgG unterblieben sei.

Zudem sei im Rahmen einer USO-Prüfung im Jahr 2002 (umfassend den Zeitraum November 2001 bis Juni 2002) auch die Werbeabgabe eingehend beleuchtet, jedoch letztendlich unbeanstandet belassen worden.

Der auf der Homepage des BMF veröffentlichte Durchführungserlass zur Werbeabgabe vom 1. Juni 2000, Z 14 0607/1-IV/14/00, berücksichtige die Änderung des WerbeAbgG durch BGBl. 142/2000 bis heute nicht.

Aus den oben genannten Gründen, weil auch der UFS die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen vertreten habe und insbesondere auch wegen des Verhaltens der Behörde erster Instanz dem Abgabepflichtigen gegenüber sowie aufgrund der unveränderten Publikation des Durchführungserlasses zum WerbeAbgG müsse auf eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung geschlossen werden.

Persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege gemäß § 2 Z 2 der zitierten Verordnung zu § 236 BAO insbesondere dann vor, wenn die Einhebung 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.

Im gegenständlichen Fall seien die wirtschaftlichen Auswirkungen, die aus der Einhebung der vorgeschriebenen Abgaben resultieren würden, jedenfalls außergewöhnlich und würden darüber hinaus eine besondere Härte für den Bf. darstellen:

Die Werbeabgabe sei grundsätzlich als indirekte Abgabe konzipiert, sodass Träger der Abgabenbelastung der Auftraggeber der Werbeleistung und nicht der Leistungserbringer sein sollte. Der Leistungserbringer stelle die von ihm geschuldete und an das Finanzamt

abgeführt Abgabe an den Leistungsempfänger in Rechnung und könne sie daher als Durchlaufposten betrachten.

Im gegenständlichen Fall sei aus den genannten Gründen und im Vertrauen auf die vom Finanzamt erteilten Auskünfte im Zeitraum Jänner 2001 bis März 2006 die Werbeabgabe bei der Abrechnung an die Inserenten nicht berücksichtigt worden.

Eine Nachverrechnung der vom Finanzamt vorgeschriebenen Abgaben an die Inserenten sei faktisch nicht möglich, die gesamte vom Finanzamt vorgeschriebene Abgabenlast würde somit den Bf. treffen, was zum Einen nicht dem ursprünglichen Willen des Gesetzgeber entsprechen könne und zum anderen eine erhebliche Härte für den Bf. darstellen würde.

Da der Bf. im Vertrauen auf die vom Finanzamt erteilten Auskünfte und infolge der Ergebnisse der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2002 davon ausgehen habe können, dass die von ihm gegenüber den Körperschaften erbrachten Leistungen nicht werbeabgabepflichtig seien, habe er auch keine Rücklagen für etwaige spätere Nachforderungen durch das Finanzamt gebildet. Die Bildung solcher Rücklagen wäre aus den tatsächlich vereinbarten Honoraren für die erbrachten Leistungen, in denen keine Werbeabgabe Berücksichtigung gefunden habe, auch nicht möglich gewesen.

Die Errichtung der Abgabenschuld würde eine erhebliche Härte für den Bf. bedeuten und wäre aus den genannten Gründen trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich, wobei davon ausgegangen werden müsse, dass aufgrund des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs eine Vermögensveräußerung im Vergleich zu einem geordneten Verkauf nur zu sehr ungünstigen Verkaufspreisen erfolgen könne, was einer Verschleuderung gleichkäme.

Aus den dargestellten Gründen lege auch eine persönliche Unbilligkeit vor.

Es werde daher der Antrag gemäß § 236 BAO auf Nachsicht der Abgabenforderung in Höhe von Euro 225.468,12 wegen sachlicher und persönlicher Unbilligkeit gestellt.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2013 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte begründend aus, dass fällige Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 BAO zur Gänze oder teilweise nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Liege eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles nicht vor, fehle die gesetzliche Voraussetzung für eine Abgabennachsicht und sei das Ansuchen aus Rechtsgründen abzuweisen.

Die Unbilligkeit könne persönliche oder sachliche Gründe haben. Persönliche Unbilligkeit der Einhebung in ihrer krassesten Ausprägung werde im Fall einer durch die Abgabenentrichtung verursachten Existenzgefährdung verwirklicht. Sachliche Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall auf Grund eines außergewöhnlichen Geschehensablaufes und einer vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Weise bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht

beabsichtigtes Ergebnis eingetreten und die dadurch ausgelöste Abgabenschuld auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt wäre.

Das sei dann nicht der Fall, wenn die Steuervorschreibung bloß eine Auswirkung genereller Normen darstelle, die alle Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation gleichermaßen treffe. Bloße Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage würden nach ständiger Rechtsprechung keine Unbilligkeit der Einhebung nach der besonderen Lage des Einzelfalles begründen, mögen sie auch als unbillig empfunden werden.

§ 3 der Verordnung zu § 236 BAO (BGBl. II Nr. 435/2005) normiere, in welchen Fällen sachliche Unbilligkeit aufgrund „enttäuschten“ Vertrauens des Steuerpflichtigen auf Äußerungen bzw. veröffentlichte Rechtsauslegungen durch die Finanzverwaltung anzunehmen sei. Ein solches Vertrauen sei nur dann schutzwürdig, wenn sich die Rechtslage nicht geändert habe. Es sei nicht erforderlich, dass das Finanzamt Rechtsauskünfte bei Änderung der maßgebenden Abgabenvorschriften ausdrücklich widerrufe.

Der vorliegende Antrag sei auf Erlassung der gesamten Nachforderung an strittiger Werbeabgabe gerichtet, welche zum Teil bereits entrichtet worden sei.

Sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeitsgründe seien ins Treffen geführt worden. Zur Frage der sachlichen Unbilligkeit sei auszuführen, dass eine Auskunftserteilung durch das Finanzamt nicht nachvollziehbar sei. Dieser Umstand sei jedoch nicht entscheidungswesentlich, habe doch der Nachsichtswerber inzwischen eine neuerliche VwGH-Beschwerde (verbunden mit einem Antrag auf aufschiebende Wirkung) eingebracht, sodass derzeit offen sei, ob der bestehende Abgabenzustand überhaupt rechtlich bestehen bleibe. Für eine Billigkeitsmaßnahme bleibe also jedenfalls zum jetzigen Zeitpunkt kein Raum.

An Gründen für eine persönliche Unbilligkeit werde auf eine für die Abstattung der Abgabenschuld erforderliche Vermögensveräußerung hingewiesen.

Unbilligkeit wäre jedoch nur dann gegeben, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich seien, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden seien und die jeden gleich berühren würden, würden keine Unbilligkeit darstellen. Auf die diesen Standpunkt stützenden Feststellungen der durchgeführten Liquiditätsprüfung werde hingewiesen. Insgesamt gesehen liege daher weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vor.

Da es somit schon an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser Bestimmung fehle, sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum geblieben und das Ansuchen sei daher abzuweisen gewesen.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung, die nunmehr vom Bundesfinanzgericht gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandeln ist, beantragte der Bf. zunächst die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung und führte zur Begründung aus, dass das Finanzamt seine Abweisung in der Berufungsvorentscheidung damit begründe, dass eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliege, da eine Auskunftserteilung durch das Finanzamt nicht nachvollziehbar sei.

Das Bundesministerium für Finanzen führe zur Verordnung zur sachlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO folgendes aus:

„§ 3 Z. 2 lit. b der Verordnung verallgemeinert die zu Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde bestehende, auf dem Grundsatz von Treu- und Glauben beruhende herrschende Auffassung (vgl. z.B. VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), weil ein Vertrauen auf im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) veröffentlichte Rechtsauslegungen des Bundesministeriums für Finanzen gleichermaßen schutzwürdig erscheint.“

Rechtsauslegungen des Bundesministers für Finanzen fallen unabhängig davon unter § 3 der Verordnung, ob sie als Richtlinien bezeichnet werden. Entscheidend ist jedoch, dass sie im AÖF veröffentlicht sind.“

Der auf der Homepage des BMF veröffentlichte Durchführungserlass zur Werbeabgabe vom 1. Juni 2000, Z 14 0607/1-IV/14/00, betrachte die gegenständliche Leistung bis heute nicht als werbeabgabepflichtig (Abs. 4.1 und 4.2. des Erlasses bezüglich der nicht periodisch erscheinenden Druckwerke insbesondere für gemeinnützige Körperschaften).

Der Bf. habe in seiner Rechtsauslegung auf die durch das Bundesministerium für Finanzen veröffentlichte Rechtsansicht vertrauen dürfen. Im Sinn des oben zitierten § 3 der Verordnung und der dazugehörigen Richtlinien werde die sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung, die eindeutig einer im AÖF veröffentlichten Rechtsansicht widerspreche, eindeutig bestätigt. Die Einhebung der gegenständlichen Werbeabgabe in Höhe von Euro 225.468,12 sei daher zur Gänze sachlich unbillig.

Weiters werde im betreffenden Erlass und in der Verordnung zum § 236 BAO ausgeführt, dass sachliche Unbilligkeit vorliege, wenn die Abgabeneinhebung in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert worden seien.

Auch dieses Kriterium sei, wie oben beschrieben, eindeutig erfüllt. Der Bf. habe aufgrund einer Auskunft des Finanzamtes gehandelt. Betont werden müsse, dass er dabei seine gebotenen Sorgfaltspflichten mehr als erfüllt habe. Auch Fachkreise würden die Auslegung der Werbeabgabe als sachlich schwierig und praktisch schwer zu handhaben sehen.

Der Bf. habe durch seine Rückfrage beim Finanzamt, ob konkrete Leistungen seiner Firma unter die neu eingeführte Werbeabgabe fallen würden oder nicht, bewiesen, dass er mit

aller gebotenen Sorgfalt gehandelt und alles zur Sicherstellung der richtigen Bemessung der Abgaben unternommen habe.

Weiters sei im Rahmen einer USO Prüfung im Jahr 2002 das Thema Werbeabgabe behandelt und nicht in Frage gestellt worden.

Der Bf. habe seine Rechtsansicht daher auf mehrere Auskünfte und Verhaltensweisen der Finanzverwaltung gestützt:

- 1.) Erlass des BMF zur Werbeabgabe, welcher seine Rechtsansicht bestätige,
- 2.) Auskünfte des zuständigen Finanzamtes mit nachfolgender Gutschrift der Werbeabgabe
- 3.) USO Prüfung im Jahr 2002 mit eingehender Prüfung der Werbeabgabe.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens würde selbst der sorgfältigste Kaufmann unter diesen Umständen keinen Fehler vermuten. Mehr Sorgfalt, als die Berücksichtigung der oben aufgezählten Indizien, sei nicht zumutbar.

Letztendlich habe sich auch der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom Dezember 2010 der Rechtsansicht des Bf. angeschlossen.

Aus den genannten Gründen liege eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor. Im Übrigen werde auf die bereits im Nachsichtsansuchen vom 22. Mai 2013 vorgebrachten Sachverhalte verwiesen.

Persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege gemäß § 2 Z 2 der zitierten Verordnung zu § 236 BAO insbesondere dann vor, wenn die Einhebung 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.

Im gegenständlichen Fall seien die wirtschaftlichen Auswirkungen, die aus der Einhebung der vorgeschriebenen Abgaben resultieren würden, jedenfalls außergewöhnlich und würden darüber hinaus aus folgenden Gründen eine besondere Härte für den Bf. darstellen:

Die Werbeabgabe sei grundsätzlich als indirekte Abgabe konzipiert, sodass Träger der Abgabenbelastung der Auftraggeber und nicht der Leistungserbringer sein solle. Der Leistungserbringer stelle die von ihm geschuldete und an das Finanzamt abgeföhrte Abgabe an den Leistungsempfänger in Rechnung und könne sie daher als Durchlaufposten betrachten.

Im gegenständlichen Fall sei aus den genannten Gründen und im Vertrauen auf die vom Finanzamt erteilten Auskünfte im Zeitraum von Jänner 2001 bis März 2006 die Werbeabgabe bei der Abrechnung an die Inserenten der Festschriften nicht berücksichtigt worden.

Eine Nachverrechnung der vom Finanzamt vorgeschriebenen Abgaben an die Inserenten sei faktisch nicht möglich, die gesamte vom Finanzamt vorgeschriebene Abgabenlast

würde somit den Bf. treffen, was zum Einen nicht dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers entsprechen könne und zum Anderen eine erhebliche Härte für den Bf. darstellen würde.

Da der Bf. im Vertrauen auf die vom Finanzamt erteilten Auskünfte und infolge der Ergebnisse der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2002 davon habe ausgehen können, dass die von ihm gegenüber den Körperschaften erbrachten Leistungen nicht werbeabgabepflichtig seien, habe er auch keine Rücklagen für etwaige spätere Nachforderungen durch das Finanzamt gebildet. Die Bildung solcher Rücklagen wäre aus den tatsächlich vereinahmten Honoraren für erbrachte Leistungen, in denen keine Werbeabgabe Berücksichtigung gefunden habe, auch nicht möglich gewesen.

Dieser Umstand sei im Bescheid über die Abweisung des Nachsichtsansuchens nicht berücksichtigt worden.

Die Entrichtung der Abgabenschuld würde eine erhebliche Härte für den Bf. bedeuten und wäre aus den genannten Gründen trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich, wobei davon ausgegangen werden müsse, dass aufgrund des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs eine Vermögensveräußerung im Vergleich zu einem geordneten Verkauf nur zu sehr ungünstigen Verkaufspreisen erfolgen könne, was einer Verschleuderung gleichkäme. Es handle sich daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht um zumutbare Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden seien. Im Allgemeinen sei mit der Abgabenleistung eine regelmäßige zeitnahe Abfuhr von Abgaben, die von Unternehmen im Geschäftsleben verdient worden seien, verbunden. In diesem Fall handle es sich um eine vom Bf. nicht verschuldete Zusammenballung von Abgabenbeträgen. Es handle sich daher nicht um eine zumutbare Einbuße von vermögenswerten Interessen.

Eine persönliche wie auch sachliche Unbilligkeit sei daher gegeben.

In der am 23. Oktober 2014 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung verwies der Bf. zunächst auf das bisherige Vorbringen und gab z ur Veranschaulichung bekannt, dass er im Jahr 2013 bezüglich eines Inserates des Innenministeriums für ein Buch des Feuerwehrverbandes eine Rechnung mit Werbeabgabe an das Innenministerium geschickt habe und der dortige Bearbeiter bestritten habe, dass Werbeabgabe anfalle. Es sei auch heute noch der unrichtige Erlass im Internet (Homepage des BMF) für jedermann abfragbar, daher habe sogar der Mitarbeiter im Innenministerium die gesetzliche Lage nicht gekannt.

Steuerlicher Vertreter führte weiters aus, dass der Erlass selbst im Kodex des Linde-Verlages zum 1.1.2014 weiterhin enthalten sei.

Es sei nicht erkennbar, dass das Gesetz eine Änderung enthalte und der Erlass damit in diesem Bereich keine Gültigkeit mehr habe.

Der Bf. habe ab Juni 2000 Werbeabgabe an das Finanzamt entrichtet und zufällig erfahren, dass diese Abgabe für nicht periodisch erscheinende Druckschriften nicht

anfalle. Deswegen habe er beim Finanzamt angerufen, die zuständige und namentlich genannte Beamtin habe jedoch erklärt, dass sie sich zu dieser Frage erst selbst informieren müsse. Es habe dann in der Folge wiederum auf Initiative des Bf. erst Anfang des Jahres 2001 ein weiteres Gespräch mit ihr gegeben. In diesem Zeitpunkt habe der Bf. auch einen Antrag auf Rückzahlung der für Juni bis Dezember 2000 zu viel entrichteten Werbeabgabe gestellt und einen Betrag in der Größenordnung von ATS 325.000,00 erhalten. Seiner Ansicht nach hätte man ihm zu diesem Zeitpunkt sagen müssen, dass für das Jahr 2001 sich die gesetzliche Lage geändert habe und sehr wohl auch für nichtperiodisch erscheinende Druckwerke wiederum Werbeabgabe zu entrichten sei.

Der Amtsbeauftragte erklärte, dass Prüfungsgegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung lediglich die Umsatzsteuer und nicht die Werbeabgabe gewesen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

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.

Die auf der Grundlage des § 236 BAO erlassene und am 20. Dezember 2005 kundgemachte Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBI. II Nr. 435/2005, bestimmt dazu Folgendes:

"§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;

2. 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.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
- a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder
 - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0337) 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 und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen 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.

Der Bf. macht sachliche Unbilligkeit wegen Verletzung von Treu und Glauben und im Sinne von § 3 Z. 2 lit a und b der zitierten Verordnung geltend, zumal er sich beruft auf

- a.) eine vom zuständigen Finanzamt im Februar 2001 telefonisch erteilten Auskunft, dass für Einmalpublikationen keine Werbeabgabe anfalle,
- b) die USO Prüfung, die im Jahr 2002 das Thema Werbeabgabe behandelt und nicht in Frage gestellt habe und
- c) den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 15. Juni 2000, 14 0607/1-IV 14/00, welcher seine Rechtsansicht bestätige.

Es trifft zwar zu, dass aus dem genannten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen bis dato nicht erkennbar ist, dass § 1 des Werbeabgabegesetzes mit Wirksamkeit 30. Dezember 2000 geändert wurde, jedoch wird durch diesen Umstand aus nachstehenden Gründen keine sachliche Unbilligkeit augezeigt:

§ 1 Werbeabgabegesetz in der Fassung BGBl Nr. 29/2000 lautete:

Abs. 1: Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Wird eine zum Empfang in Österreich bestimmte

Werbeleistung in Hörfunk und Fernsehen vom Ausland aus verbreitet, dann gilt sie als im Inland erbracht.

Abs. 2: Als Werbeleistung gilt:

- 1. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes.*
- 2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen.*
- 3. Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.*

Abs. 3: Nicht als Werbeleistung gelten:

- 1. Informationen von Körperschaften im Sinne der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung.*
- 2. Informationen in nicht periodisch erscheinenden Druckwerken, die von Körperschaften im Sinne der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung oder von Vereinen herausgegeben werden, wie zB Festschriften, Maturazeitungen oder Programmhefte.*
- 3. Die mediale Unterstützung gemäß § 17 Abs. 7 des Glückspielgesetzes.*

Dazu erging am 15. Juni 2000 zur Zahl 14 0607/1-IV/14/00 ein Erlass, in dem ausgeführt wird:

„4 Von der Besteuerung ausgenommene Tatbestände (§ 1 Abs. 3 WerbeAbG 2000):

4.1 Nicht unter die Werbeabgabe fallen (§ 1 Abs. 3 Z 1 WerbeAbG 2000): Die Veröffentlichung von Informationen von gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätigen Körperschaften im Sinne der §§ 34 bis 47 BAO (zB Kunst, Wissenschaft, Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, Sport, Volkswohnungswesen, Bildung, Denkmalpflege, Natur- und Tierschutz etc.). Es ist damit jegliche - auch die werbewirksame - Information, die diese Körperschaften betrifft, nicht steuerbar. Dem werbenden Medium ist von Organen der Körperschaft eine glaubhafte Erklärung vorzulegen, dass die Körperschaft unter §§ 34 bis 47 BAO fällt. "Politische Werbung" unterliegt der Werbeabgabe.

4.2 Weiters unterliegen Werbeeinschaltungen in nicht periodisch erscheinenden Druckwerken (das sind solche, die nicht wenigstens viermal im Kalenderjahr wiederkehrend erscheinen, vgl § 1 Abs. 1 Z 2 und 5 des Mediengesetzes), die von gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätigen Körperschaften im Sinne der §§ 34 bis 47 BAO (zB Kunst, Wissenschaft, Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, Sport, Volkswohnungswesen, Bildung, Denkmalpflege, Natur- und Tierschutz etc.) oder von Vereinen herausgegeben werden, nicht

der Werbeabgabe (zB Werbeeinschaltungen in Festschriften, Programmheften). Werbeeinschaltungen in Maturazeitungen unterliegen generell nicht der Werbeabgabe.

Regelmäßig erscheinende Programmhefte zB in Theatern oder Konzerthäusern sind hingegen werbeabgabepflichtig.

Beispiel 1:

Im Programmheft einer Laienspielgruppe, die nicht regelmäßig auftritt, erscheinen diverse Anzeigen. Die Anzeigen sind nicht steuerpflichtig.

Beispiel 2:

Im Programmheft des Konzerthauses erscheinen Anzeigen. Diese sind steuerpflichtig.

4.3 Die generelle mediale Unterstützung durch den Bund für Glücksspiele gemäß § 17 Abs. 7 des Glücksspielgesetzes ist ebenfalls nicht abgabepflichtig. Diesbezügliche Werbung im engeren Sinne wie zB Inserate, Werbesendungen etc. sind von der Werbeabgabe jedoch nicht ausgenommen.“

Der Erlass erläutert somit, was als nicht periodisch erscheinende Druckwerke anzusehen ist, die Befreiung an sich ergibt sich aus dem Gesetz und nicht aus dem Erlass.

Mit Bundesgesetzblatt I Nr. 142/2000 – in Kraft getreten am 30. Dezember 2000 - wurde § 3 Abs. 3 WerbeAbgG geändert und lautet nunmehr:

„Nicht als Werbeleistung gilt die mediale Unterstützung gemäß § 17 Abs. 7 des Glücksspielgesetzes.“

§ 6 Abs. 2 WerbeAbgG lautet: § 1 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 142/2000 ist auf Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erbracht werden.

Somit ergibt sich aus der dargestellten Gesetzeslage, dass die Befreiungsbestimmung für Informationen in nicht periodisch erscheinenden Druckwerken weggefallen ist und diese ab 1. Jänner 2001 der Steuerpflicht unterliegen.

Gemäß § 4 WerbeAbgG hat der Abgabenschuldner die Abgabe selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Abgabenanspruches zu entrichten.

Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Werbeabgabe für Jänner 2001 und auch in der Folge konnte der Bf. nicht davon ausgehen, dass auf Grund des Punktes 4.2 des Erlasses weiterhin eine Befreiung von der Abgabenpflicht vorliegt, zumal dieser zur Fassung bis 29. Dezember 2000 erlassen wurde und dieser Erlass unter Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 WerbeAbgG regelte, was als nicht periodisch erscheinendes Druckwerk anzusehen ist.

Der Behauptung, dass der Erlass „die Leistung“ nach wie vor als nicht werbeabgabepflichtig betrachte, kann im Hinblick auf die Gesetzesänderung nicht gefolgt werden, da der Erlass keine Ausdehnung des Gesetzes ist (auf Informationen in nicht periodisch erscheinenden Schriften).

Die Verordnung des BMF zu § 236 BAO kann bezüglich des Erlasses zum WerbeAbG nicht zur Anwendung kommen, da dieser nur das Vertrauen in eine unrichtige Rechtsauslegung schützt, eine solche unrichtige Rechtsauslegung jedoch nicht vorliegt.

Der Erlass zum WerbeAbG regelt, wie bereits wiederholt ausgeführt, lediglich Ausführungen dahingehend, was als nicht periodisch erscheinendes Druckwerk anzusehen ist. Durch die Gesetzesänderung wurde die vom BMF dargelegte Rechtsansicht nicht unrichtig.

Dem Vorbringen, dass die Werbeabgabe im Zuge der USO-Prüfung zwar behandelt aber nicht in Frage gestellt worden sei, ist entgegenzuhalten, dass dies der Aktenlage widerspricht, denn in der Niederschrift gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 30. Oktober 2002 über das Ergebnis der UVA Prüfung für den Zeitraum 11/2001 bis 07/2002 wurde ausgeführt:

„1. vereinbarte Entgelte 2000

Die in der Buchhaltung auf dem Konto 8500 (Werbesteuer 20%) und 8501 (Werbesteuer 10%) in Höhe von ATS 255.055,50 und ATS 490,00 erfassten Erlöse blieben bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 unberücksichtigt.

2. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 ist wie folgt zu berichtigen:

...“

Dass die Werbeabgabe geprüft wurde, geht somit aus der Niederschrift nicht hervor.

Davon abgesehen kann das Vorbringen auch aus nachstehenden Gründen keine Unbilligkeit aufzeigen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170) ist das im Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben; der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich aber etwa in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit ankommt.

Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird jedoch nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt, da die Behörden verpflichtet sind, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136), wobei auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021) kann eine allfällige Unterlassung von Handlungen jedoch keine Grundlage für Treu und Glauben bilden. Ein Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Behörde ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.9.2002, 98/15/0118) im Allgemeinen nicht geschützt.

Daher begründet die in der Folge durch den VwGH aufgehobene Berufungsentscheidung des UFS vom 2. Dezember 2010, GZ.RV/0293-K/07, keine sachliche Unbilligkeit im Einzelfall.

Dem Vorbringen, eine Nachverrechnung der Abgaben an die Inserenten sei faktisch nicht möglich, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu dieser Frage dargetan hat, dass sich die Unmöglichkeit der Überwälzung einer Abgabe auf Kunden des Abgabepflichtigen im Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses bewegt und daher eine Nachsicht nicht rechtfertigt (vgl. das Erkenntnis vom 23.9.1988, 85/17/0121).

Entscheidungswesentlich erschien dem Senat jedoch auch, dass - nach einer Erstanfrage des Bf. zu seiner Werbeabgabepflicht betreffend nicht periodisch erscheinende Druckschriften im Sommer 2000 - sich die Rechtsansicht des Bf. hinsichtlich des Zeitraumes Juni bis Dezember 2000 im Februar 2001 bestätigt hat. Unmittelbar vor Fälligkeit der Werbeabgabe 1/2001 wurde ihm dies in einem persönlichen Gespräch mitgeteilt und er erhielt in der Folge den Betrag von ATS 325.000,00 zurückbezahlt.

Unwidersprochen wurde der Bf. in diesem Gespräch seitens der Abgabenbehörde jedoch nicht darauf hingewiesen, dass sich die Gesetzeslage wieder geändert hat und der Bf. ab 1. Jänner 2001 hinsichtlich der nicht periodisch erscheinenden Druckwerke werbeabgabepflichtig ist.

Die Auskunft des Finanzamtes hat sich zwar ausschließlich auf einen Vorzeitraum bezogen und kann demnach die weitere Nichtentrichtung der Werbeabgabe nicht dem Vertrauensschutz unterliegen. Das enge Zusammentreffen zwischen Auskunft für einen Vorzeitraum und geänderter Rechtslage wird jedoch als außergewöhnlicher Geschehensablauf für das Jahr 2001 gesehen, dass der Bf. mangels Hinweises auf die bereits geänderte Rechtslage im Zusammenspiel mit dem verfahrensgegenständlichen Erlass des BMF die mit 1. Jänner 2001 wieder gegebene Steuerpflicht nicht sofort erkennen konnte. Der Senat hat darin eine sachliche Unbilligkeit hinsichtlich der für 2001 angefallenen Werbeabgabe gesehen. Jedoch entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass gerade Abgabengesetze jährlich geändert werden, daher wäre es die Pflicht des Bf. gewesen, sich in der Folge über eine geänderte Rechtslage in Kenntnis zu setzen, weswegen für die weiteren Zeiträume das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu verneinen war.

Weiters war zu prüfen, ob in der Entrichtung der Werbeabgabe 2002 ff eine persönliche Unbilligkeit vorliegt:

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des "Nahrungsstandes", besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. 10.1992, 91/15/0054).

Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsverfangenen) Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtsverwerber.

Der Nachsichtsverwerber ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 Abs. 1 BAO bedeutsamen Umstände offenzulegen.

Zu diesen Umständen zählt auch die konkrete, ziffernmäßige Darstellung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. einschließlich einer Auflistung sämtlicher Verbindlichkeiten.

Die aktuelle Einkommens- und Vermögenslage hat der Bf. zwar nicht dargelegt, jedoch hat der Bf. im Stundungsansuchen vom 23. August 2013 dargetan, dass die Einbringlichkeit des Rückstandes nicht gefährdet sei.

Der Beschwerdeführer hat in diesem Zusammenhang zwar die nicht näher konkretisierte Behauptung aufgestellt, dass eine Entrichtung der Abgabenschuld nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme, ohne das Vermögen konkret zu bezeichnen. Sich um eine Veräußerung tatsächlich bemüht zu haben, wurde nicht einmal behauptet. Die Behauptung einer drohenden Verschleuderung ist daher als nicht erwiesen anzusehen.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde daher nicht hinreichend dargetan.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 23. Oktober 2014