



Außenstelle Wien
Senat 10

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0878-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk Wien vom 9. Jänner 2003 betreffend Abgabennachsicht gem. § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag gemäß § 236 BAO vom 22. April 2002 begehrte die Bw. die Nachsicht von Umsatzsteuer 1997 in Höhe von S 515.130,00, Umsatzsteuer 1998 in Höhe von S 47.946,00, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von S 54.533,00 und Umsatzsteuer 2000 in Höhe von S 104.417,00, insgesamt daher S 722.026,00.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass im Jahre 2001 eine Umsatzsteuernachschaustattgefunden hätte, welche in weitere Folge in eine Betriebsprüfung, umfassend den Zeitraum 1997 bis 1999, übergeleitet worden wäre.

Im Zuge dieser Prüfungshandlungen seien durch das Finanzamt bzw. Zollamt Fälschungen von Ausfuhrnachweisen ("U 34") festgestellt worden, wodurch die Steuerfreiheit dieser Touristenexporte aus formalen Gründen versagt worden wäre.

Die entsprechenden Umsatzsteuern seien den jeweiligen Abnehmern nachweislich ausbezahlt worden.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass der Geschäftsführer der Bw. selbst durch entsprechenden Recherchen und Vorsprachen bei der Zollbehörde den Anlass für die vorerwähnten Prüfungshandlungen gegeben habe.

Das Nachsichtsbegehren werde auf die sachliche Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO gestützt.

Sachliche Unbilligkeiten würden von der Rechtsprechung dann angenommen werden, wenn bei Anwendung des Gesetzes im Einhebungsbereich aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes, unzumutbares oder unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eintreten würde.

Die gegenständlichen Umsatzsteuerbeträge seien den jeweiligen Abnehmern unter Vorlage der vollständigen Ausfuhrnachweise ausbezahlt worden, was auch im Zuge der Betriebsprüfung zweifelsfrei festgestellt worden wäre. Dass die betreffenden Ausfuhrnachweise ("U 34") offensichtlich nicht in den Räumlichkeiten des jeweiligen Grenzüberganges abgestempelt und unterschrieben worden seien, somit im Sinne der Rechtsprechung als gefälscht angesehen würden, könne sich nach Ansicht der Bw. in dieser Form nicht nachteilig für sie ausgelegt werden, zumal die in Rede stehenden Fälschungen durch die Behörde selbst erst durch umfangreiche Prüfungshandlung festgestellt hätten werden können.

Auf die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes werde dazu ergänzend verwiesen.

Zusätzlich werde ausgeführt, dass bereits bei Durchführung bzw. Abschluss der gegenständlichen Betriebsprüfung das Prozedere der vorzunehmenden Nachsicht dieser Umsatzsteuerbeträge im Detail erörtert worden wäre. Diesbezüglich könne mit den mit der Betriebsprüfung betrauten Mitarbeiterinnen des Finanzamtes ergänzend Einvernehmen hergestellt werden.

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2003 wurde das gegenständliche Nachsichtsansuchen von der Abgabenbehörde erster Instanz mit der Begründung, dass eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles nicht vorliege, abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid vom 9. Jänner 2003 wurde fristgerecht, innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist, am 28. Februar 2003 Berufung erhoben.

In der Begründung der gegenständlichen Berufung wird ausgeführt, dass sich das Nachsichtsbegehren im Wesentlichen auf die sachliche Unbilligkeit der Einhebung stütze.

Eine sachliche Unbilligkeit sei dann anzunehmen, wenn die Tatsache der Besteuerung als solche, unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen der Person des Abgabepflichtigen, im Einzelfall unzumutbar wäre.

Wenn sohin die Abgabenfestsetzung dem Gesetz (hier: den formalistischen Vorschriften des Buchnachweises) entspreche, so könne die in der Sache gelegene Unbilligkeit zu einer Nachsicht führen. Dies vor allem deshalb, um offenkundig ungewollten Auswirkungen der gesetzlichen Tatbestände abzuhelpfen. Es sei somit möglich, dass die Einhebung der festgesetzten Abgaben den Wertungen des Gesetzgebers derartig zuwiderlaufe, dass die Einhebung der Abgabe im Einzelfall unbillig erscheinen müsse.

Wie schon im Nachsichtsansuchen ausgeführt, sei sachliche Unbilligkeit dann anzunehmen, wenn bei Anwendung des Gesetzes im Einhebungsbereich aus anderen als auch persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes unzumutbares oder unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eintreten würde. Jedenfalls müsse es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Die Belastungswirkung und der damit verbundene Vermögenseingriff müsse bei der sachlichen Unbilligkeit in keinem bestimmten Mindestmaßnahmen zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen stehen.

Die atypische Belastungswirkung und der damit verbundene Vermögenseingriff sei im vorliegenden Falle schon deswegen gegeben, weil die bei einer möglichen Nichtgewährung der Nachsicht verbundenen Kosten (die Umsatzsteuer wäre von der Handelsspanne abzuziehen) höher seien, als die mit den der Umsatzsteuer zu Grunde liegenden Umsätze erzielten Deckungsbeiträge. Kalkulatorisch zu berücksichtigende Gemein- und Vertriebskosten seien hier zusätzlich noch zu berücksichtigen.

Bekanntlich betrage die durchschnittliche Handelsspanne der Bw. im Großhandel jedenfalls weniger als 20 %. Die vom Gesetzgeber geforderten (zusätzlichen) Erfordernisse für die Anwendbarkeit der sachlichen Unbilligkeit seien daher in jedem Falle gegeben.

Die im bekämpften Bescheid dargelegte Begründung zur Ablehnung des Nachsichtsbegehrens gehe am vorliegenden Sachverhalt vorbei. Dies schon deshalb, weil die mangelnde Rechtmäßigkeit der Ausfuhrnachweise, welche von den Kunden der Bw. vorgelegt worden seien nachweisbar, d.h. trotz diesbezüglicher Bemühungen und Anstrengungen für die Bw. nicht erkennbar gewesen seien. Selbst die Prüfungsorgane des Finanzamtes hätten eine umfangreiche und zeitraubende Unterstützung durch die Zollbehörde beziehen müssen. Die Überlassung bzw. Zuerkennung eines diesbezüglichen Prüfgerätes sei der Bw. vorerst verweigert worden. Erst nach Prüfungsabschluss sei dies nach langwierigen Verhandlungen ausnahmsweise erfolgt.

Weiters werde ausgeführt, dass bereits im Zuge der Betriebsprüfung die Nachsicht jener Umsatzsteuern in Aussicht gestellt worden wäre, welche auf Grund der vorgelegten Ausfuhrnachweise ausbezahlt wurden sich jedoch durch die Betriebsprüfung als gefälscht herausgestellt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Abs. 2: Abs. 1 findet auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb der Frist des § 238 BAO zulässig.

Nach Lehre und Rechtsprechung kann eine im Einzelfall gelegene Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe eine persönliche oder sachliche sein.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde in der gegenständlichen Berufung weder behauptet noch entsprechend dargelegt. Auch lässt sich aus der Aktenlage des Steueraktes eine Existenzgefährdung der Bw. oder ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den sich im Bereich der Bw. daraus entstehenden Nachteilen nicht ableiten. Im Gegenteil, die zeitnah zum gegenständlichen Nachsichtsansuchen erstellte Bilanz zum 31. Dezember 2001 weist einen Jahresgewinn von S 3.910.281,68 bei einem positiven Eigenkapital von S 4.440.073,68 aus. Vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit kann daher keine Rede sein.

Wenn die Bw. das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit darin zu sehen vermeint, dass es durch die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit von Ausfuhrumsätzen im Sinne des § 7 UStG zu einer für die Bw. anormalen, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten, Belastungswirkung

durch die Einhebung der betreffenden nachsichtsgegenständlichen Umsatzsteuern gekommen sei, so ist sie damit nicht im Recht.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein von Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen.

Eine derartige sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles liegt jedenfalls nicht vor, wenn die Abgabennachforderung ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Rechtsnorm darstellt, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage trifft, oder Geschäftsvorfälle vorliegen, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind.

Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles im Sinne des § 236 BAO ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden. Nur dann, wenn eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften vorliegt, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, also der allgemein gehaltene Abgabentatbestand in Einzelfällen zu Auswirkungen führt, die der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser Besonderheiten hätte vermeiden wollen, kann nach Lehre und Rechtsprechung eine sachliche Unbilligkeit vorliegen.

Wenn der Gesetzgeber im § 7 Abs. 4 UStG 1994 den Ausfuhrnachweis als materiell rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen normiert, war vorhersehbar, dass die Umsatzsteuerbefreiung mangels Erfüllung dieses Erfordernisses nicht greifen könne und zwar auch dann nicht, wenn keine Zweifel über die tatsächliche Ausfuhr der Waren bestehen und die Umsatzsteuer vom Abgabepflichtigen auf Grund gefälschter Ausfuhrnachweis rückerstattet wurde. Es liegt keine Besonderheit des Einzelfalles vor, wenn die Bw. mangels Erfüllung des Erfordernisses des Ausfuhrnachweises den Befreiungstatbestand der Ausfuhrlieferung nicht geltend machen kann. Diese Auswirkung des Umsatzsteuergesetzes stellt eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die jeden Abgabepflichtigen, welcher sich in sachverhaltsmäßig gleicher Situation wie die Bw. befindet, gleich trifft (siehe dazu auch VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0154).

Die Abgabenbehörde erster Instanz ist daher zu Recht vom Nichtvorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO ausgegangen.

Wenn in der gegenständlichen Berufung weiter eingewendet wird, dass im Zuge der Betriebsprüfung die Nachsicht der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern in Aussicht

gestellt worden wäre und diesbezüglich auf den Grundsatz von "Treu und Glauben" im Verkehr mit der Abgabenbehörde verwiesen wird, so ist dazu auszuführen, dass sich diesbezüglich aus der Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte ergeben. Auch ist nicht erkennbar und in der gegenständlichen Berufung nicht näher ausgeführt, worin von der Bw. eine Verletzung von "Treu und Glauben" gesehen wird. Der Hinweis in der gegenständlichen Berufung dahingehend, dass der Bw. bereits im Zuge der Betriebsprüfung die Nachsicht jener Umsatzsteuer in Aussicht gestellt worden wäre, welche auf Grund der vorgelegten Ausfuhrnachweis ausbezahlt wurden und sich im Zuge der Betriebsprüfung als gefälscht herausgestellt hätten, konnte nicht verifiziert werden. Ein Telefonat mit der zuständigen Leiterin der Betriebsprüfung führte zum Ergebnis, dass diese der Bw. eine Nachsicht im Rahmen der Betriebsprüfungsverfahrens nicht zugesagt hat. Sie hat lediglich in einem Gespräch erwähnt, dass ein derartiges Nachsichtsansuchen möglicherweise für den Fall erfolgsversprechend wäre, dass eine finanzstrafrechtliche Verurteilung unterbleiben würde. Diese telefonische Aussage der Leiterin der Betriebsprüfung wird auch durch einen Aktenvermerk von 7. November 2001 belegt, aus welchem unter anderem hervorgeht, dass anzunehmen wäre, dass für die Nachforderung aus Umsatzsteuern (Nichtanerkennung der Steuerfreiheit wegen gefälschter Stempel) ein Nachsichtsansuchen eingereicht wird, wobei es aus Sicht der Betriebsprüfung zweckmäßig erscheine, den Ausgang des Strafverfahrens abzuwarten.

Eine Verletzung des Grundsatzes von "Treu und Glauben" kann daher schon deswegen nicht vorliegen, weil aktenkundigerweise die Zusage einer Abgabennachsicht durch die Betriebsprüfung, welche im Übrigen dafür auch nicht zuständig gewesen wäre, nicht erfolgt ist.

Selbst wenn der Bw. die strittige Nachsicht in Aussicht gestellt worden wäre, so wäre daraus kein subjektives Recht auf Nachsicht erwachsen. Denn nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind alle Umstände des Einzelfalles, und zwar im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen, um zur Erkenntnis zu gelangen, ob Unbilligkeit vorliegt oder nicht (siehe VwGH vom 8.11.1993, 83/14/0126).

Da insgesamt weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit des Einzelfalles vorliegt war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Juli 2003