



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MS, geb. X, Adresse, vertreten durch S KEG, Adresse1, vom 27. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 27. November 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 26. Juli 2007 beantragte der Berufungswerber (Bw) in einem Schriftsatz die Vorlage seiner Berufung betreffend Festsetzung der NoVA 2001 und Umsatzsteuer 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (eine diesbezügliche Berufung war mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2006 abgewiesen worden) und gleichzeitig für den Fall einer abweisenden Berufungsentscheidung die Nachsicht der gegenständlichen NoVA in Höhe von 3.550,00 € sowie der Umsatzsteuer in Höhe von 5.147,66 €.

Zur Berufungsvorlage führte der Bw im Wesentlichen aus, dass in Kenntnis der engen formalen Grenzen des § 7 UStG für die Erbringung eines Ausfurnachweises auf Grund von Judikatur und Literatur der jüngeren Vergangenheit eine Relativierungstendenz dahin gehend zu sehen sei, dass der Formalismus nicht Selbstzweck sein könne, wenn der Nachweis des Exports völlig zweifelsfrei auf andere Weise amtlich bestätigt und ein Missbrauch oder Steuerausfall ausgeschlossen werden könne und andererseits dem betroffenen Unternehmen ein beachtlicher finanzieller Schaden entstehe. Eine Unaufmerksamkeit, gepaart mit

Unerfahrenheit bzw. mangelnder Routine auf Grund seltener Exporte, habe zu einer entsprechenden steuerfreien Exportfakturierung geführt, obwohl österreichische Zollstempel auf dem Formular U 34 gefehlt hätten und diese durch rumänische ersetzt worden seien. Das exportierte Fahrzeug sei unmittelbar nach dem Verkauf in Rumänien durch den Empfänger laut ZA 58 nachweislich zum Verkehr zugelassen worden. Somit würde auch die Absicht des Gesetzgebers nicht erreicht werden, einerseits inländischen Konsum/Gebrauch zu besteuern, andererseits aber Exportgeschäfte unbelastet und konkurrenzfähig zu lassen.

Wegen verspäteter Einbringung des Vorlageantrages wies das Finanzamt diesen mit Bescheid vom 8. August 2006 zurück.

Mit Bescheid vom 27. November 2006 wurde der Antrag auf Nachsicht der NoVA und der Umsatzsteuer im oben genannten Ausmaß als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 BAO sowie Darstellung der Kriterien für das Vorliegen einer persönlichen und sachlichen Unbilligkeit wurde begründend dargelegt, dass eine persönliche Unbilligkeit nicht behauptet und nicht vorgebracht worden sei, dass durch die Erhebung der Umsatzsteuer von 5.147,66 € und der NoVA von 3.550,00 € die wirtschaftliche Existenz des Bw gefährdet wäre.

Zur sachlichen Unbilligkeit führte das Finanzamt aus, dass die Umsatzsteuer- und NoVA-Vorschreibung darauf zurückzuführen sei, dass der Bw die gesetzlich geforderten Ausfuhrnachweise, die materiell-rechtliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Steuerfreiheit von Lieferungen seien, nicht habe erbringen können. Eine Unbilligkeit des Einzelfalles liege nicht vor, sondern lediglich eine allgemeine Auswirkung der geltenden Rechtslage, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden. Der Gesetzgeber fordere in § 7 UStG 1994 den Ausfuhrnachweis als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen. Für den Bereich der NoVA normiere § 3 Z 1 NoVAG die sinngemäße Anwendung der §§ 6 Abs. 1 Z 1 und 7 UStG 1994. Bei Fehlen des geforderten Ausfuhrnachweises sei vorhersehbar, dass die Umsatzsteuer- bzw. NoVA-Befreiung selbst dann nicht gewährt werden könne, wenn keine Zweifel an der tatsächlichen Ausfuhr bestehen würden. Ein Abgabepflichtiger könne mangels Erfüllung des Erfordernisses eines Ausfuhrnachweises die Umsatzsteuer- bzw. NoVA-Befreiung selbst dann nicht geltend machen, wenn aus anderen Umständen auf die Tatsache der Ausfuhrlieferung geschlossen werden könne (so VwGH 23.10.1997, 96/15/0154). Eine Besonderheit des Einzelfalles liege nicht vor. Gegenständlich seien weder eine persönliche noch sachliche Unbilligkeit gegeben, sodass das Ansuchen als unbegründet abzuweisen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertretung des Bw vor, dass dieser außer Stande sei, ergänzend zum bereits behördlich (über die österreichische Botschaft in Rumänien durch Rückfragen bei dortigen Behörden) erbrachten Nachweis, dass der Gegenstand der Lieferung tatsächlich nach Rumänien exportiert worden sei und dort auch (vermeintlich bis dato) betrieben werde, den in seiner Art einmaligen, geforderten Exportnachweis zu erbringen, da es diesen aus formalen Gründen (falsche Stempel) nicht gebe. Die Versagung der Umsatzsteuerfreiheit bedeute einen überschießenden Formalismus, der nur die Aufgabe habe, auf möglichst einfachem Wege ein sicheres Zeugnis über die Begünstigungsfähigkeit einer Lieferung abzulegen. Andererseits liege eine Unbilligkeit darin, dass die Republik Österreich durch diese Steuerbeträge zu Einnahmen komme, die ihr sachlich nicht zuständen, da nachgewiesen sei, dass die betreffende Konsumation in Rumänien stattfinde. Das bringe die Sache aber auch auf die Ebene der persönlichen Unbilligkeit und werfe die Frage auf, für wen es eine größere Härte darstelle, auf diese Beträge verzichten zu müssen. Die in der Begründung zitierte VwGH-Entscheidung könne nicht überzeugen, da sich der VfGH in seiner Entscheidung B916/02 vom Dezember 2003 den Buchnachweis betreffend deutlich von einer überschießenden formalen Sichtweise distanziert habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung.

Abs. 1 leg. cit. findet auf bereits entrichtete Abgabenschulden sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der

---

Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre *und* diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme.

Eine "sachliche" Unbilligkeit ist 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 ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der in der anormalen Belastungswirkung gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine von diesem nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Verneint die Abgabenbehörde das Vorliegen einer Unbilligkeit, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag schon aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Zur "persönlichen" Unbilligkeit brachte der Bw in der Berufung lediglich vor, dass sich die Frage stelle, ob es für ihn oder die Republik Österreich eine größere Härte darstelle, auf die nachsichtsgegenständlichen Beträge zu verzichten.

Mit diesem Vorbringen zeigte der Bw aber kein für das Vorliegen einer Unbilligkeit maßgebliches Kriterium auf und vermochte damit "persönliche" Unbilligkeit in keiner Weise zu begründen, legte er doch nicht einmal ansatzweise dar, inwieweit die Einhebung der Umsatzsteuer 2001 und NoVA 2001 seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere sein Vermögen und Einkommen, in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt hätte. Die Rechtsprechung verlangt, dass die wirtschaftliche Existenz des Abgabepflichtigen gerade durch die Einhebung der Abgaben, um deren Nachsicht es geht, gefährdet sein oder diese Gefährdung durch die Abgabeneinhebung zumindest entscheidend mitverursacht sein müsste, sodass mit einer Nachsicht gerade dieser Abgaben die Existenzgefährdung abgewendet wäre. Derartiges behauptete der Bw aber weder im Nachsichtsantrag noch in der Berufung, wobei ergänzend darauf zu verweisen ist, dass die Partei in vom Antragsprinzip geprägten Verfahren – wie dem Nachsichtsverfahren – eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft und der Nachsichtswerber das Vorliegen all jener Umstände, auf die die Nachsicht gestützt werden

---

kann, von sich aus einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzutun hat, sodass das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast bei ihm liegt.

Wie dem Abgabekonto des Bw zu entnehmen ist, waren die Umsatzsteuer 2001 und die NoVA 2001 zum Zeitpunkt der Berufung bereits zur Gänze getilgt. In diesem Fall ist kein strengerer Maßstab anzuwenden als bei Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben; diesfalls ist jedoch zu prüfen, ob das Behalten des Betrages als unbillig anzusehen ist.

Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten aus wirtschaftlichen Gründen käme insbesondere in Betracht, wenn diese Schuldigkeiten zwar bereits abgestattet, die für eine Unbilligkeit der Einhebung sprechenden Gründe damit aber nicht beseitigt wären. Auch ein derartiges Vorbringen ist den Eingaben des Bw nicht zu entnehmen, sodass von einer auf das Fehlen der zur Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gestützten "persönlichen" Unbilligkeit nicht ausgegangen werden kann (vgl. VwGH 8.4.1991, 90/15/0015).

Die Einhebung der Umsatzsteuer 2001 und der NoVA 2001 ist aber auf Grund nachstehender Überlegungen auch nicht als "sachlich" unbillig zu qualifizieren:

§ 236 BAO soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, durch besondere Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkungen der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, hätte er diese vorhergesehen, vermieden hätte, zu mildern.

Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles können aber nicht Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sein, die alle vom Anwendungsbereich eines Gesetzes erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren (vgl. Stoll, BAO, 2429). Daraus folgt, dass selbst Ergebnisse der allgemeinen Rechtslage, die in ihrer (allgemeinen) Wirkung unbeabsichtigt streng oder hart wären, unter Umständen zwar als generell unbillig betrachtet werden, aber dennoch nicht unter den Tatbestand der individuellen, einzelfallbedingten Unbilligkeit der Einhebung subsumiert werden könnten.

Das Instrument der Nachsicht kann daher nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO sind (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 13). Eine Abgabennachsicht setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus; eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenvorschreibung zu Unrecht erfolgt sei. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwendungen nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären, weil dies im Ergebnis auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft hinauslaufen würde (vgl. Stoll, BAO, 2436 f). Erscheint einem Abgabepflichtigen die

Vorschreibung – etwa, weil er einen Abgabenbescheid für unzutreffend hält – unbillig, so kann nicht mit einem Antrag nach § 236 BAO, sondern nur mit Hilfe eines Rechtsmittels vorgegangen werden.

Mit seinem Einwand, die Versagung der Umsatzsteuerfreiheit bei Fehlen österreichischer Zollstempel auf dem Formular U 34, wobei diese fälschlich durch rumänische ersetzt worden seien, für ein nach Rumänien exportiertes Fahrzeug bedeute einen überschießenden Formalismus, machte der Bw in Wahrheit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzungen geltend.

Gegenständlich wurde die gegen den Umsatzsteuer- und NoVA-Bescheid erhobene Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Den Vorlageantrag brachte der Bw nicht innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist ein, sodass das Finanzamt diesen aus formellen Gründen, ohne auf die Einwände des Bw einzugehen, als verspätet eingebbracht zurückwies. Die in Rede stehenden Abgabenbescheide sind damit in Rechtskraft erwachsen.

Versäumte der Bw aber durch eigenes oder durch ihm zurechenbares Verschulden seines steuerlichen Vertreters, Umstände betreffend die Steuerfreiheit einer Exportlieferung im Berufungsverfahren gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide geltend zu machen, so ist es ihm verwehrt, derartige Versäumnisse über den Umweg eines Nachsichtsansuchens zu sanieren. Nur dann, wenn der Bw die Geltendmachung seiner Rechte in dem dem Nachsichtsverfahren vorgelagerten Abgabenfestsetzungsverfahren unverschuldet unterlassen hätte, weil ihm etwa ein Rechtsmittel aussichtslos erschienen (insbesondere wegen diesbezüglicher Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde) oder weil ein solches wegen eines entschuldbaren Rechtsirrtums unterblieben wäre, könnte allenfalls eine Unbilligkeit vorliegen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 14). Dass er aber eine weitere Rechtsverfolgung im Festsetzungsverfahren unverschuldet unterlassen hätte, behauptete der steuerlich vertretene Bw nicht.

Nach § 7 Abs. 1 UStG liegt eine steuerfreie Ausfuhr lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 UStG vor, wenn ein Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (Z 1) oder der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zu Grunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat (Z 2).

Nach § 7 Abs. 4 UStG muss über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.

Laut der in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellung wurde das Fahrzeug von Herrn BS nach Rumänien überstellt.

Nach § 7 Abs. 6 Z 2 UStG in der zum Zeitpunkt der Lieferung gültigen Fassung nach BGBl. I 106/1999 hat der Unternehmer im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland (durch den Lieferer oder durch den Abnehmer) den Ausfuhrnachweis zu führen durch

- a) eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr,
- b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

Befand sich auf dem Formular U 34, wie vom Bw vorgebracht, lediglich ein rumänischer Zollstempel anstatt eines österreichischen, so lag ein Ausfuhrnachweis im Sinne des § 7 Abs.6 Z 2 lit. a oder b UStG nicht vor.

Es wäre am Bw gelegen gewesen und ihm frei gestanden, im Abgabenverfahren geltend zu machen, dass dennoch alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der in Anspruch genommenen Steuerbefreiung vorlägen und auf Grund der zitierten VfGH-Entscheidung vom 12.12.2003, B916/02 – die sich im Übrigen mit der Erfüllung des Buch- und nicht des Ausfuhrnachweises auseinandersetzt – in seinem Fall der für die Gewährung der Steuerfreiheit geforderte Nachweis der Ausfuhr als erbracht anzusehen wäre. Im Nachsichtsverfahren waren dagegen das Vorliegen bzw. die Gründe für die Gewährung der Steuerbefreiung nicht weiter zu prüfen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2006 wurde festgestellt, dass der Bw den gesetzlich geforderten Ausfuhrnachweis nicht erbracht habe. Lagen demnach die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiungstatbestände nach §§ 6 Abs. 1 Z 1 iVm 7 UStG sowie § 3 Z 1 NoVAG nicht vor, waren die Steuervorschreibungen als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die jeden Unternehmer, der ein gleichartiges Geschäft unter gleichartigen Umständen abschließt, gleichermaßen treffen, anzusehen. Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, auf den Einzelfall beschränkten Geschehensablauf konnte daher nicht ausgegangen werden. Alleine der Umstand, dass der Bw die Abgabenvorschreibungen subjektiv nicht vorhergesehen hätte, könnte noch keinen außergewöhnlichen Geschehensablauf begründen.

Für den Bw war vorhersehbar, dass die Umsatzsteuer- und NoVA-Befreiung mangels Vorliegens der geforderten "zollamtlichen Ausgangsbestätigung" nicht greifen würde. War daher die vom Nachsichtsbegehren umfasste Abgabenschuld darauf zurückzuführen, dass der Bw den gesetzlich geforderten Ausfuhrnachweis nicht erbringen konnte, liegt keine Unbilligkeit des Einzelfalles, sondern nur die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor (vgl. VwGH

14.9.1993, 93/15/0024 oder VwGH 23.10.1997, 96/15/0154, die zwar zum UStG 1972 ergangen sind, dessen Bestimmung über die Erbringung des Ausfuhrnachweises aber im Wesentlichen in das UStG 1994 übernommen worden ist). Mag der Bw die Erbringung eines durch strenge formelle Kriterien determinierten Ausfuhrnachweises auch als ungerecht, formalistisch und übermäßig streng empfinden, so berührt diese Gesetzesbestimmung doch alle konkret betroffenen Steuerpflichtigen gleichermaßen und wäre es am Gesetzgeber gelegen, geänderte Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen zu normieren.

Inwieweit der vorliegende Fall einen Einzelfall darstellen sollte und inwieweit – verglichen mit ähnlichen Fällen – gegenständlich ein nicht beabsichtigtes belastendes, unzumutbares und unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eingetreten wäre, brachte der Bw ebenso wenig vor wie dass der Geschehnisablauf nicht beeinflussbar gewesen wäre. Ein durch Unaufmerksamkeit oder Unerfahrenheit eines steuerlich vertretenen Abgabepflichtigen verursachter Fehler ist seiner Sphäre zuzurechnen und vermag keine "sachliche" Unbilligkeit zu begründen, wie grundsätzlich ein Irrtum über das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung keine Unbilligkeit begründet (vgl. VwGH 19.10.1992, 91/15/0054).

Die Versagung der Umsatzsteuer- und NoVA-Befreiung ist eine unmittelbar aus dem Gesetz folgende Auswirkung. Die Besteuerung und die daraus folgende Einhebung dieser Steuern stellen daher kein unbeabsichtigtes Ergebnis dar, das durch eine Billigkeitsmaßnahme zu beseitigen oder zu mildern wäre.

Sollte die Argumentation im Nachsichtsantrag, in Kenntnis der engen formalen Grenzen des § 7 UStG für die Erbringung eines Ausfuhrnachweises werde auf Grund von Judikatur und Literatur der jüngeren Vergangenheit eine Relativierungstendenz dahin gehend gesehen, dass der Formalismus nicht Selbstzweck sein könne, wenn der Nachweis des Exports völlig zweifelsfrei auf andere Weise amtlich bestätigt erbracht werden könne, in die Richtung zu verstehen sein, dass der Bw eine Änderung der Judikatur ins Treffen führen will, ist dem zu entgegnen, dass er auch die sich aus einer Gesetzesänderung oder Änderung der Rechtsprechung allenfalls zu seinen Gunsten ergebenden Vorteile nicht im Rahmen eines Nachsichtsverfahrens für sich reklamieren kann, wenn er derartige Vorbringen im Berufungsverfahren nicht geltend mache bzw. nicht durchzusetzen vermochte.

Insgesamt gesehen lagen daher die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO nicht vor, sodass für eine Ermessensentscheidung kein Raum blieb.

Linz, am 8. April 2008