



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerhard Peither, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Nachsicht gemäß § 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

Die Bw. erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In der Zeit vom 19.11.2001 bis 16.4.2002 wurde (mit Unterbrechungen) eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 1999 samt Umsatzsteuernachschau bis einschließlich September 2001 durchgeführt. Dabei wurde im Wesentlichen festgestellt, dass das Mietobjekt um rund S 27,5 Mio. generalsaniert wurde. Von diesem Betrag hatte die Bw. nur rund S 5,5 Mio. für den Ausbau des Dachgeschosses, für den kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Eigen-

nutzung, Rest Verkauf) in Ansatz gebracht. Bei dieser Zuordnung der Kosten ergaben sich für den Dachgeschossausbau Kosten von nur S 9.500,-/m², für die generalsanierten vermieteten Wohnungen dagegen von S 29.921,-/m². Auch waren in den von der Bw. geltend gemachten Kosten für den Ausbau des Dachgeschosses nach den Feststellungen des Prüfers keinerlei Planungskosten, Gas-, Wasser-, Heizungs- und Sanitärinstallationskosten, Kosten für den Einbau eines Liftes, sowie Dachdecker- und Spenglerarbeiten enthalten. Auch verschiedene andere Arbeiten (Baumeisterarbeiten, Boden und Fliesen, Elektroinstallation, Metallbauarbeiten) waren in viel zu geringem Ausmaß dem Dachgeschossausbau zugeordnet worden. Da die Kosten aufgrund der vorliegenden Rechnungen nicht eindeutig den vermieteten, verkauften bzw. eigengenutzten Gebäudeteilen zugeordnet werden konnten, nahm der Prüfer eine Aufteilung der Kosten nach der jeweiligen Gebäudenutzfläche vor. Daraus ergab sich für das Jahr 1997 eine Vorsteuerkürzung von S 1.247.166,84. Eine weitere (geringfügige) Vorsteuerkürzung ergab sich aus der Nichtanerkennung von Werbungskosten im Zusammenhang mit verkauften Wohnungen bzw. Privataufwendungen. Schließlich stellte der Prüfer fest, dass die Bw. im Jahr 1994 eine Liegenschaft erworben hatte. In den Jahren 1997 bis 1998 wurden umfangreiche Planungskosten als Projektkosten aktiviert, die geltend gemachte Vorsteuer betrug S 225.000,-. Mit Vertrag vom 21.11.2000 wurde die Liegenschaft gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG steuerfrei verkauft. Der Prüfer nahm aus diesem Grund für den Voranmeldungszeitraum November 2000 eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG in Höhe von S 225.000,- vor.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 2.5.2002 entsprechende Abgabenbescheide. Aus dem Umsatzsteuerbescheid 1997 ergab sich eine Nachforderung von € 91.396,77, die am 16.2.1998 fällig gewesen war. Die Nachforderung aus der Festsetzung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum November 2000 betrug € 16.351,41 und war am 15.1.2001 fällig gewesen.

Mit Bescheiden vom 10.5.2002 wurden wegen nicht termingerechter Entrichtung dieser Nachforderungen Säumniszuschläge in Höhe von € 1.827,94 (Umsatzsteuer 1997) und € 327,03 (Umsatzsteuer 11/2000) festgesetzt.

Mit Eingabe vom 25.6.2002 beantragte die Bw. die Nachsicht dieser Säumniszuschläge. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass es im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer 1997 bis 1999 zu Nachzahlungen an Umsatzsteuer des Jahres 1997 auf Grund der Neuaufteilung der Vorsteuern in abzugsfähige und nicht abzugsfähige gekommen sei. Im Umsatzsteuernachschauzeitraum 2000 sei es zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG für den Zeitraum 11/2000 gekommen. Hier seien im Zuge des Liegen-

schaftsverkaufes Vorsteuern eines nicht durchgeführten Projektes berichtet worden. In beiden Fällen sei es zu Nachzahlungen auf Grund unterschiedlicher rechtlicher Auffassung gekommen, weshalb "die Verhängung von Säumniszuschlägen als unbillig anzusehen" sei.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 2.7.2002 ab. Eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung liege nicht vor und sei von der Bw. auch nicht behauptet worden. Die Festsetzung der gegenständlichen Säumniszuschläge sei keine Besonderheit des Einzelfalls, sondern Auswirkung der Bestimmungen des § 217 BAO iVm § 21 UStG. Sie würde jeden anderen Abgabepflichtigen in der selben Situation ebenso treffen. Die Säumniszuschläge vom 10.5.2002 seien die vom Gesetzgeber normierte objektive und verschuldensunabhängige Sanktion für die verspätete Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten. Es liege daher auch keine sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung vor.

Gegen diesen Bescheid wurde nach mehrmaligem Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist mit Eingabe vom 9.9.2002 Berufung erhoben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es zur Verhängung von Säumniszuschlägen wegen der Nachbelastung von Umsatzsteuer für die Jahre "1998" (richtig: 1997) und 2000 gekommen sei. Wenn man dem Grund für die Nachbelastung nachgehe, erkenne man, dass es sich dabei um die nachträgliche Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen handle, weil im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung ein anderer Maßstab für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen getroffen worden sei als dies in den ursprünglichen Abgabenerklärungen der Fall gewesen wäre. Wenn die Behörde zu einem anderen Ergebnis gelangt sei, als dies nach bestem Wissen und Gewissen seitens der Bw. geschehen sei, und sich daher eine Nachforderung ergab, so erscheine es als unbillige Härte, dass "für diese Nachforderungen Säumniszuschläge verrechnet werden".

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.

Diese Bestimmung findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

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 oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit, die insbesondere dann anzunehmen wäre, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre, wurde von der Bw. nicht behauptet.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Eine solche Unbilligkeit ist jedoch nicht gegeben, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Ritz, BAO², § 236 Tz 13 mit Judikaturnachweisen).

Die den gegenständlichen Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Umsatzsteuern waren gemäß § 21 UStG am 16.2.1998 (Umsatzsteuer 1997) und 15.1.2001 (Umsatzsteuer 11/2000) fällig. § 21 Abs. 3 UStG normiert ausdrücklich, dass eine festgesetzte Vorauszahlung den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag (15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates) hat. § 21 Abs. 5 UStG bestimmt, dass durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird.

Wird aber eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß § 217 Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben wird (§ 217 Abs. 1 BAO in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung vor BGBl I 2000/142; vgl. dazu § 323 Abs. 8 BAO).

Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach deren Fälligkeit erfolgen, fällt daher – soweit die Schuldigkeit nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet ist – immer ein Säumniszuschlag an (Ritz, BAO², § 217 Tz 11). Die Festsetzung auch der gegenständlichen Säumniszuschläge war daher lediglich eine allgemeine Auswirkung der angeführten generellen Normen, die alle Normunterworfenen in gleicher Weise trifft.

Im Übrigen rechtfertigen Umstände, welche die Unbilligkeit der *Festsetzung* eines Säumniszuschlages darzutun geeignet wären, nicht dessen Nachsicht nach § 236 BAO, die eine im *Einhebungsvorgang* gelegene Unbilligkeit voraussetzt (VwGH 12.4.1983, 82/14/0238).

Das Vorbringen der Berufungswerberin im Nachsichtsansuchen und in der Berufung richtet sich aber gerade gegen die Festsetzung der Säumniszuschläge, die ihrer Ansicht nach unbillig wäre. Im Ansuchen vom 25.6.2002 wurde ausgeführt, dass aus den dargestellten Gründen "die *Verhängung* von Säumniszuschlägen als unbillig anzusehen" sei. In der Berufung erblickte die Bw. eine unbillige Härte darin, dass für die Umsatzsteuernachforderungen "Säumniszuschläge *verrechnet* werden".

Mit diesem Vorbringen, welches eine Unbilligkeit der *Festsetzung* aufzuzeigen versucht, wurde keine sachliche Unbilligkeit der *Einhebung* dargetan. Da somit insgesamt gesehen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Nachsicht nicht vorlagen, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, warum im gegenständlichen Fall die (für das Nachsichtsverfahren ohnehin nicht maßgebende) *Festsetzung* der Säumniszuschläge unbillig gewesen sein sollte. Die Richtigkeit der Prüferfeststellungen wurde nicht bestritten. Demnach war von der Bw. eine sachlich nicht gerechtfertigte Aufteilung der Sanierungsaufwendungen in einer Weise vorgenommen worden, welche die Geltendmachung möglichst hoher Vorsteuerbeträge ermöglicht hatte. In diesem Zusammenhang ging es auch nicht um unterschiedliche *rechtliche* Auffassungen, wie dies im Nachsichtsansuchen dargestellt wurde, sondern um die Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes (realitätsnahe Aufteilung der Sanierungsaufwendungen).

Nicht näher dargelegt wurde von der Bw. schließlich, inwiefern die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG anlässlich des Liegenschaftsverkaufes rechtlich anders beurteilt werden hätte können, hier also allenfalls eine andere vertretbare Rechtsauffassung der Bw. vorgelegen wäre.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 1. August 2003