



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch SWB Steuer- und Wirtschaftsberatungs GmbH, 1130 Wien, Biraghighasse 31, vom 21. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 18. Oktober 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Ansuchen vom 5. Juli 2006 beantragte der Berufungswerber (Bw.), die am 31. März 2000 in Höhe von ATS 127.800,00 (€ 9.287,59) bezahlte Einkommensteuer für das Jahr 1996 nachsehen zu wollen.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. im Jahr 1994 für einen Röntgenaufnahmeplatz den erhöhten Investitionsfreibetrag von 30 % in Anspruch genommen und als Anschaffungszeitpunkt den Übergang der Preisgefahr vor dem 31. März 1994 angeführt hätte. Dabei hätte er sich auf die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen (Durchführungserlass vom 31. Dezember 1993, GZ. 14 0205/1-IV/14/93) gestützt, nach dem als Anschaffungszeitpunkt der Übergang der Preisgefahr anzusehen wäre.

Eine Betriebsprüfung hätte am 25. August 1999 festgestellt, dass als Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung anzusehen wäre. Durch die Reduktion des Investitionsfreibetrages von 30 % auf 15 % hätte sich für das Jahr 1996 (Auflösung des Freibetrages für künftige Investitionen 1992) eine Steuernachzahlung von ATS 127.800,00 (€ 9.287,59) ergeben. Eine

diesbezügliche Berufung sowie letztlich die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof wäre abgewiesen worden. Der VwGH hätte mit Erkenntnis vom 9. März 2005, 2002/13/0171, festgestellt, dass die eingenommene Rechtsposition über die Unerheblichkeit des Übergangs der Preisgefahr für den Zeitpunkt des Anfallens der Anschaffungskosten nicht aufzugeben wäre.

Nach der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl II Nr. 435/2005 liege eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vor, wenn jemand im Vertrauen auf in Auskünften oder Erlässen geäußerte Rechtsmeinungen Maßnahmen setzen und ihm später Nachteile daraus erwachsen würden, dass der ursprünglichen Rechtsmeinung nicht gefolgt werde. Der Bw. hätte der nach wie vor in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 enthaltenen Aussage (RZ 3701a) über die Maßgeblichkeit des Übergangs der Preisgefahr vertraut und wäre ihm nachträglich ein Vertrauensschaden daraus erwachsen.

Weiters beziehe sich der Bw. auf den Erlass des BMF, GZ. 01013/0023-VI/2006, vom 6. April 2006, wonach im Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben eine sachliche Unbilligkeit gelegen wäre. Verwiesen werde, dass nach diesem Erlass auch bei bereits entrichteten Abgaben kein strengerer Maßstab als bei Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen wäre. Da auch die Befristung des Antragsrechtes auf Nachsicht bereits entrichteter Abgaben durch das AbgÄG 2005 beseitigt worden wäre, werde um Stattgabe des Ansuchens ersucht.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2006 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass die Anwendung von Treu und Glauben voraussetze, dass die Partei im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hätte, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte. Das Vertrauen auf in Erlässen vertretene Rechtsauffassungen wäre ein bei der Übung von Ermessen zu berücksichtigender Umstand.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben wäre eine solche sachliche Unbilligkeit, die Nachsicht liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Vertrauensschaden wäre die Differenz zwischen jener Abgabenschuld, die sich aus dem im Vertrauen auf die Auskunft gesetzten Verhalten ergebe und der Abgabenbelastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wenn ihm eine richtige Auskunft erteilt worden wäre.

Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch nicht um einen Vertrauensschaden, da das entscheidende Kriterium für den Zeitpunkt der Anschaffung der Übergang der Preisgefahr wäre. Das Bundesministerium für Finanzen teile diese Rechtsansicht auch in den Einkom-

mensteuerrichtlinien 2000, Rz 3701a. Es wäre weder von den Richtlinien noch vom Durchführungserlass vom 23. Dezember 1993 abgewichen worden.

In diesem Erlass werde dargelegt, dass als Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr gelte. Dies wäre der Zeitpunkt, ab dem der Erwerber bei zufälligem Untergang des Wirtschaftsgutes das Risiko zu tragen hätte, dennoch den Kaufpreis entrichten zu müssen. Sofern nichts anderes vereinbart werde, trage grundsätzlich bis zum vereinbarten Übergabezeitpunkt der Verkäufer die Preisgefahr. Wäre – wie im gegenständlichen Fall – kein Übergabetermin vereinbart worden, so wäre für den Gefahrenübergang die tatsächliche Übergabe maßgebend.

Der Grundsatz von Treu und Glauben wäre nicht verletzt worden, da lediglich der konkrete Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr seitens des Bw. nicht hätte nachgewiesen werden können (siehe Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. Juni 2002, RV/76-16/02).

In der dagegen am 21. Dezember 2006 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und brachte vor, dass er darauf hätte vertrauen können müssen, dass eine Entscheidung über den Zeitpunkt des Überganges der Preisgefahr im Instanzenzug erfolgen werde. Dies wäre aber nicht geschehen. Die Behörde erster Instanz hätte bestätigt, dass die Maßgeblichkeit des Überganges der Preisgefahr vom Bundesministerium für Finanzen anerkannt werde. Gleichzeitig werde aber entgegen dem Vorbringen des Bw. festgestellt, dass der Übergang ohnedies nicht termingerecht erfolgt wäre.

Auch die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof hätte insofern keine klärende Entscheidung gebracht, als dieser sich wieder *nicht* der Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen anschließen und die Beschwerde abweisen würde. Somit hätte der Bw. auf diesem Weg keine Entscheidung über das Grundproblem, wann der Übergang der Preisgefahr tatsächlich erfolgt wäre, erhalten. Der Bw. fühle sich daher in seinem Recht auf endgültige Entscheidung über die unterschiedliche Rechtsansicht betreffend den Übergang der Preisgefahr verletzt.

### ***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. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (vgl. z.B. VwGH 3.10.1988, 87/15/0103, sowie *Stoll*, BAO, Handbuch, Seite 583).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (vgl. VwGH 4.10.1985, 82/17/0021).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, 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 Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme.

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (vgl. dazu *Stoll*, BAO, Handbuch, Seite 586, sowie die dort angeführten Erkenntnisse).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH vom 13. September 1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Wie vom Bw. selbst festgehalten, wurde keine persönliche Unbilligkeit behauptet, weshalb nunmehr zu prüfen war, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

*Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988, in der Fassung BGBl. 818/1993, einen In-*

*vestitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15 %.*

*Für ungebrauchte Wirtschaftsgüter erhöht sich der Investitionsfreibetrag gemäß § 10a EstG 1988, in der Fassung BGBl. 818/1993, von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20 % auf 30 %.*

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrundegelegt:

Der Bw. nahm im Jahr 1994 für einen Röntgenaufnahmeplatz den erhöhten Investitionsfreibetrag von 30 % in Anspruch und führte als Anschaffungszeitpunkt den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung der Lieferung und somit den Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr, den 28. März 1994, an. Dies in Übereinstimmung mit dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 23.12.1993, GZ. 14 0205/1-IV/14/23, der ebenfalls den Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr für den Zeitpunkt der Anschaffung von ungebrauchten Wirtschaftsgütern als maßgeblich erachtet, um den erhöhten Investitionsfreibetrag gemäß § 10a EstG 1988, in der Fassung BGBl. 818/1993, für den Zeitraum 1. Februar 1993 bis 31. März 1994 in Anspruch nehmen zu können.

Sowohl die Abgabenbehörde im Instanzenzug als auch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 9.3.2005, 2002/13/0171, in ständiger Rechtsprechung) gingen jedoch von einem Anschaffungszeitpunkt am Tag der tatsächlich erfolgten Lieferung des Gerätes, dem 1. Juni 1994, aus und verminderten den anzusetzenden Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 EstG 1988, in der Fassung BGBl. 818/1993, auf 15 %.

Strittig ist nunmehr, ob der Bw. sich zu Recht auf die Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen verlassen durfte und daher ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorlag, der eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der strittigen Abgabe bedeuten könnte.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertrauen (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063). Strittig ist der Anwendungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben. Nach überwiegender Auffassung ist er nicht nur bei Ermessensentscheidungen, sondern auch bei der Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe wie den der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO zu berücksichtigen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Diese besonderen Umstände liegen im vorliegenden Fall nicht vor, da der VwGH kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (VwGH 22.5.2002, 99/15/0119). Solche Auskünfte müssten von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), da Treu und Glauben nur die Behörde binden kann, die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat.

Da somit eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliegt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Von der Durchführung der in der Berufung beantragten mündlichen Verhandlung konnte Abstand genommen werden, weil die Aktenlage erkennen ließ, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt.

Wien, am 24. Juli 2007