



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christof Dunst, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Landesgerichtsstraße 18/1/11, vom 27. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 21. Mai 2012 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) im Beisein der Schriftführerin nach der am 14. Oktober 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 24. Jänner 2012 beantragte der Berufungswerber (Bw.), den auf seinem Abgabenkonto (Anmerkung: derzeit in Höhe von € 1.296.645,07) aushaftenden Rückstand nachsehen zu wollen.

Begründend wurde vorgebracht, dass er im Juni 1993 seine gewerbliche Tätigkeit in Form einer nicht protokollierten Einzelfirma aufgenommen hätte, wobei der Unternehmensgegenstand der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit PC-Zubehör sowie deren Bestandteilen gewesen wäre.

Bereits 1994 hätte es vermehrt Anfragen ausländischer Interessenten gegeben und wäre der Bw. veranlasst gewesen, Lieferanten für diese Produkte, welche starken Preis- und Währungsschwankungen unterlegen gewesen wären, zu suchen. Auf Grund von geringen

Preisauflagen, welche teilweise unter 5 % gelegen gewesen wären, wäre es von erheblicher Bedeutung gewesen, von wo man diese Produkte bezogen hätte. Der Selbstimport aus Übersee hätte das Risiko der Vorabüberweisung bzw. auch den Verlust des Einsatzes beinhaltet. Nach Beurteilung der Faktoren Preis, Lieferzeit und Risiko hätte ein Bezug im Inland einen wesentlichen Vorteil bedeuten können.

Im Zusammenhang mit kontinuierlich steigenden Ausfuhrlieferungen hätten diese Inlandseinkäufe zu hohen Guthaben in der Umsatzsteuervoranmeldung geführt, welche auch antragsgemäß rückgefordert worden wären. Seitens des Finanzamtes wären die Aufzeichnungen dann auch geprüft und keinerlei Beanstandungen festgestellt worden.

Auf Grund der in der Folge bei Lieferanten festgestellten Umsatzsteuerverkürzungen wäre gegen den Bw. der Verdacht erhoben worden, dass er zum Zwecke des Vorsteuerbetruges falsch deklarierte Waren in Rechnung gestellt hätte, weshalb das bestehende Guthaben vorerst nicht ausbezahlt worden wäre. Obwohl sich auch in dem in der Folge gegen den Bw. geführten Strafverfahren einerseits herausgestellt hätte, dass die ordnungsgemäße Ausfuhr für alle Ausfuhrlieferungen nach Polen nicht negiert werden könne und insbesondere auch auf Grund des Befundes und Gutachtens des Sachverständigen Dr. T.K. davon auszugehen wäre, dass die gegenständlichen Ausfuhrlieferungen nach Polen in der in den Büchern dokumentierten Form tatsächlich durchgeführt worden wären, und daher auch im Strafverfahren davon auszugehen gewesen wäre, dass der Buchnachweis durch den Angeklagten als erbracht anzusehen gewesen wäre, wäre dem Bw. für sämtliche Ausfuhrumsätze der Jahre 1994 und 1995 sowie der innergemeinschaftlichen Lieferungen des Jahres 1995 die Steuerbefreiung mit der Bemerkung des fehlenden Buchnachweises untersagt worden.

Gegen die diesbezüglich ergangenen Bescheide wäre ursprünglich Berufung, in der Folge auf Grund der Abweisung der Berufung auch Beschwerde an den Verfassungs- sowie Verwaltungsgerichtshof erhoben worden.

Mit Erkenntnis vom 30.3.2011, 2005/13/0158, hätte der VwGH die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und in der Folge das Finanzamt die Pfändung und Überweisung der Geldforderung zur Hereinbringung eines Betrages von rund 1,3 Mio. Euro verfügt.

Auch gegen diesen Bescheid wäre nunmehr seitens des Bw. Berufung erhoben worden, insbesondere mit dem Hinweis darauf, dass die Geldforderung auf Grund zwischenzeitig eingetretener Vollstreckungsverjährung nicht mehr bestehe, da die Behörde innerhalb der Frist des [§ 238 BAO](#) keine (konkreten) Einhebungsmaßnahmen gesetzt hätte. Gegen die

negative Berufungsentscheidung wäre nach wie vor die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anhängig.

Auf Grund der Tatsache, dass dieser Beschwerde allerdings keine aufschiebende Wirkung zuerkannt worden und der Bw. auch nicht in der Lage wäre, diesen Betrag von rund 1,3 Mio. Euro, welcher im Übrigen durch ihn lediglich auf Grund eines Formfehlers geschuldet werde, zu bezahlen imstande wäre, hätte er nunmehr die Privatinsolvenz anmelden müssen.

Gemäß [§ 236 Abs. 1 BAO](#) könnten fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre, wobei hier die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwischen sachlicher und persönlicher Unbilligkeit unterscheide.

Eine sachliche Unbilligkeit wäre insbesondere dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, welches zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff führe (VwGH 95/13/0010).

Demgegenüber liege die persönliche Unbilligkeit insbesondere in der Existenzgefährdung des Abgabenschuldners. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgaben verursacht, respektive entscheidend mitverursacht sein (VwGH 95/13/0243).

Nach Ansicht des ausgewiesenen Vertreters würden beim Bw. beide Formen der erwähnten Unbilligkeit vorliegen. Wie bereits dargelegt, resultiere die nunmehrige Forderung lediglich auf der Tatsache, dass der Buchnachweis nicht entsprechend zeitnah geführt worden wäre.

Sowohl der Abnehmernachweis als auch der Ausfuhrnachweis wären gerichtlich bestätigt worden, was auch im Verfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien durch den Sachverständigen Dr. T.K. wie bereits dargelegt entsprechend manifestiert worden wäre.

Dieser hätte ausgeführt, dass im konkreten Fall Judikatur, Lehre und Verwaltungspraxis kein einheitliches Bild zum Buchnachweis herausgebildet hätten:

„(...) Symptomatisch für die mangelnde Präsenz des Inhaltes des Buchnachweises sind die Ausführungen der Finanzbehörde im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht, worin Abnehmer und Buchnachweis in völlig unsystematischer Weise vermengt wurden. (...) Wenn man nunmehr zehn Finanzbeamte und zehn Steuerberater befragt, was unter einem Buchnachweis konkret zu verstehen sei, käme man mit Sicherheit zu zwanzig verschiedenen Antworten. (...) Demzufolge könne mit Sicherheit ausgeschlossen

werden, dass der Angeklagte gewusst habe, dass der Buchnachweis nach strenger Auffassung nur dann erfüllt sei, wenn er zeitnahe Uraufzeichnungen über die bewegte Ausfuhr und innergemeinschaftliche Lieferungen erstellt hätte. (...) Denn hätte er dies gewusst, so kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass er den Buchnachweis nach den strengen Vorschriften erstellt hätte. (...)"

Der vom Gericht diesbezüglich bestellte Sachverständige stelle also die tatsächlich erfolgten Leistungen keineswegs in Frage, sondern sehe sie selbst als erwiesen an und führe darüber hinaus aus, dass der Buchnachweis gegebenenfalls sogar als „ausreichend“ anzusehen wäre.

Lediglich auf Grund des fehlenden (strengen) Buchnachweises stelle die Behörde sämtliche Ausfuhrlieferungen indirekt in Frage und verrechne die dadurch anfallende Umsatzsteuer, wobei es dann durch den hohen Warenwert zu einer Nachbelastung in der Höhe von € 1.653.725,00 gekommen wäre, von denen die Behörde ohnehin bereits € 574.000,00 beschlagnahmt hätte.

Die derzeit noch ausstehenden € 1.324.000,00 würden sich durch inzwischen angelaufene zusätzliche Zinsen ergeben.

In dem Zusammenhang dürfe insbesondere auch nicht übersehen werden, dass die Behörde bei drei vorangegangenen Prüfungen zu den vorgelegten Unterlagen in keiner Weise Bedenken oder Einwände gehabt hätte, sondern hier lediglich im Nachhinein Lieferscheine, die bereits der Begutachtung des Finanzamtes unterzogen gewesen wären, beanstandet hätte.

Ausgehend von diesen Feststellungen, dass die Lieferungen und Leistungen tatsächlich erfolgt wären, wäre bereits durch den (unberechtigten) Einbehalt der € 574.000,00 (bei streng „steuerlicher“ Betrachtung) der Bw. über Gebühr finanziell belastet worden. Die nunmehr darüber hinaus ausstehenden Restbeträge einzufordern, müsste als sachliche Unbilligkeit gewertet werden, da bei entsprechend wirtschaftlicher Betrachtung diese anormale Belastungswirkung nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen hätte sein können.

Darüber hinaus führe – wie bereits dargelegt – die nunmehrige Exekution der Beträge respektive das zwischenzeitig eingeleitete Insolvenzverfahren auch zur Vernichtung der persönlichen Existenz des Bw. Selbst dann, wenn er im Rahmen eines Privatkonkurses zur sicheren Schuldbefreiung innerhalb von sieben Jahren eine 10 %ige Quote dieser Forderung aufzubringen hätte, wäre er dadurch in den nächsten sieben Jahren auf das Existenzminimum reduziert, was ausgehend von seinem Alter und der Tatsache, dass dann ein existenzieller Neuaufbau mit rund 55 Jahren nicht mehr möglich sein werde, den wirtschaftlichen und existenziellen Ruin auch über diesen Zeitpunkt hinaus bedeute.

Da es sich bei der gegenständlichen Verpflichtung um die einzige Verbindlichkeit des Bw. handle, führe einzig und allein die Einhebung dieser Abgabe zur Existenzgefährdung, da sie gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht werde.

Mit Bescheid vom 21. Mai 2012 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe eine persönliche oder sachliche sein kann.

Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen wäre. Materiellrechtliche legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten (Ungerechtigkeiten) wären keine Unbilligkeit im Sinne des [§ 236 BAO](#). Verletzungen der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten würden ebenfalls keine Nachsicht rechtfertigen.

Eine persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Eine Einschränkung des Lebensunterhaltes bzw. die Notwendigkeit, Vermögenswerte zur Steuerzahlung heranzuziehen, lasse für sich allein die Bezahlung von Abgaben nicht unbillig erscheinen (VwGH 30.9.1992, [91/13/0225](#)). Ein Schuldenregulierungsverfahren (Abschöpfung) wäre dem Antragsteller zumutbar. Eine solche Form der Exkulpation wäre gesetzlich vorgesehen.

In der dagegen am 27. Juni 2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. ergänzend vor, dass die Überprüfung durch die bescheiderlassende Behörde für die Zeiträume Dezember 1993 bis März 1994 sowie August bis September 1994 und Oktober 1994 bis April 1995 keinerlei Beanstandungen ergeben hätte. Erst durch Umsatzsteuerverkürzungen bei Lieferanten wäre auch gegen den Bw. der Verdacht erhoben worden, er hätte zum Zwecke des Vorsteuerbetruges falsch deklarierte Waren in Rechnung gestellt, und wäre das bestehende Guthaben aus den Umsatzsteuervoranmeldungen seitens der Behörde nicht mehr ausbezahlt worden.

Nach weiteren eineinhalb Jahren der Überprüfung sämtlicher Unterlagen und Belege hätte die Behörde bei den Ausfuhrumsätzen der Jahre 1994 sowie bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen des Jahres 1995 die Steuerbefreiung mit der Bemerkung des fehlenden Buchnachweises untersagt.

Einer dagegen erhobenen Berufung wäre der Erfolg versagt geblieben, die gegen den Berufungsbescheid erhobene Beschwerde wäre mit Erkenntnis des VwGH vom 30.3.2011 als unbegründet abgewiesen worden.

Auf Grund des gleichzeitig im Raum stehenden strafrechtlichen Verdachtes wäre auch ein Strafverfahren gegen den Bw. geführt worden, in welchem er vom Landesgericht für Strafsachen Wien am 10. April 2000 von der wider ihn erhobenen Anklage, er habe vorsätzlich in mehreren Tathandlungen unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine in zu niedriger Festsetzung gelegene Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, nämlich der Umsatzsteuer, bewirkt, indem er unrichtige Steuererklärungen abgegeben hätte, in denen zu Unrecht die Umsatzsteuerfreiheit diverser Geschäfte behauptet worden wäre, rechtskräftig freigesprochen worden wäre.

Der Schöffensenat hätte in seiner bindenden Feststellung auf Seite 5 des Urteils festgestellt, dass der von der Anklagebehörde unterstellte Sachverhalt keinerlei wirtschaftliche Logik für sich habe, denn wenn der Angeklagte die gegenständlichen Speichermodule, welche nach den vorliegenden Ausfuhrnachweisen und nach Befundung durch den Sachverständigen wohl eindeutig nach Polen ausgeführt worden wären, in die Bundesrepublik Deutschland hätte liefern wollen, so erhebe sich die Frage, warum er dies als rational handelnder Kaufmann nicht ohne Risiko und Probleme im Wege der innergemeinschaftlichen Lieferung hätte tun sollen.

Weiters führe das Urteil auf Seite 6 aus, dass auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens und auch der durchgeführten Erhebungen durch das Finanzamt die vorliegenden ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweise für alle Ausfuhrlieferungen nach Polen keineswegs negiert werden könnten und auf Grund des Befundes und Gutachtens des Sachverständigen Dr. T.K. davon auszugehen wäre, dass die gegenständlichen Ausfuhrlieferungen nach Polen in der in den Büchern dokumentierten Form tatsächlich durchgeführt worden wären, und müsse letztlich (Seite 7 des Urteils) auch darauf hingewiesen werden, dass hinsichtlich des umsatzsteuerlichen Buchnachweises im gerichtlichen Strafverfahren davon auszugehen wäre, dass gegenständlich der Buchnachweis durch den Angeklagten als erbracht anzusehen wäre.

Ein solcher Abnehmernachweis wäre erbracht, wenn der Geschäftsabschluss mit dem Abnehmer nachgewiesen wäre, wobei das Umsatzsteuergesetz keinerlei feste Formvorschriften kenne, sodass jedes Beweismittel zulässig wäre, welches geeignet wäre, der Finanzbehörde die Überzeugung zu verschaffen, dass es sich beim Abnehmer um einen ausländischen Abnehmer handle.

Bereits im Sachverständigengutachten für das Strafverfahren wäre eben festgestellt worden, dass der Rechtsansicht der Finanzbehörde, wonach der Abnehmernachweis nicht erbracht worden wäre, nicht gefolgt werden könne, zumal einerseits der Abnehmernachweis als einziger der relevanten Nachweise auch im Nachhinein erbracht werden könne und sich aus der

Befundaufnahme diesbezüglich auch ergebe, dass an der Existenz der in den Ausfuhrnachweisen aufscheinenden natürlichen Personen keine Zweifel bestehen könnten, weil diese Personen eben auch durch notariell beurkundete Erklärungen und durch nachträgliche Vorlage von Kopien der entsprechenden Reisepässe wohl ausreichend identifiziert worden wären.

Auch hätte der Sachverständige ergänzend angeführt, dass in Anbetracht dessen, dass die Erbringung des Ausfuhrnachweises im gegenständlichen Verfahren nicht strittig wäre, diesbezüglich weitere Ausführungen zu entfallen hätten.

Was nunmehr den Buchnachweis betreffe, so würden in der Verwaltungspraxis und Lehre höchst unterschiedliche Auffassungen herrschen und genüge nach liberaler Interpretation als Buchnachweis die gesonderte Verbuchung eines jeden Ausfuhrerlöses auf einem eigenen Konto der Finanzbuchhaltung, sodass nach dieser Interpretation im gegenständlichen Fall sogar der Buchnachweis als erbracht anzusehen gewesen wäre.

Im gesamten Finanzverfahren wäre trotz völlig zweifelsfrei vorliegender materiellrechtlicher Voraussetzungen von der Behörde die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes alleine deshalb nicht gewährt worden, da hier eine bloß formelle (gegebenenfalls sogar überspannte) Voraussetzung, nämlich der Buchnachweis, fehle.

Da nunmehr diese Entscheidung auch rechtskräftig und bindend wäre, so hätte sie insbesondere bei der Beurteilung nach [§ 236 BAO](#) entsprechende Berücksichtigung finden müssen.

Wie bereits im Antrag dargelegt, liege eine sachliche Unbilligkeit insbesondere dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, welches zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff führe (VwGH 95/13/010).

Die im Steuerrecht stets wesentliche „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ dürfe sich sinngemäß nicht (immer nur) zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken.

Im gegenständlichen Fall wäre im Strafverfahren durch das Schöffengericht – auf Grund des Sachverständigengutachtens Dr. K. – bindend festgestellt worden, dass die Lieferungen und Leistungen tatsächlich erfolgt wären, sodass durch die nunmehr erfolgte rein formale und im Übrigen harte Interpretation der Voraussetzungen für den Buchnachweis eine sachlich unbillige anormale Belastung beim Bw. eintrete, die vom Gesetzgeber in dieser Form sicher nicht gewollt und gewünscht gewesen wäre. Diese anormale Belastung ergebe sich insbe-

sondere daraus, dass der Bw. nicht nur einen Betrag von € 574.000,00 bereits leisten hätte müssen (die er bei objektiver Betrachtung gar nicht geschuldet hätte), sondern nunmehr auch veranlasst wäre, einen weiteren Betrag von € 1.324.000,00 zu bezahlen.

In vergleichbaren Fällen, wo ebenfalls die umsatzsteuerlichen Nachweispflichten bei Exportlieferungen nicht oder nicht ausreichend erfüllt worden wären respektive nicht hätten erfüllt werden können, da die Umsätze gar nicht stattgefunden hätten respektive die Exportleistungen nicht erfolgt wären, müsse es naturgemäß zu einer Rückforderung des zu Unrecht bezogenen Vermögensvorteils kommen.

Ein solcher Vermögensvorteil liege allerdings gerade im gegenständlichen Fall nicht vor, so dass schon zu gleichartig gelagerten Fällen eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen wäre.

Entgegen der Ansicht der Erstbehörde handle es sich nicht um legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, sondern um eine nach wirtschaftlicher Betrachtung unerwünschte Vermögensverschiebung, die bereits alleine geeignet erscheine, eine solche sachliche Unbilligkeit darzustellen.

Aber auch die von der Erstbehörde getroffenen Feststellungen hinsichtlich der persönlichen Unbilligkeit würden nicht den Tatsachen entsprechen.

Wie bereits im ursprünglichen Antrag ausgeführt, liege eine persönliche Unbilligkeit insbesondere in der Existenzgefährdung des Abgabenschuldners, die gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht respektive zumindest entscheidend mitverursacht sein müsste (VwGH 95/13/0243).

Wie sich aus dem beim Bezirksgericht Leopoldstadt geführten Insolvenzverfahren des Bw. ergebe, handle es sich bei der gegenständlichen Finanzforderung um seine einzige Verpflichtung, sodass er gerade durch diese eine Forderung des Finanzamtes (der erste Teilbetrag von € 574.000,00 wäre ja bereits entrichtet worden) veranlasst gewesen wäre, Privatinsolvenz anzumelden.

Selbst in diesem Verfahren wäre es dem Bw. noch möglich gewesen, die nunmehr auf sieben Jahre erfolgende Pfändung auf das Existenzminimum durch einen Zahlungsplan zu vermeiden, hinsichtlich dessen das Finanzamt aber die Zustimmung verweigert hätte.

Abgesehen davon, dass sohin der Bw. einzig und allein wegen dieser Forderung nunmehr sieben Jahre auf das Existenzminimum reduziert werde, wäre – entgegen der Begründung des Bescheides – die „Exkulpation“ damit keinesfalls sichergestellt, zumal eine solche nur dann garantiert wäre, wenn während dieses Zeitraumes zumindest 10 % der Forderung erfüllt

werden würden, was bei der gegenständlichen Gesamtsumme von rund 1,4 Mio. Euro eben noch nicht als gewiss gelten könne.

Allein die damit verbundene Ungewissheit, auch nach sieben Jahren des intensiven Arbeitens und der Pfändung auf das Existenzminimums noch nicht schuldbefreit sein zu müssen, stelle für sich alleine eine psychische Belastung in einem solchen Ausmaße dar, dass bereits damit eine persönliche Unbilligkeit gegeben wäre.

Darüber hinaus wäre es der Behörde durchaus auch möglich gewesen – insbesondere unter Berücksichtigung der bereits geleisteten € 574.000,00 – einen Teil – gegebenenfalls zB die Hälfte – der gegenständlichen Forderung im Wege des [§ 236 BAO](#) nachzusehen.

Dies hätte dann dazu geführt, dass im Insolvenzverfahren ein für das Finanzamt auch tragbarer Zahlungsplan (von zumindest 10-15 % der Forderung in sieben Jahren), der vom Schuldner auch erfüllbar gewesen wäre und der zu der im nunmehrigen Bescheid angeführten Entschuldung geführt hätte, angenommen hätte werden können.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2013 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. die Niederschriften vom 14. März 1994, 15. November 1994 und 23. Juni 1995 über die Ergebnisse von Umsatzsteuerprüfungen der Voranmeldungszeiträume 12/1993, 08-09/1994 sowie 10/1994-04/1995, woraus hervorgehe, dass die Überprüfungen keinerlei Beanstandungen ergeben hätten.

Mit weiterem Schreiben vom 4. September 2013 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. das Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 10. April 2000, woraus hervorgehe, dass auch der Buchnachweis durch den Bw. hätte erbracht werden können, sowie das in diesem Zusammenhang erstellte Sachverständigengutachten von Dr. T.K..

In der am 14. Oktober 2013 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass die Steuernachforderung lediglich auf Grund eines reinen Formalfehlers zustande gekommen wäre. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre darin eine sachliche Unbilligkeit zu erblicken.

Der Bw, wandte ein, dass seitens des Finanzamtes vereinbart gewesen wäre, die Entscheidung im Abgabenfestsetzungsverfahren auf die Ergebnisse des Strafverfahrens abzustellen. Unverständlicherweise wäre dann trotz des im Strafverfahren erfolgten Freispruches und der darin getroffenen Feststellung, dass die Ausfuhrnachweise als erbracht anzusehen wären,

weder seiner Berufung noch der Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof Folge gegeben worden, obwohl eine Bindungswirkung an das Straferkenntnis bestanden hätte.

Betreffend seine wirtschaftlichen Verhältnisse gab der Bw. bekannt, monatlich € 3.040,00 zu verdienen, wovon ein Betrag von € 1.600,00 abgeschöpft werden würde. Vermögen besitze er keines.

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 (VwGH 3.10.1988, [87/15/0103](#); sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in [§ 236 BAO](#) geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. 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 (VwGH 9.12.1992, [91/13/0118](#)).

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 13.9.1988, [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](#)).

Der Bw. vermeint die sachliche Unbilligkeit darin zu erblicken, dass die Betriebsprüfung für die Jahre 1994 und 1995 (aushaftend nur mehr Umsatzsteuer 1995 samt Nebenansprüche) die Steuerfreiheit für die Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen mangels ordnungsgemäßen Buchnachweises aberkannte, obwohl sowohl das Sachverständigengutachten als auch das Gerichtsurteil davon ausgehen, dass der Buchnachweis als erbracht anzusehen und auch von der tatsächlichen Ausfuhrlieferung nach Polen auszugehen ist.

Mit dem Vorbringen, dass das Finanzamt wiederholt die Aufzeichnungen zu den Ausfuhrlieferungen geprüft und keinerlei Beanstandungen bis zur zuletzt für den Zeitraum 1992-1995

durchgeführten Betriebsprüfung vom 25. Juli 1997 festgestellt hätte, zielt der Bw. offenbar auf den Grundsatz von Treu und Glauben ab.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftige Gründe in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertrauen konnten (VwGH 15.3.2001, [2001/16/0063](#)). Die Anwendung von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum, entweder bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe oder bei der Ermessensübung, voraus (VwGH 9.3.2005, [2001/13/0273](#)).

Zur behaupteten Verletzung des Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben ist vorerst zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.7.1994, [91/17/0170](#)) das im [Art. 18 Abs. 1 B-VG](#) normierte Legalitätsgebot stärker ist 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.

Darüber hinaus kommt dem Vertrauensschutz ausschließlich bei konkreten Rechtsauskünften des zuständigen Finanzamtes Bedeutung zu.

Mit dem Einwand, dass sich die Betriebsprüfung über die Feststellungen und Ergebnisse einer vorangegangenen, zeitlich sich überdeckenden Prüfung hinwegsetze, gegenteilige Feststellungen getroffen und darauf aufbauend entsprechende Bescheide erlassen habe, wird keineswegs das Vorliegen einer verbindlichen Auskunft für den Einzelfall dargetan, sondern lediglich der Umstand, dass die Geltendmachung von Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen ohne ordnungsgemäße Buchnachweise eine gewisse Zeit lang unbeanstandet geblieben ist.

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 Allge-

meinen nicht geschützt ist. Eine unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben relevante Enttäuschung im Vertrauen auf eine von der Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft könnte u.a. nur dann vorliegen, wenn diese Auskunft Grundlage für eine die Steuerfolgen auslösende Disposition des Steuerpflichtigen gewesen ist.

Eine solche Disposition in Bezug auf den die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalt auf Grund von nicht zur Steuerbefreiung berechtigenden Buchnachweisen liegt jedoch nicht vor. Dass die Buchnachweise auf Grund einer unrichtigen Auskunft des Finanzamtes mangelhaft geführt worden wären, wurde vom Bw. nicht behauptet.

Zur Frage der sachlichen Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung bei fehlendem bzw. unvollständigem Ausfuhrnachweis hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0154 folgende Aussage getroffen:

"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die bei Stoll, BAO, Seite 2437, angeführten Zitate) kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten [§ 236 BAO](#) grundsätzlich entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles 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. Wenn auch eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles anzunehmen sein könnte, 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 (Stoll, a.a.O., Seite 2438, mwH.), können diese Überlegungen im vorliegenden Fall nicht zur begehrten Nachsicht führen. Wenn der Gesetzgeber im [§ 7 UStG 1972](#) den Ausfuhrnachweis als materiellrechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen normiert (vgl. Slg. N.F. Nr. 6144/F), war vorhersehbar, dass die Umsatzsteuerbefreiung mangels Erfüllung dieses Erfordernisses nicht greifen könne, wenn auch keine Zweifel über die tatsächliche Ausfuhr bestehen. Es liegt keine Besonderheit des Einzelfalles vor, dass der Steuerschuldner mangels Erfüllung des Erfordernisses des Ausfuhrnachweises den Befreiungstatbestand der Ausfuhrlieferung nicht geltend machen kann, auch wenn durch

andere Beweismittel auf die Tatsache der Ausfuhrlieferung geschlossen werden könnte. Eine den Einzelfall betreffende besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschrift, die der Gesetzgeber bei Vorhersehbarkeit vermieden hätte, liegt somit nicht vor, weshalb die belangte Behörde zutreffend die Verweigerung der Abgabennachsicht bestätigte (vgl. die bei Ruppe, UStG 1994, Rz. 56 zu [§ 7 UStG 1972](#) angeführte Rechtsprechung)."

Auszugsweise wird aus dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom 10. April 2000, Hv XY, mit dem der Bw. vom Verdacht, vorsätzlich in mehreren Tathandlungen unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine in zu niedriger Festsetzung gelegene Verkürzung bescheidmäßiger Abgaben, nämlich der Umsatzsteuer 1994 in Höhe von ATS 3.882.159,00 und Umsatzsteuer 1995 von ATS 18.873.597,00, bewirkt zu haben, in dem er unrichtige Steuererklärungen abgegeben hätte, in denen zu Unrecht die Umsatzsteuerfreiheit diverser Geschäftsfälle behauptet worden wäre, gemäß [§ 259 Z 3 StPO](#) freigesprochen wurde, zitiert:

„(...) Weiters können auf Grund des Beweisverfahrens und auch der durchgeführten Erhebungen durch das Finanzamt die vorliegenden ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweise für alle Ausfuhrlieferungen nach Polen keineswegs negiert werden. (...)

Auf Grund des Befundes und Gutachtens des Sachverständigen Dr. T.K. ist davon auszugehen, dass die gegenständlichen Ausfuhrlieferungen nach Polen in der in den Büchern dokumentierten Form tatsächlich durchgeführt worden sind. (...)

Letztlich muss noch darauf verwiesen werden, dass hinsichtlich des umsatzsteuerlichen Buchnachweises im gerichtlichen Strafverfahren davon auszugehen ist, dass gegenständig der Buchnachweis durch den Angeklagten als erbracht anzusehen ist. (...)

Auszug aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.3.2011, [2005/13/0158](#), mit dem die Beschwerde des Bw. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1994 und 1995 abgewiesen wurde:

„(...) Dem Beschwerdeführer ist es nämlich auch im Nachhinein nicht gelungen, auf die einzelnen Lieferungen bezogenen Nachweise darüber, von wem die Ware jeweils abgeholt worden sei, zu erbringen. (...)

Dass in der Berufungsverhandlung, wie es in der ursprünglichen Beschwerde an einer Stelle heißt, angeboten worden sei, die polnischen Abnehmer als Zeugen stellig zu machen, und die belangte Behörde das mit dem Hinweis, dass dieser Umstand ohnehin im Verfahren nicht strittig sei, abgelehnt habe, geht aus der Niederschrift nicht hervor.

Der Beschwerdeführer wurde im Besonderen auch nicht unter Hinweis auf das Erfordernis der Zeitnähe der Aufzeichnungen an der Erbringung entsprechender Nachweise gehindert.

Dass die von der belangten Behörde aufgezeigten Unstimmigkeiten in den Angaben des Beschwerdeführers selbst über seine Kenntnis der Geschäftspartner und die Personen, mit denen die Geschäfte abgewickelt worden seien, in Wahrheit nicht vorlägen, wird mit den Behauptungen in der ursprünglichen Beschwerde, der Beschwerdeführer sei nie in Polen gewesen und habe die später zum Teil bejahte Frage nach der Kenntnis seiner Vertragspartner daher zunächst verneinen müssen, und ein erst spät erwähnter Beteiligter sei zunächst nicht genannt worden, weil es für die Geschäftsabwicklung mit ihm aus sprachlichen Gründen der Hinzuziehung eines Dritten bedurft habe, nicht dargetan. Schon mit Rücksicht auf diese Unstimmigkeiten ist auch im Sinne des vom Beschwerdeführer erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes und der daran anschließenden Judikaturentwicklung nicht davon auszugehen, dass das Vorliegen der materiellrechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung völlig zweifelsfrei gewesen sei."

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabungsverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist. Der VwGH ist an die im Spruch des rechtskräftigen Urteiles des Strafgerichtes festgestellte Tatsache – ebenso wie die Behörde – gebunden (VwGH 10.7.1997, [95/20/0108](#)).

Obwohl der Verwaltungsgerichtshof sich im Grundlagenverfahren zur Umsatz- und Einkommensteuer 1994 und 1995 somit selbst über sein eigenes Judikat hinwegsetzte und konträr zum Strafurteil vom 10.4.2000 am 30.3.2011, 2005/13/0158, erkannte, lässt sich daraus nichts für den Bw. gewinnen. Erscheint nämlich schon die Vorschreibung unbillig, etwa zufolge unzutreffender Abgabenbescheide, kann gegen die Einhebung nicht mit einem Antrag nach [§ 236 BAO](#) vorgegangen werden; dies würde nämlich im Ergebnis auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft hinauslaufen (VwGH 6.7.2006, [2006/17/0042](#)).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt daher nicht vor, weil eine darauf basierende Nachsicht einen unzulässigen Eingriff ins Festsetzungsverfahren darstellen würde.

Weiters war zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist ebenfalls noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

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 Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, [2003/13/0156](#)).

Dazu ist festzustellen, dass mit Beschluss des Bezirksgerichtes Leopoldstadt vom Tag-1 das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. eröffnet wurde. Nachdem ein Zahlungsplan mit einer angebotenen Quote von 8,24 % nicht angenommen wurde, leitete das Gericht am Tag-2 das Abschöpfungsverfahren ein und hob das Schuldenregulierungsverfahren auf.

Durch das Schuldenregulierungs- bzw. Abschöpfungsverfahren wurde seitens des Gesetzgebers bereits ein Instrument zur Beseitigung von persönlichen Unbilligkeiten geschaffen und kann daher nicht nochmals im Wege der Nachsicht gewährt werden. Das Nachsichtsverfahren dient nicht dazu, das in einem gerichtlichen Schuldenregulierungsverfahren eingeleitete Abschöpfungsverfahren aus dem Blickwinkel der Billigkeit zu überprüfen (vgl. UFS 23.3.2010, RV/0826-I/07).

Der Bw. vermeint nun, die persönliche Unbilligkeit darin zu erblicken, dass im Falle des Nichterreichens von 10 % der angemeldeten Forderung eine Restschuldbefreiung nicht eintreten würde.

Dazu ist festzustellen, dass diese mögliche Folge auf Grund des erst am Tag-2 eingeleiteten und daher noch bis 2019 andauernden Abschöpfungsverfahrens zum derzeitigen Zeitpunkt noch nicht absehbar ist.

Da eine persönliche Unbilligkeit ebenfalls nicht vorliegt, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2013