

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.10.1997

Geschäftszahl

96/15/0154

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der K-GesmbH, vertreten durch Dr. Peter Kammerlander, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Kalchberggasse 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 30. Mai 1996, Zl. B K 6-10/96, betreffend Abgabennachsicht, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Das Finanzamt Graz-Umgebung nahm mit den Bescheiden vom 10. Juli 1995 die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1991 und 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und schrieb Umsatzsteuernachforderungen für 1991 von S 496.774,-- und für 1993 von S 22.917,-- vor. Die Bescheide blieben unbekämpft.

Am 4. August 1995 beantragte die Beschwerdeführerin eine Nachsicht der Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 1991 von S 446.336,67. Diesen Antrag wies das Finanzamt Graz-Umgebung mit Bescheid vom 27. Februar 1996 als unbegründet ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die gegen den letztgenannten erstinstanzlichen Bescheid erhobene Berufung ab und begründete diesen im wesentlichen wie folgt:

Gesetzliche Voraussetzung für die Gewährung einer Abgabennachsicht sei das Vorliegen einer auf die Einhebung abgestellten Unbilligkeit. Diese Unbilligkeit könne "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit sei von der Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet worden und sei aufgrund der vorliegenden Aktenunterlagen auszuschließen, weil eine Nachsicht der Umsatzsteuer für 1991 im Verhältnis zu den übrigen Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin zu keiner wesentlichen Änderung ihrer wirtschaftlichen Lage führen würde. Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Es müsse zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Die Unbilligkeit müsse in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet sein. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles sei aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folge. Die in Rede stehende Umsatzsteuerforderung sei allein darauf zurückzuführen, daß von der Beschwerdeführerin die nach den Vorschriften des § 7 Abs. 1 Z. 2 UStG 1972 gesetzlich geforderten Ausfuhrnachweise, die materiell-rechtliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Steuerfreiheit der Lieferung seien, nicht erbracht hätten werden können, weshalb keine Unbilligkeit des Einzelfalles vorliege, sondern lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage. Eine Abgabennachsicht diene nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Die Beschwerdeführerin halte selbst ein Rechtsmittel gegen die Umsatzsteuernachforderungsbescheide für aussichtslos, weshalb von einem Unterbleiben eines Rechtsmittels wegen eines entschuldbaren Irrtums nicht gesprochen werden könne. Auch wenn der Betriebsprüfer der Beschwerdeführerin die Einbringung eines Nachsichtsansuchens betreffend die aus den genannten Bescheiden resultierenden Abgabennachforderungen vorgeschlagen habe, könne die Beschwerdeführerin keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben daraus ableiten, weil sie selbst

nicht einmal angebe, daß sie zum Unterlassen der Einbringung eines Rechtsmittels gegen diese Festsetzungsbescheide durch das Finanzamt Graz-Umgebung etwa durch in der Folge nicht eingehaltene Versprechungen veranlaßt worden wäre. Der somit frei gefaßte Entschluß der Beschwerdeführerin, keine Rechtsmittel gegen die Nachforderungsbescheide zu ergreifen, führe daher nicht zu einer Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Begehren, ihn "wegen Rechtswidrigkeit zu beheben".

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der die Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur behaupteten Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bringt die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 1991 sei festgestellt worden, daß als umsatzsteuerfreie Exportvorgänge verbuchte Geschäftsfälle mangels der erforderlichen Exportbestätigungen nicht als solche anzuerkennen seien. Aus den Geschäftsunterlagen sei zwar der Liefervorgang zu ersehen, dies sei von der Finanzbehörde aber als formal nicht ausreichend beurteilt worden. Eine Berufung sei somit als aussichtslos dargestellt und auf die Möglichkeit eines Nachsichtsansuchens im Sinne des § 236 BAO hingewiesen worden. Die belangte Behörde habe nunmehr klargestellt, daß bei Fehlen der Ausfuhrnachweise die Steuerfreiheit nicht gewährt werden könne, weshalb tatsächlich die Erhebung einer Berufung aussichtslos gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin habe auf die ihr erteilte Belehrung vertrauen dürfen, daß gegen den Abgabenbescheid ein Rechtsmittel der Berufung nicht erfolgreich erhoben hätte werden können. Sie habe nach Treu und Glauben auf die ihr erteilten Belehrungen und Ratschläge vertraut und sich in ihrem Vorgehen somit auf den Nachsichts Antrag im Sinne des § 236 BAO konzentriert. Eine Unbilligkeit sei danach zu beurteilen, ob durch die Anwendung strenger Formalvorschriften bei grundsätzlichem Vorliegen eines sonst steuerfreien Exportvorganges eine unbillige Belastung eintrete. Diese Unbilligkeit liege hier vor, weil der umsatzsteuerfreie Exportvorgang trotz Nachvollziehbarkeit dieses Exportvorganges wegen Fehlens des Formerfordernisses des Formulars U 34 nicht zugestanden worden sei. Für die Nachsicht sei auf den entschuldbaren Mangel der Erfüllung des Formerfordernisses abzustellen. Es entspreche somit Treu und Glauben, daß die aus diesem Formmangel entstandene Steuerbelastung nachgesehen werde. Die Vermeidbarkeit der Steuerbelastung sei aus den Unterlagen klar erkennbar und stelle in ihrer Höhe jedenfalls eine erhebliche Belastung dar.

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 Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine persönliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde; die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung, welche gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder mitverursacht sein müßte (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2430 f, mit Rechtsprechungshinweis). Die Beschwerdeführerin widerlegt in keiner Weise die Ansicht der belangten Behörde, daß die Einhebung der in Rede stehenden Abgabe auf die gesamte wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin keinen wesentlichen Einfluß habe. Die begehrte Nachsicht läßt sich somit durch eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung nicht begründen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die bei Stoll, a.a.O., 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 angeführte Rechtsprechung).

In keiner Weise ist erkennbar, daß das Finanzamt durch den Hinweis auf die Möglichkeit eines Nachsichtsansuchens gemäß § 236 Abs. 1 BAO gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen hätte, wie dies vom Beschwerdeführer behauptet wird.

Die Beschwerde war daher mangels Vorliegens der behaupteten Rechtsverletzung gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 Abs. 1, 48 Abs. 2 VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.