

TE Vwgh Erkenntnis 1992/10/19 91/15/0054

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.10.1992

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §119 Abs1;
BAO §236 Abs1;
BAO §236 Abs2;
UStG 1972 §4 Abs3 idF 1980/563;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der XYZ-HandelsgmbH in W, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 14. März 1991, Zl. 229/5-10/F-1991, betreffend Nachsicht von Umsatzsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, die einen Autohandel betreibt, hatte mit der Rechnung vom 3. Juli 1987 verrechnete Entgelte aus der Veräußerung von Kraftfahrzeugen an einen Kraftfahrzeughändler als "Durchläufer ohne Mehrwertsteuer" bezeichnet und in den Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Bei einer im Jahre 1988 durchgeföhrten Umsatzsteuernachschaue wurde festgestellt, daß die Beschwerdeführerin diese Kraftfahrzeuge ihrerseits im Juli 1987 bei einem Gebrauchtwagenhändler (dem Einzelunternehmen ihres Gesellschafter-Geschäftsführers) erworben hatte. Auch in der über diese Veräußerung ausgestellten Rechnung vom 2. Juli 1987 war keine Umsatzsteuer ausgewiesen; sie trug ebenfalls den Vermerk "Durchläufer ohne Mehrwertsteuer". Sowohl der Verkäufer als auch die Beschwerdeführerin hatten bei der Veräußerung Aufschläge zu ihren jeweiligen Erwerbspreisen verrechnet.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die "Durchläuferregelung" des § 4 Abs. 3 UStG sei nur im Falle des Erwerbes von Nichtunternehmen und von Unternehmen, die zum Erwerbspreis weiterveräußert hätten, anzuwenden. Der festgestellte Umsatz sei daher mit 32 % Umsatzsteuer zu besteuern.

Mit dem im Instanzenzug erlassenen Bescheid vom 3. Mai 1989 hatte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin die Vorauszahlung der Umsatzsteuer für Juli 1987 mit S 676.190,-- festgesetzt. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hatte der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 21. Mai 1990, Zl. 89/15/0086, als unbegründet abgewiesen; auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen.

Mit der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz verband die Beschwerdeführerin einen Nachsichtsantrag. Sie begründete dieses Begehrn damit, daß die "Mehrbelastung" nicht vom Autokäufer gefordert werden könne und die Belastung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich daraus für ihr Unternehmen ergäben.

Das Finanzamt wies den Nachsichtsantrag der Beschwerdeführerin ab. Begründend vertrat es die Auffassung, es liege keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vor. Daß die Begünstigungsvorschrift des § 4 Abs. 3 UStG im Beschwerdefall nicht anzuwenden sei, sei eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage; es sei kein im Einzelfall vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, sie sei der "damals in der ganzen Branche verbreiteten" Meinung gewesen, in ihrer Kalkulation nur 20 % Umsatzsteuer vom "Aufpreis" berücksichtigen zu müssen. Diese Auffassung sei auch schlüssig. Der von der Finanzverwaltung vertretene Standpunkt löse bei der Beschwerdeführerin eine Umsatzsteuerbelastung von S 664.076,-- aus, obwohl sie bei den in Rede stehenden Geschäften nur S 228.500,-- verdient habe. Es widerspreche dem österreichischen Verfassungsrecht, wenn bei einem Geschäftsvorgang mehr Steuer ausgelöst werde als dabei verdient worden sei. Die Nachteile, die der Beschwerdeführerin aus der Einbringung der Abgabe entstünden, stünden in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis, weil diese Nachteile trotz größter Vorsorge nicht hätten vorhergesehen werden können. Durch die Einhebung käme es zu einer außergewöhnlichen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff, weil ein im Geschäftsleben gebotener Aufschlag eine Steuer in dreifacher Höhe dieses Aufschlages auslösen würde.

In einem Vorhalt an die Beschwerdeführerin vertrat die belangte Behörde die Auffassung, diese habe unter anderem wirtschaftliche Gründe für die Bewilligung einer Abgabennachsicht angeführt. Sie werde daher eingeladen, ihre derzeitige wirtschaftliche Situation in ihrer Gesamtheit darzulegen. Dazu bedürfe es einer detaillierten Vermögensübersicht; weiters sei darzulegen, wie hoch die monatlichen Zahlungsverpflichtungen an andere Gläubiger seien, ob bereits andere Gläubiger einen Forderungsverzicht abgegeben hätten und wie allenfalls eine Sanierung des Betriebes erfolgen solle. Dazu seien geeignete Unterlagen vorzulegen. Zur umfassenden Darlegung der aktuellen Einkommenssituation der Gesellschaft sei eine Aufstellung der Einnahmen aus den einzelnen Einnahmequellen unter Gegenüberstellung der betriebsnotwendigen Ausgaben vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin legte daraufhin Saldenlisten zum 31. Jänner 1991 vor und führte aus, ihre derzeitige wirtschaftliche Situation lasse gerade die Zahlungen für Bankkredite der langfristig finanzierten Investitionen zu. Die Zahlungsverpflichtungen könnten nur unter größtem Einsatz des Geschäftsführers und seiner ganzen Familie erfüllt werden. Die Zahlungsverpflichtungen würden mit Banken und Lieferanten separat abgesprochen und nach den finanziellen Möglichkeiten geleistet. Im Februar 1991 sei eine Zweigstelle verkauft und der Verkaufspreis zur Abdeckung von Bankkrediten verwendet worden. Im übrigen stelle § 236 BAO nicht nur auf die "wirtschaftliche Nichtleistungsfähigkeit" eines Betriebes ab, sondern komme auch bei unbilliger Härte zur Anwendung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage vertrat sie begründend im wesentlichen die Auffassung, es liege keine außergewöhnliche Belastungswirkung, sondern eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor. § 4 Abs. 3 UStG stelle eine Ausnahmeverordnung dar; diese könne nicht im Wege einer Nachsicht auf Fälle ausgedehnt werden, für die sie nach der klaren Absicht des Gesetzgebers nicht gedacht sei. Auch der Umstand, daß die Beschwerdeführerin die Abgabe nicht auf die Leistungsempfänger überwälzen könne, begründe keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung. Anhand der vorgelegten Saldenlisten könne die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin nicht eindeutig festgestellt werden. Inwieweit die aus der Saldenliste sich ergebende Überschuldung durch die Veräußerung der Filiale vermindert worden sei, sei nicht dargetan worden. Ein konkreter Sanierungsplan liege nicht vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

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 dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde - wie im Beschwerdefall - die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Unbilligkeit der Einhebung setzt 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 in § 236 Abs. 1 BAO bezogene 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 gefährdete, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des "Nahrungsstandes" (bei natürlichen Personen), 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. Sachlich bedingte Unbilligkeit hingegen ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als 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 (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1990, Zl. 89/15/0088, und vom 9. Oktober 1991, Zl. 90/13/0208).

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluß jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die begehrte Nachsicht gestützt werden kann (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 1992, Zl. 91/15/0105).

Die Beschwerdeführerin hatte weder im Nachsichtsantrag noch in der Berufung behauptet, daß die Einhebung der Abgabe ihre Existenzgrundlage gefährde und die Nachsicht zu ihrer Sanierung führen bzw. wenigstens beitragen werde. Zu dem Vorhalt der belangten Behörde, mit dem diese die Beschwerdeführerin aufgefordert hatte, ihre derzeitige wirtschaftliche Situation in ihrer Gesamtheit darzulegen, bestand im Beschwerdefall somit kein Anlaß. Soweit die belangte Behörde im Vorhalt darauf Bezug nahm, daß die Beschwerdeführerin wirtschaftliche Gründe angeführt habe, verkannte sie, daß den von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren (ausschließlich) vorgebrachten "wirtschaftlichen Gründen" (nämlich: daß die Umsatzsteuerbelastung den Gewinn übersteige und dies einen schwerwiegenden Eingriff in die Ertrags- und Vermögenslage der Beschwerdeführerin darstelle) die Behauptung einer Existenzgefährdung, deren Beurteilung die Erforschung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse erfordert hätte, nicht zu entnehmen war. Aus dem gesamten Kontext ergibt sich vielmehr, daß die Beschwerdeführerin mit dem erwähnten Vorbringen nicht die Darlegung einer persönlich bedingten, sondern einer sachlich bedingten Unbilligkeit im Sinne einer anormalen Belastungswirkung und eines atypischen Vermögenseingriffes anstrebe. Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Beantwortung des erwähnten Vorhaltes bot für die belangte Behörde keinen Anlaß, sich mit der Frage einer persönlich bedingten Unbilligkeit auseinanderzusetzen; dieses erschöpfte sich im wesentlichen in der Behauptung, die wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin lasse - unter größtem Einsatz des Geschäftsführers und seiner Familie - gerade die Zahlungen für "Bankkredite der langfristig finanzierten Investitionen" zu, wobei die anfallenden Zahlungsverpflichtungen jeweils separat abgesprochen und nach den finanziellen Möglichkeiten der Beschwerdeführerin geleistet würden. Auch diesem Vorbringen kann eine Behauptung, daß die wirtschaftliche Existenz der Beschwerdeführerin gerade durch die Einbringung der gegenständlichen Abgabe gefährdet sei (vgl. z. B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0005, und vom 21. Dezember 1989, Zl. 89/14/0196) und die Existenzgefährdung durch die Nachsicht beseitigt werde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 1992, Zl. 91/15/0105), in keiner Weise entnommen werden. Dies trifft auch auf die zur Darlegung des oben erwähnten Vorbringens der Beschwerdeführerin vorgelegten Saldenlisten zu.

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Ergebnis die Auffassung vertrat, eine (persönlich bedingte) Unbilligkeit im Sinne einer Existenzgefährdung durch die Einhebung der Abgabe stehe nicht fest, verletzt dies die Beschwerdeführerin, die eine Gefährdung ihrer wirtschaftlichen Existenz durch die Einhebung der Abgabe und die Eignung der Nachsicht, zur Sanierung zu führen, nicht behauptet hatte, nicht in ihren Rechten. Die entsprechenden, nicht weiter konkretisierten Beschwerdebehauptungen müssen daher schon am Neuerungsverbot (§ 41 VwGG) scheitern; es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit jenen Beschwerdeausführungen, die sich gegen die Auffassung der belangten Behörde in der Frage der persönlich bedingten Unbilligkeit wenden.

In Richtung einer sachlich bedingten Unbilligkeit vertritt die Beschwerdeführerin zunächst die Auffassung, die Unbilligkeit ergebe sich aus dem Umstand, daß die Umsatzsteuerbelastung nahezu das Dreifache des Gewinnes betrage. Damit verkennt die Beschwerdeführerin, daß die Umsatzsteuer nicht an den Gewinn, sondern - ohne Bedachtnahme auf diesen - an den Umsatz anknüpft; es kann somit nicht davon gesprochen werden, daß ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei, weil die Umsatzsteuerbelastung den Gewinn (unter Umständen erheblich) übersteige. Die im Beschwerdefall eingetretene "Kumulierung" von Umsatzsteuer ist eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage (vgl. das bereits erwähnte Erkenntnis vom 21. Mai 1990, Zl. 89/15/0086); auch daraus kann somit keine sachlich bedingte Unbilligkeit abgeleitet werden. Ebensowenig rechtfertigt es im allgemeinen eine Nachsicht, daß sich die Überwälzung einer Abgabe auf Kunden des Abgabepflichtigen als unmöglich erweist (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1990, Zl. 89/15/0088).

Auch die Darlegungen der Beschwerdeführerin, sie habe "im guten Glauben die Durchläuferregelung nach§ 4 Abs. 3 UStG beanspruchen können, weil sie keine gesetzliche Möglichkeit hatte, beim Verkäufer zu prüfen, um wieviel dieser die gebrauchten Fahrzeuge angekauft" habe, sind nicht zielführend.

§ 4 Abs. 3 UStG stellt für die Umsatzsteuerpflicht des Erwerbers auf die Berechtigung des Veräußerers zur Ausstellung einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis nach objektiven Gesichtspunkten ab (vgl. hiezu das mehrfach erwähnte Erkenntnis vom 21. Mai 1990, Zl. 89/15/0086); daß es dem Erwerber obliegt, das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser Berechtigung zu beurteilen, ist somit eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und begründet keine Unbilligkeit.

Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, daß bei der Veräußerung eines gebrauchten Pkw durch einen Gebrauchtwagenhändler im allgemeinen zu vermuten sein wird, der Verkäufer hätte zu einem über dem Einstandspreis liegenden Verkaufspreis veräußert; besondere Umstände, die im vorliegenden Fall zur Annahme hätten Anlaß geben können, der gewerbliche Veräußerer liefere zum oder unter dem Einstandspreis (und sei daher im Sinne des § 4 Abs. 3 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 UStG - nach objektiven Gesichtspunkten - "nicht zur Ausstellung einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis berechtigt" gewesen), konnten dem gesamten Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht entnommen werden. Es muß daher nicht erörtert werden, inwieweit der Umstand, daß die Beschwerdeführerin die strittigen Pkw vom Unternehmen ihres Gesellschafter-Geschäftsführers erworben hat, gegen den "guten Glauben" der Beschwerdeführerin in der von ihr behaupteten Richtung spricht.

Im übrigen würde grundsätzlich selbst ein Irrtum über das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung keine Unbilligkeit begründen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1990, Zl. 89/15/0119).

Schon deshalb sind daher auch die Darlegungen der Beschwerdeführerin über die Rechtsentwicklung im Bereich des§ 4 Abs. 3 UStG, mit denen dargetan werden soll, die Beschwerdeführerin habe darauf vertrauen können, daß die strittigen Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen, nicht zielführend.

Auch der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Umstand, es sei "wirtschaftlich unmöglich, auf den Kaufpreis eines bereits mit 32 % Umsatzsteuer belasteten Gebrauchtwagens nochmals 32 % vom gesamten Kaufpreis aufzuschlagen", zeigt keine Unbilligkeit in der Einhebung der Abgabe auf; dabei handelt es sich um eine - vom Gesetzgeber offenbar im Hinblick auf die Zielsetzung des § 4 Abs. 3 UStG, preisliche Nachteile für den PRIVATEN Verkäufer eines gebrauchten Kfz, der dem Händler keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen kann, zu vermeiden (vgl. den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses, 382 Blg NR XIII GP), in Kauf genommene - Auswirkung der allgemeinen Rechtslage.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1991150054.X00

Im RIS seit

19.10.1992

Zuletzt aktualisiert am

13.11.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at