jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Beschluss 2018/9/13 Ra 2017/15/0102

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.09.2018

Index

E6J;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

62005CJ0035 Reemtsma Cigarettenfabriken VORAB;
62012CJ0424 Fatorie VORAB;
62015CJ0564 Tibor Farkas VORAB;
62016CJ0628 Kreuzmayr VORAB;
62016CJ0660 Kollroß VORAB;
BAO §236 Abs1;
BAO §236;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der F GmbH in I, vertreten durch die Ullmann - Geiler und Partner Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 17- 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. September 2017, Zl. RV/1100008/2009, betreffend Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Mit Schriftsatz vom 29. Juni 2007 beantragte die Revisionswerberin, Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer 2004 und 2005) in Höhe von insgesamt 34.410 EUR durch Abschreibung nachzusehen. Die Beträge resultierten aus unrichtiger Rechnungslegung von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (C GbR). Im Zuge einer Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die C GbR durch Mehrwertsteuerausweis unrichtig Rechnung gelegt hätte. Dies habe dazu geführt, dass der Vorsteuerabzug versagt worden sei. Es sei versucht worden, über den Rechnungsaussteller die fehlerhaft ausgestellten Rechnungen zu berichtigen. Über die C KG (vormals C GbR) sei jedoch mit Beschluss des Amtsgerichts Hamburg (Deutschland) vom 15. Jänner 2007 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Somit sei der Revisionswerberin die Möglichkeit genommen, für die Jahre 2004 und 2005 durch den mittlerweile

insolventen und damit handlungsunfähigen Rechnungsaussteller (C GbR) eine Rechnungsberichtigung zu erhalten. Die Einhebung der nachgeforderten Umsatzsteuer 2004 und 2005 sei unbillig, da dem Fiskus kein tatsächlicher Schaden entstanden sei. Auch wäre die Zusatzbelastung von der Revisionswerberin nicht zu verkraften, da diese bereits ein negatives Eigenkapital (von ca. 200.000 EUR) aufweise.

2 Mit Bescheid vom 24. Oktober 2008 wies das Finanzamt den Antrag auf Nachsicht ab. Begründend führte das Finanzamt aus, bei der Revisionswerberin sei für die Jahre 2003 bis 2005 eine Außenprüfung durchgeführt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass Vorsteuern aus Rechnungen, die an die Revisionswerberin ausgestellt worden seien, nicht anzuerkennen seien, weil die Rechnungsausstellerin im Inland weder einen Unternehmenssitz noch eine Betriebsstätte gehabt habe. Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 sei in diesen Fällen die Steuerschuld auf die Revisionswerberin übergegangen. Die Revisionswerberin bringe in ihrem Nachsichtsansuchen vor, dass dem Staat kein Schaden entstanden sei, weil die Rechnungsausstellerin die von ihr auf den unrichtigen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer beim Finanzamt Graz-Stadt abgeführt habe, eine Berichtigung dieser Rechnungen aber wegen der Insolvenz der Rechnungsausstellerin nicht mehr möglich sei. Dem sei entgegenzuhalten, dass dem Finanzamt nicht bekannt sei, ob die ausländische Rechnungsausstellerin ihre Umsätze richtig und vollständig an das Finanzamt Graz-Stadt gemeldet und abgeführt habe. Auch die Revisionswerberin habe dies nicht nachweisen können. Es könne daher nicht gefolgert werden, dass die Einhebung der Umsatzsteuer unbillig sei. Wegen der noch nicht berichtigten Rechnungen der ausländischen Leistenden werde die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet. Da die wirtschaftliche Situation der Revisionswerberin so schlecht sei, dass auch die Gewährung der Nachsicht keinen Sanierungseffekt nach sich ziehen würde und an der Existenzgefährdung nichts ändere, sei eine persönliche Unbilligkeit nicht gegeben.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Sie machte darin unter anderem geltend, weder die C GbR noch der Insolvenzverwalter oder der Steuerberater seien bereit gewesen, ihr Unterlagen oder Nachweise über die Entrichtung der verrechneten Umsatzsteuer zu liefern. Es sei alles versucht worden, um derartige Nachweise zu erlangen. Ausschließlich die Finanzbehörde habe die Möglichkeit, die Abfuhr der Mehrwertsteuer zu überprüfen.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

5 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - nach Wiedergabe des Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, von der Leistungserbringerin seien aus Umsätzen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterlägen, unrichtigerweise Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt worden. Die Revisionswerberin habe der Leistungserbringerin mit den Rechnungsbeträgen auch die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge gezahlt und diese sodann als Vorsteuer geltend gemacht. Die hier strittigen Nachforderungen seien aufgrund der Nachbelastungen betreffend Übergang der Steuerschuld und nicht aufgrund einer Vorsteuerkorrektur entstanden. Eine nachträgliche Aberkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzugs sei nicht erfolgt. Das "wahre Problem" liege darin, dass die Revisionswerberin der Leistungserbringerin die unrichtigerweise ausgewiesene Umsatzsteuer gezahlt habe, welche sie eigentlich aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens nicht geschuldet habe. Sie versuche nunmehr, die Auswirkungen dieser Vorgehensweise im Zuge eines Nachsichtsansuchens zu sanieren. Es sei nicht nachweisbar, dass die Leistungserbringerin die (in den Rechnungen ausgewiesene) Umsatzsteuer tatsächlich an den Fiskus abgeliefert habe. Im Falle des Reverse-Charge-Verfahrens könne der Leistungsempfänger, der die Umsatzsteuer zu Unrecht an den Leistungserbringer gezahlt habe, auch bei mittlerweile eingetretener Insolvenz des Leistungserbringers nur von diesem Schadenersatz begehren (Hinweis auf EuGH, 6.2.2014, C-424/12, SC Fatorie).

6 Die Abgabenschuldigkeiten, deren Nachsicht beantragt werde, seien bereits entrichtet worden. Die Bezahlung sei durch ein kurzfristiges Darlehen einer "Schwestergesellschaft" finanziert worden.

7 Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen seien die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend. Hier sei daher der letzte Jahresabschluss per Dezember 2015 relevant. Nach diesem Jahresabschluss hätten sich die Verbindlichkeiten (mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr) gegenüber dem Jahresabschluss 2008 (dort ca. 281.000 EUR) auf nunmehr ca. 117.000 EUR reduziert. Der Bilanzgewinn werde mit ca. 30.000 EUR ausgewiesen. Ab dem Jahresabschluss 2013 sei das Eigenkapital nicht mehr negativ; im Jahresabschluss 2015 werde das Eigenkapital mit ca. 70.000 EUR ausgewiesen. Die wirtschaftliche Situation der Revisionswerberin lasse jedenfalls nicht den Schluss zu, dass die Entrichtung der

Abgabenschuldigkeiten mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die derart außergewöhnlich wären, um daraus eine Unbilligkeit ableiten zu können. Eine kurzfristige Darlehensaufnahme durch eine "Schwestergesellschaft" bzw. die Abgabe von Garantien durch den Alleingesellschafter könne dies nicht belegen. Auch eine Existenzgefährdung liege nicht vor.

8 Eine Abgabennachsicht setze die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus. Eine solche könne grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt sei. Im Nachsichtsverfahren könnten daher nicht Einwände nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären. Das Begehren stütze sich im vorliegenden Fall im Ergebnis aber auf die sachliche Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung. Eine Nachsicht würde demnach nicht die Unbilligkeit der Einhebung beheben, sondern das Ergebnis der Abgabenfestsetzung korrigieren.

9 Da weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit erkannt werden könne, sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

11 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

12 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

14 Die Revisionswerberin macht zur Zulässigkeit der Revision zunächst geltend, das Bundesfinanzgericht stelle auf eine mangelnde Ermessensmöglichkeit ab, da keine Unbilligkeit gemäß § 236 BAO vorliege. Aufgrund des außergewöhnlichen Geschehensablaufs und Widerspruchs zur Rechtsprechung des EuGH (C- 35/05, Reemtsma) weiche das vorliegende Erkenntnis von der Rechtsprechung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG ab.

15 Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass - wie insbesondere aus der Fortsetzung im Revisionsschriftsatz ("Selbst wenn man davon ausginge, dass die Vorsteuer im berichtigten Umsatzsteuerbescheid richtig ausgewiesen wurde, ...") hervorgeht - unklar ist, ob mit diesem Vorbringen nicht an sich die Richtigkeit der im Festsetzungsverfahren ergangenen Entscheidung bekämpft werden soll; die Nachsicht dient aber nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (vgl. Ritz, BAO6, § 236 Tz 14, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

16 Dass bei Fehlen von Unbilligkeit eine Ermessensentscheidung zu unterbleiben hat, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173, mwN).

17 Zur Rechtssache EuGH Reemtsma wird im Zulässigkeitsvorbringen näher ausgeführt, aus dieser Entscheidung gehe hervor, dass die Revisionswerberin als Leistungsempfängerin ihren Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer unmittelbar an die Steuerbehörden richten könne, sofern die Rückzahlung der Mehrwertsteuer durch den Leistungserbringer unmöglich oder übermäßig erschwert werde, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Leistungserbringers. Dies käme einer Nachsicht gleich. Es wäre der Revisionswerberin daher zu ermöglichen gewesen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer durch die Steuerbehörde selbst erstattet zu bekommen. Es mangle an anderen Rechtsbehelfen; daher sei ein Antrag auf Nachsicht iSd § 236 BAO gestellt worden.

18 Soweit das Bundesfinanzgericht eine Anwendung dieser Rechtsprechung unter Hinweis auf EuGH C-424/12, SC Fatorie, für Fälle des Reverse-Charge-Verfahrens abgelehnt hat, ist ihm entgegen zu halten, dass aus dem Urteil des EuGH vom 26. April 2017, C-564/15, Tibor Farkas, folgt, dass es auch in Reverse-Charge-Fällen Konstellationen geben kann, in denen der Erwerber seinen Anspruch auf Rückzahlung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer

unmittelbar gegen die Steuerverwaltung geltend macht. Allerdings hat der EuGH insbesondere noch nicht geklärt, ob es in diesem Zusammenhang auch darauf ankommt, welche zivilrechtliche Vereinbarung über den Kaufpreis zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsbezieher getroffen worden ist (z.B. Vereinbarung über einen Nettopreis zuzüglich Umsatzsteuer oder Bruttopreisvereinbarung) bzw. ob die Vertragsparteien bei der Preisvereinbarung überhaupt auf die Umsatzsteuer Bedacht genommen haben. Auch hat der EuGH etwa noch nicht geklärt, ob ein Rückzahlungsanspruch des (insolventen) Leistungserbringers gegenüber dem Fiskus im Verhältnis zum allfälligen Anspruch des Leistungsbeziehers vorrangig ist.

19 Es kann hier offen bleiben, ob, falls ein derartiger Anspruch des Leistungsbeziehers angenommen werden könnte, dieser bereits im Umsatzsteuer-Festsetzungsverfahren oder in einem Nachsichtsverfahren geltend zu machen wäre bzw. ob sich allenfalls aus dem Unionsrecht ein Vorrang für eines dieser Verfahren ergibt (vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts vom 30. Jänner 2018, C- 660/16 und C-661/16, Kollroß und Wirtl, Rn. 79; vom EuGH wurde die hiezu vom deutschen Bundesfinanzhof gestellte Frage nicht beantwortet; EuGH 31.5.2018, C-660/16 und C-661/16, Kollroß und Wirtl, Rn. 70).

20 Ein unmittelbarer Anspruch des Leistungsempfängers gegenüber den Abgabenbehörden auf Erstattung der Mehrwertsteuer wird vom EuGH jedenfalls nicht in Fällen angenommen, in denen die Mehrwertsteuer an die Abgabenbehörde nicht abgeführt worden ist (vgl. EuGH 15.3.2007, C-35/05, Reemtsma, Rn. 13; insbesondere EuGH 26.4.2017, C-564/15, Tibor Farkas, Rn. 15 und 55; EuGH 31.5.2018, C-660/16 und C-661/16,Kollroß und Wirtl, Rn. 62, mit Betonung des Umstandes, dass dem Fiskus unter den dort gegebenen Umständen kein Steuerausfallrisiko entsteht). Der Steuerverwaltung darf kein Schaden entstehen (vgl. EuGH Tibor Farkas, Rn. 55). In Fällen, in denen die Mehrwertsteuer nicht an die Abgabenbehörde abgeführt wurde (vgl. EuGH 6.2.2014, C-424/12, SC Fatorie, Rn. 16; vgl. auch EuGH 21.2.2018, C-628/16, Kreuzmayr, Rn. 14), ist ein Rückzahlungsanspruch somit von vornherein ausgeschlossen (vgl. auch deutscher Bundesfinanzhof 30.6.2015, VII R 30/14, Rn. 25, mwN).

21 Im hier vorliegenden Fall wird in der Revision nicht mehr behauptet, dass der Aussteller der Rechnung (die deutsche C GbR) die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat; Verfahrensmängel zu den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts zu diesem Thema werden nicht geltend gemacht. Schon deswegen erweist sich aber der von der Revisionswerberin dazu unmittelbar gegenüber dem Finanzamt geltend gemachte Anspruch auf "Erstattung" als unberechtigt (vgl. zur Beweislast auch EuGH 20.6.2018, C-108/17, Enteco Baltic, Rn. 67; zur Beweislast insbesondere im Nachsichtsverfahren etwa VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173, mwN). In der Revision wird sohin nicht aufgezeigt, dass die Revision von diesem Zulässigkeitsvorbringen abhängt.

22 Weiters rügt die Revisionswerberin die überlange Verfahrensdauer. Dieser Einwand ist zwar insofern berechtigt, als nicht erkennbar ist, aus welchem Grunde nach dem Zeitpunkt der Aktenvorlage an den (damaligen) unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 7. Jänner 2009 das (nunmehr zuständige) Bundesfinanzgericht erstmals im Februar 2016 tätig wurde. Allerdings ist auch nicht ersichtlich, warum die Revisionswerberin keine Säumnisbehelfe ergriffen hat. Zudem kann die Dauer des Nachsichtsverfahrens nach § 236 BAO nicht dazu führen, dass gerade dadurch die Voraussetzungen für die Nachsicht einer (im gegenständlichen Fall zudem bereits entrichteten) Abgabe herbeigeführt werden.

23 Erwähnt sei: "Verfahrensmäßige Besonderheiten" des Zustandekommens und auch der "Durchsetzung" des Abgabenanspruchs können zwar unter Umständen eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung begründen (vgl. VwGH 24.2.2016, Ra 2015/13/0044, mwN) und zur Nachsicht führen (vgl. das Folgeerkenntnis zu jenem Verfahren VwGH 20.6.2018, Ra 2017/13/0064). Dies bezieht sich aber etwa auf ein solches Verhalten der Finanzbehörde bei der Betreibung der Forderung, das den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen belastete.

24 In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in einem nach § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

25 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 13. September 2018

Gerichtsentscheidung

EuGH 62005CJ0035 Reemtsma Cigarettenfabriken VORAB
EuGH 62012CJ0424 Fatorie VORAB
EuGH 62015CJ0564 Tibor Farkas VORAB
EuGH 62016CJ0628 Kreuzmayr VORAB
EuGH 62016CJ0660 Kollroß VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2017150102.L00

Im RIS seit

26.10.2018

Zuletzt aktualisiert am

13.12.2018

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at