

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat, im Beisein der Schriftführerin S., in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 25.05.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, in der Sitzung am 13.06.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In der berichtigten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 machte er unter der Kennzahl 735 einen Betrag von € 251.620,31 als „sonstige außergewöhnliche Belastungen“ geltend.

Über Aufforderung des Finanzamtes (FA) teilte der steuerliche Vertreter des Bf. mit, dass der Bf. zu den zahlreichen Opfern im Zusammenhang mit den durch die Steuerberatungskanzlei A. verübten Veruntreuungen zähle. Als Folge dieser Veruntreuungen habe der Bf. im Jahr 2010 bereits entrichtete Einkommensteuervorauszahlungen und die von der damaligen steuerlichen Vertretung künstlich geschaffenen Einkommensteuergutschriften erneut einzahlen müssen. Die von der A. geschaffenen Guthaben seien von dieser zu ihrer eigenen Bereicherung übertragen bzw. überrechnet worden, sodass es beim Bf. zu einer doppelten und somit außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2010 gekommen sei. Der geschilderte Sachverhalt sei aufgrund zahlreicher anderer Verfahren bei den Finanzbehörden aktenkundig.

Die vom Bf. geleisteten Zahlungen seien aus folgenden Gründen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen:

- Das veruntreute Vermögen habe weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgesetzt werden können, da es sich um Einkommensteuerzahlungen handle, die unter die private Lebensführung fallen. Die Zahlungen ließen sich auch nicht unter den taxativen Katalog der Sonderzahlungen subsumieren.
- Gerade im hier vorliegenden Sachverhalt seien die Aufwendungen außergewöhnlich, da für gewöhnlich kein Steuerzahler seine Einkommensteuer doppelt zahlen müsse.
- Der Bf. konnte sich weder aus tatsächlichen noch aus rechtlichen Gründen der Belastung entziehen, was zur sogenannten Zwangsläufigkeit der Belastung geführt habe. Nachdem hier Gelder gegen den Willen und ohne Wissen des Bf. veruntreut wurden, könne nicht die Rede davon sein, dass sein Verhalten grob fahrlässig oder aus freien Stücken erfolgt sei. Wie bereits in einem anderen Verfahren angeführt, sei von Seiten der Finanz, trotz Kenntnis über die Vorgehensweise der A., viel zu spät gehandelt und eine Ausweitung des Schadens beim Bf. nicht verhindert worden. Im Erkenntnis des VfGH B 624/11-7 vom 14.12.2011 sei eine „allenfalls grob unrichtige Anwendung des einfachen Gesetzes“ bzw. der FOnV in Zusammenhang mit den bestrittenen Übertragungen bzw. Überrechnungen festgestellt und die Zuständigkeit des VwGH nicht ausgeschlossen worden.
Aufgrund der persönlichen Steuerpflicht des Bf. und dem Umstand, dass es sich ausschließlich um seine persönliche Einkommensteuer handle lägen auch rechtliche Gründe für die Zwangsläufigkeit der Belastung vor.
- Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liege vor, da die Belastung den vom Bf. zu tragenden Selbstbehalt überschreite.

Mit Bescheid vom 25.05.2012 setzte das FA die Einkommensteuer für das Jahr 2010 fest, ohne die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. In der Begründung führte das FA an, dass die außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden konnte, da sie den Selbstbehalt von € 53.463,99 nicht übersteige und dass diese weiters weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen sei.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben und eingewendet, dass bereits in der Ergänzung zur Einkommensteuererklärung vom 10.04.2012 ausführlich dargelegt worden sei, dass die damalige Steuerberatungskanzlei A. GmbH ohne Wissen des Bf. mutwillig Guthaben geschaffen und diese dann veruntreut habe. In Summe habe daher der Bf. die in der Beilage dargestellten € 251.620,31 zweimal bezahlen müssen. Das erste Mal als Vorauszahlung in den entsprechenden Jahren und das zweite Mal als Nachzahlung im Jahr 2010. Als Beleg diene ein Finanzamtskontoauszug des Steuerkontos des Bf.

Aufgrund der obigen Ausführungen werde beantragt, den den Selbstbehalt von € 53.463,99 übersteigenden Mehraufwand von € 198.156,32 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Es werde darauf hingewiesen, dass gleichzeitig versucht werde, die von der vormaligen Steuerberatungskanzlei veruntreuten Gelder als Betriebsausgaben beim Betriebsfinanzamt zur Anerkennung zu bringen. Da die außergewöhnliche Belastung subsidiär sei, sei nichts dagegen einzuwenden, wenn mit der Erledigung dieser Beschwerde bis zur Erledigung des Verfahrens beim Betriebsfinanzamt zugewartet werde.

In der mündlichen Verhandlung stellte der steuerliche Vertreter des Bf. zunächst einen Antrag auf Vertagung der Verhandlung, weil eine außergewöhnliche Belastung nur subsidiär geltend gemacht werden könne. Das Rechtsmittelverfahren im Feststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft, in welchem die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben anhängig sei, sei noch nicht entschieden worden. Es werde daher beantragt, den Ausgang dieses Verfahrens abzuwarten. Die Vorfragenbindung widerspreche dem Legalitätsprinzip, zumal § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG eine Reihenfolge vorsehe, aus der sich die Subsidiarität ergebe.

Nach Beratung über den Antrag im Senat wies die Vorsitzende darauf hin, dass eine Entscheidung über den Vertagungsantrag erst nach Durchführung der Verhandlung getroffen werden könne.

Der steuerliche Vertreter des Bf. verwies auf das bisherige Vorbringen. Die Geldvollmacht sei einer GmbH erteilt worden, die Veruntreuung aber durch eine Mitarbeiterin der GmbH erfolgt. Die Finanzonline-Verordnung sehe nicht vor, dass Kanzleimitarbeiter, die nicht Steuerberater oder Berufsanwärter sind, Anträge wie im gegenständlichen Fall stellen dürfen. Der Zweck einer Geldvollmacht decke jedenfalls nicht die Einwilligung des Klienten ab, Gelder zu veruntreuen. Die Bescheidsbegründung des Finanzamtes folge einer typisierenden Betrachtungsweise. Es werde in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in Jakom 2018, RZ 41 zu § 34 EStG und die dort angeführte Judikatur des VwGH verwiesen, die der Vorgangsweise des Finanzamtes widerspreche.

Aus seiner Sicht sei in jedem Fall das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit erfüllt, zumal der Bf. gezwungen war, die Einkommensteuer doppelt zu entrichten. Er sei Opfer von Betrügern geworden, wobei bei den gegebenen Größenordnungen von rd.

260.000,-- € bzw. 270.000,-- € an Schaden davon auszugehen sei, dass der Bf. zwei Jahre „gratis“ dafür arbeiten musste.

Dazu ergänzte der Bf., dass die Veruntreuung nicht auf Grund der erteilten Vollmacht erfolgt sei. Die Vollmacht sei der GmbH erteilt worden und nicht der Mitarbeiterin, die dann die Veruntreuung begangen habe. Im Ergebnis hätte die besagte Mitarbeiterin die Veruntreuung auch ohne vorliegende Vollmacht machen können.

Der Vertreter des Finanzamtes wendete ein, dass in der Bescheidbegründung keinesfalls zum Ausdruck komme, dass bei Erteilung einer Geldvollmacht von vornherein mit einer Veruntreuung zu rechnen sei und verwies im Übrigen auf die bisherigen schriftlichen Ausführungen.

Der Bf. hielt noch fest, dass die Einkommensteuer zwei mal unter dem Titel „Einkommensteuerzahlung“ auf das Finanzamtskonto überwiesen worden sei.

Dazu merkte der Vertreter des Finanzamtes an, wenn dem Finanzamt vorgeworfen werde, es hätte sich grob fahrlässig verhalten, der Amtshaftungsweg zu beschreiten wäre.

Es wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

1. Sachverhalt:

Der Bf. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Notar. Mit Schriftsatz vom 27.02.2001 erteilte er der A. Wirtschaftstreuhand GmbH die Vollmacht, ihn in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten. Weiters erteilte er eine Vollmacht auch für alle Kassenangelegenheiten, die mit der Finanzbehörde abzuwickeln sind, wie Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge, Übernahme von Geld und Geldeswert in seinem Namen. Ferner umfasste diese Vollmacht auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten.

Im Jahr 2010 wurden von dieser Steuerberatungskanzlei bzw. einer dort Beschäftigten Guthaben am Steuerkonto des Bf. künstlich geschaffen und in der Folge veruntreut, sodass der Bf. die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2010 von € 251.620,31 ein weiteres Mal leisten musste und ihm in dieser Höhe ein Vermögensschaden entstanden ist.

2. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie

- vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist,
- sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat oder
- sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt.

Es sind dabei objektive Kriterien und nicht persönliche Vorstellungen des Steuerpflichtigen maßgeblich (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Tz 14 zu § 34 EStG 1988).

Vermögensschäden von Betrugsopfern sind mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung (vgl. *Doralt*, EStG Kommentar¹¹, § 34 Tz 78 „Betrugsschaden“ unter Verweis auf BFH, BStBl 1995 II 774).

Betrugsverluste stellen keine außergewöhnliche Belastung dar (*Peyerl* in Jakom EStG 2018, § 34, Rz 90, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, "Betrugsverluste" unter Verweis auf BFH 19.5.95, III R 12/92, BStBl II 95, 774 Grundstückserwerb und Hausbau und UFS 30.1.09, RV/2847-W/08, Wohnungskauf).

Nach der vorzitierten BFH-Rechtsprechung kann das Opfer eines betrügerischen Verhaltens keine Berücksichtigung des Verlusts als außergewöhnliche Belastung verlangen, weil eine Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der entstandenen Aufwendungen bei Vermögensschäden durch Betrug oder ähnliche Vermögensstraftaten nicht gegeben ist (BFH-Urteil vom 19. Mai 1995 III R 12/92, BFHE 178, 207, BStBl II 1995, 774).

Eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist nur dann anzunehmen, wenn das Ereignis, dessen Folge die Aufwendungen oder die Verpflichtung zur Bestreitung der Aufwendungen sind, für den Steuerpflichtigen zwangsläufig war. Dabei ist nicht darauf abzustellen, ob sich der Steuerpflichtige subjektiv verpflichtet fühlte (BFH-Urteile vom 18. November 1977 VI R 142/75, BFHE 124, 39, BStBl II 1978, 147; vom 26. April 1991 III R 69/87, BFHE 164, 426, BStBl II 1991, 755).

Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen (VwGH vom 30.01.2014, 2010/15/0191).

Die Erteilung der Vollmacht an die Steuerberatungskanzlei durch den Bf. als das die strittigen Aufwendungen auslösende Ereignis beruht nicht auf einer Zwangsläufigkeit i. S. von § 34 Abs. 3 EStG. Der Bf. war weder gezwungen, die genannte Steuerberatungskanzlei mit einer Geldvollmacht auszustatten noch bestand eine Notwendigkeit dazu.

Daran vermag auch der im Beschwerdeverfahren vorgebrachte Einwand, der die schädigenden Handlungen setzenden Kanzleimitarbeiterin keine Vollmacht erteilt zu haben, nichts zu ändern. Die unerlaubten Handlungen der Kanzleimitarbeiterin als Erfüllungsgehilfin greifen zweifellos in jenen Aufgabenbereich ein, zu dessen Wahrnehmung die A. GmbH als Vollmachtnehmerin vom Bf. bestimmt worden ist (wie z.B u.a. Einbringung von Umbuchungs- und Rückzahlungsanträgen). Inwieweit der GesmbH als Vollmachtnehmerin dabei ein Organisations-, Auswahl- oder Überwachungsverschulden vorzuwerfen ist, kann mangels Entscheidungsrelevanz dahingestellt bleiben.

Da eine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 gegenständlich nicht gegeben ist, sind die im Jahr 2010 getätigten Zahlungen nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Abschließend ist festzuhalten, dass dem Antrag auf Vertagung der mündlichen Verhandlung bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens bei der Einkünftefeststellung aus nachstehenden Erwägungen nicht zu entsprechen war:

Gegenstand des (noch offenen) Feststellungsverfahrens ist die Frage des Vorliegens von Betriebsausgaben. Ausgaben (Aufwendungen), die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, sind jedoch ausdrücklich von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen (Subsidiarität). Daraus folgt, dass sich die Frage des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung überhaupt nur bei Vorliegen einer Privatausgabe stellen kann und diesfalls aber die Anerkennung aufgrund mangelnder Zwangsläufigkeit gescheitert ist. Ein Abwarten auf den Ausgang des Feststellungsverfahrens war daher nicht erforderlich.

3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, weil die zugrunde liegende Rechtsfrage, ob ein Vermögensschaden aufgrund einer Veruntreuung von Geldern durch einen Steuerberater eine außergewöhnliche Belastung darstellt, vom Verwaltungsgerichtshof, soweit ersichtlich, bisher nicht behandelt wurde.

Wien, am 5. Juli 2018