

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Johannes Maria Liebentritt, Lainzer Straße 16 Tür DG, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 2. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 5. April 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Strittig ist, ob ein Nachsichtsansuchen des Beschwerdeführers zu Recht gemäß § 236 BAO abgewiesen wurde. Der Verfahrensgang stellt sich wie folgt dar:

Mit **Antrag vom 21. Jänner 2019** ersuchte der Beschwerdeführer um Nachsicht seiner Steuerschulden. Den Antrag begründete er wie folgt:

Der Beschwerdeführer sei als Künstler (Fotograf) tätig. Die Künstlereigenschaft sei ihm im Jahr 1992 vom zuständigen Finanzamt testiert worden. Er habe seit Beginn seiner Tätigkeit seine Fotografien zum begünstigten Steuersatz von 10 % bzw. 13 % Umsatzsteuer dem Kunden angeboten und verkauft. In weiterer Folge habe er seine künstlerische Tätigkeit etwas eingeschränkt und die Fotografien von anderen Künstlern verkauft, ebenfalls zum begünstigten Steuersatz von 10 %, infolge dann 13 % Umsatzsteuer. Das Wiener Auktionshaus Westlicht, wo der Beschwerdeführer als Sachverständiger nebenberuflich tätig sei, verkaufe ebenfalls Fotografien von diversen Künstlern mit 10 % bzw. 13 % Umsatzsteuer. Die in Österreich

ansässigen Galerien und Kunsthändler verkauften nicht nur Bilder, sondern auch Fotografien zu denselben Steuersätzen. Der Beschwerdeführer habe seinerseits, nach der Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2008 Beschwerde erhoben; in weiterer Folge habe sich der Verfassungsgerichtshof mit der Beschwerde beschäftigt und diese mit Beschluss E 1647/2014 vom 23. Februar 2015 mit der Begründung abgelehnt, dass der Handel mit künstlerisch anspruchsvollen Fotografien nicht als Handel mit Kunstgegenständen gemäß Z 44 der Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 zu qualifizieren und aus unionsrechtlicher Sicht eine unterschiedliche Behandlung von künstlerischen Fotografien und sonstigen Kunstgegenständen nicht geboten sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Verfahren zZ Ro 2015/13/0010 die Anregung zur Einholung einer Vorabentscheidung des europäischen Gerichtshofs nicht aufgenommen.

In der Folge stellte der Beschwerdeführer dar, er hätte im internationalen Vergleich große Nachteile erlitten, die nie durch entsprechende Gewinnrendite hätten verdient werden können. Eine beiliegende Vermögensaufteilung zum Stichtag 7. Jänner 2019 zeige Aktiva und Vermögen, wie etwa angekaufte Fotografien, die noch nicht verkauft worden seien, drei alte auf Wechselkennzeichen laufende Kraftfahrzeuge, das Pensionsbankkonto mit ca. 3.000 Euro Guthaben, sowie Passiva wie offene Messerechnungen und aufgenommene Darlehen zur Finanzierung der in den Aktiva aufgezeigten Fotografien. Ein Verkauf des Vermögens zur Tilgung von Schulden, sei es an das Finanzamt, sei es an den Kreditgeber, wäre insoweit nicht von Erfolg begleitet, da Fotografien nur ein bis zwei Käufer fänden, die diese oder jene Aufnahme, von diesen oder jenen Künstler, attraktiv genug finden, und dafür den angesetzten Preis zu bezahlen. Ein "schnelles Abverkaufen" würde die Kundenschar, die sich im Laufe der Zeit angesammelt habe, nur verunsichern und hätte "katastrophale Auswirkungen", da der Kunde der Meinung sein könnte, bislang übervorteilt worden zu sein und keinerlei Verkäufe mehr möglich wären. Der Beschwerdeführer habe aus dem Differenzbetrag von 10 % bzw. 13 % Umsatzsteuer zu Normalsteuersatz von 20 % Mehrwertsteuer keinen Profit erzielt. Er habe dem Kunden die 10 % bzw. 13 % Mehrwertsteuer verrechnet, bei Auslandsumsätzen 0 %. Er habe sich somit nicht bereichert. In Anbetracht dieser Situation und des Mangels an Geldreserven, die nicht geschaffen werden könnten, werde um Nachsicht "der derzeitigen Rückstände sowie der ausgesetzten Rückstände" ersucht.

Mit dem **Bescheid vom 5. April 2019** wurde der Antrag des Beschwerdeführers vom 24. Jänner 2019 betreffend die Bewilligung einer Nachsicht iHv 377.193,12 Euro mit folgender Begründung abgewiesen (Zitat im Original):

"Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles liegt aber nicht vor, wenn die Abgabennachforderung ganz allgemein die Auswirkung genereller Rechtsnormen ist, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage trifft. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ('Ungerechtigkeiten') sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 BAO (vgl. Ritz, BAO § 236 Tz 13).

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde und mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Nicht als zumutbares, sorgfältiges Vorgehen ist die Vorgehensweise des Bw zu zählen. Der verminderte Steuersatz wurde auch nach der Nachforderung aus der Veranlagung 2006 weiterfakturiert um international konkurrenzfähig zu bleiben. Dies lässt sich nicht mit den Grundsätzen eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes vereinbaren und bedingt die aktuelle finanzielle Situation.

Der Bw vermochte daher nicht das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit aufzuzeigen. Die vom Bw angeführten Einkommen und Aktivposten wie nicht verkaufte Bilder (Wert ca. € 95.194,00) + div. KFZ (Wert ca. € 55.000,00) lassen keinen Schluss auf eine Existenzgefährdung, die durch die Einhebung des Abgabenrückstandes bedingt wäre, zu.

Ist die Abgabenschuld in weiterer Folge tatsächlich nicht einbringlich, ist im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine persönliche Unbilligkeit in Form einer Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung im Sinne des § 236 BAO gegeben (vgl. VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278).

Mangels Vorliegens einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit der Einhebung bleibt daher für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

In der dagegen erhobenen **Beschwerde** wurde - ergänzend zum wörtlich wiederholten Nachsichtsantrag - Folgendes vorgebracht:

"Es gibt in Österreich keinen Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage, da (der Bf) der einzige Fotograf in Österreich ist der Fotografien von Künstlern, die bereits gestorben sind bzw noch Aktivitäten zeigen, verkauft und die Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Situation im Ausland mit niedrigen Steuersätzen belastet sind - als die in Österreich vorgegebenen 20 % Steuersatz.

Die vom Gesetzgeber geforderte und dargelegte zumutbare Sorgfalt sei laufend vom Beschwerdeführer umgesetzt worden. Der Tatsache, dass die Betriebsprüfung vor 2006 und die Veranlagung 2006 von einem erhöhten Steuersatz spricht, den das dortige Finanzamt (mit Bezug auf das Umsatzsteuergesetz) meinte verrechnen zu müssen, wurde durch den Einspruch gegen die Bescheide mit der Bitte um Vorlage an das BFG insoweit widersprochen, als (der Bf) - nach Einholung von Meinungen der Wirtschaftskammer Wien, des Bundesministeriums für Kunst und Kultur - bestätigt wurde, dass der eingehobene Steuersatz in Höhe von 20 % nicht rechtens sein könne.

Da er auch durch die in der EU ansässigen Fotografen, die so wie er - ebenso - Fotografien anderer Künstler verkauft haben und die alle den in den entsprechenden Ländern günstigeren Steuersatz in Anspruch genommen haben, zu Recht auch Lauben konnte, dass er in seinen Beschwerden Recht bekommen würde, hat er sich - trotz Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmannes und vor allem aufgrund der laufenden finanziellen Situation nicht in der Lage gesehen Reserven zu schaffen.

(Der Bf.) hat in seinem Schreiben seine finanziellen Verhältnisse dargelegt und letztendlich damit auch kundgetan, dass er mit diesem Einkommen gar nicht in der Lage war, Reserven zu schaffen.

Das Finanzamt hat nur die Aktiva aufgezählt, die Passiva - Kredite, die aufgenommen wurden um die Bilder, die zum weiteren Verkauf angekauft wurden, jedoch nicht beachtet und anscheinend bei der Betrachtung der Gesamtsituation übersehen.

Die dargelegten offenen Messerechnungen - das Bankkonto - ebenfalls Passivposten - sind bei der Betrachtung ebenfalls nicht einbezogen worden. Eine Verschleuderung der Aktiva würde die bestehende Passiva (Abgabenschulden, Bankkredite, Darlehen, Lieferantenverbindlichkeiten (Messeschulden) in nur geringem Maße abdecken und würde in weiterer Folge die Existenz von (des Bf.) gefährden."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21. Juni 2019** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, da die Angaben in der Beschwerde vom 2. Mai 2019 auf keine sachliche Unbilligkeit schließen ließen. Die Tatsache, dass das Unionsrecht ein Wahlrecht zur Umsetzung der zugrundeliegenden Umsatzsteuer rechtlichen Bestimmungen nationales Recht biete und aufgrund dieser Wahlmöglichkeit keine Umsetzung im nationalen Recht erfolgt sei, hätte dem Beschwerdeführer bekannt sein müssen. Vielmehr habe dieser aber versucht, durch die Verrechnung eines, wie im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt, nicht korrekten Steuersatzes auch international konkurrenzfähig zu bleiben. Dies wirke wie ein Versuch, einen Teil des Unternehmerrisikos abzuwälzen und nicht wie ein Tatbestand, der eine sachliche Unbilligkeit auslöse. Laut der Aufstellung Aktiva/Passiva komme es aktuell zu einem Überschuss von 17.681 Euro. In dieser Aufstellung der Aktiva seien auch drei Kraftfahrzeuge im Wert von ca. 65.000 Euro angeführt. Diese könnten durchaus als nicht lebensnotwendige Luxusartikel betrachtet werden und ein eventueller Verwertungserlös der Abdeckung der Verbindlichkeiten zugeführt werden. Mangels Vorliegens einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit der Einhebung bleibe daher für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Mit **Antrag vom 26. Juni 2019** ersuchte der Beschwerdeführer um Vorlage seiner Beschwerdesache an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und wiederholte sein bisheriges Vorbringen.

Im **Vorlagebericht** vertrat die belangte Behörde die Rechtansicht, dass die aufgrund einer Wahlmöglichkeit nicht erfolgte Umsetzung von Unionsrecht in nationales Recht keine sachliche Unbilligkeit begründe. Wörtlich heißt es:

"Einwendungen, die sich gegen die Ordnungsmäßigkeit der Durchführung des Verfahrens zur Festsetzung der Abgaben und gegen die Richtigkeit dieser Festsetzung wenden, sind nach einheitlicher Judikatur und Lehre grundsätzlich im Festsetzungsverfahren und nicht im Nachsichtsverfahren zu klären. Denn abgesehen davon, dass der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung abstellt, liegt der Zweck der genannten Norm nicht darin, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen."

Zur persönlichen Unbilligkeit werde auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Abweisung vom 5. April 2019 bzw. in der Beschwerdevorentscheidung vom 21. Juni 2019 verwiesen. Abschließend werde darauf hingewiesen, dass bei der Handhabung des Ermessens auch auf

das steuerliche Verhalten des Nachsichtswerbers Bedacht zu nehmen ist. Daher stünde nach Ansicht des Finanzamtes einer positiven Ermessensentscheidung entgegen, dass das nationale Recht vom Beschwerdeführer ignoriert und bewusst ein verminderter Steuersatz verrechnet worden sei.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes legte der Beschwerdeführer am 24. Juni 2020 eine aktualisierte Vermögensaufstellung zum Stichtag 18. Juni 2020 vor, die der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der abgabenauslösende Sachverhalt betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007, Umsatzsteuer 2005 bis 2008 und Festsetzung der Umsatzsteuer 01-09/2009, der dem Bundesfinanzgericht aus den bisher bei ihm anhängigen Verfahren und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidung (VwGH 21.3.2018, Ro 2015/13/0010) bekannt ist, stellt sich wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer betrieb im Streitzeitraum einen internationalen Fotokunsthandel mit Klassischer Moderner Fotografie in Originalabzügen. Im Abschlussbericht vom 18. Jänner 2010 über eine beim Beschwerdeführer erfolgte Außenprüfung wurde ausgeführt, dass der Handel mit künstlerisch anspruchsvollen Fotografien nicht als Handel mit Kunstgegenständen gemäß Z 44 der Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994 (im Folgenden: Anlage) zu qualifizieren sei. Die mit den Fotografien im Inland erzielten Umsätze seien daher dem Normalsteuersatz iHv 20 % zu unterwerfen. Das Finanzamt folgte den Feststellungen und erließ am 25. Jänner 2010 nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2007. Weiters setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 25. Jänner 2010 die Umsatzsteuer für 2008 sowie für den Zeitraum 01-09/2009 entsprechend den getroffenen Prüfungsfeststellungen fest.

In der gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide erhobenen Berufung vom 15. April 2010 brachte der Beschwerdeführer vor, er sei selbst Fotograf. Das Finanzamt habe ihm im Jahr 1986 den Status eines Künstlers zugebilligt. Neben eigenen Werken verkaufe er Fotografien von Künstlern aus zeitgenössischen und vergangenen Epochen. Zwar seien Fotografien in Z 44 der Anlage nicht ausdrücklich erwähnt. In anderen europäischen Ländern werde die Fotografie aber als Kunstgegenstand betrachtet, wobei der niedrigere Mehrwertsteuersatz für Kunst zur Anwendung komme. Mit der Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG sei eine gemeinschaftsrechtliche Regelung für die auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke anzuwendende Besteuerung erlassen worden. Während in Österreich für Fotografien der "erhöhte Mehrwertsteuersatz" Gültigkeit habe, erachte es der Rat der Europäischen Union zwecks Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze und der Wahrung des wirtschaftlichen Gleichgewichts als notwendig, die reduzierten Steuersätze auf den Kunsthandel, worunter auch Fotografien zu subsumieren seien, anzuwenden. In Österreich komme es zu der nicht nachvollziehbaren Situation, dass die Hersteller von Kunstfotografien beim Verkauf 10 % USt, die Weiterverkäufer (Händler,

Galerien) aber 20 % USt an den Fiskus abzuführen hätten. Aufgrund der unterschiedlichen Prozentsätze innerhalb der EU und den Vorgaben der Richtlinie 94/5/EG werde die Vorlage an den EuGH angeregt.

Mit Erkenntnis vom 29. September 2014, RV/7102930/2010, wies das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die als Beschwerde behandelte Berufung ab und ließ die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu, die vom Beschwerdeführer in weiterer Folge erhoben wurde.

Mit eingangs genanntem Erkenntnis vom 21. März 2018, Ro 2015/13/0010, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 und Festsetzung der Umsatzsteuer 01- 09/2009 mit der Begründung auf, das angefochtene Erkenntnis lasse eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Revisionswerbers in der Rechtsmittelschrift, wonach er neben Fotografien fremder Künstler auch eigene Werke verkaufe und der Verkauf von Kunstwerken durch den Künstler selbst dem ermäßigten Steuersatz unterliege, vermissen. Auch die Tätigkeit eines Fotografen könne eine künstlerische sein, wenn sie nach Gestaltungsprinzipien erfolge, die für ein umfassendes Kunstfach charakteristisch seien. Das Bundesfinanzgericht hätte ausgehend davon auch die Künstlereigenschaft des Revisionswerbers (die ihm seitens der - seinerzeitigen - Finanzlandesdirektion mit Berufungsbescheid auch zuerkannt worden sei) prüfen und bejahendenfalls sich mit dem Ausmaß der Erlöse aus dem Verkauf eigener Kunstfotografien im Streitzeitraum beschäftigen müssen.

Zur Frage, ob auf die Lieferung von Kunstfotografien der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelangen kann, führte der Verwaltungsgerichtshof nach Zitat der bezughabenden Normen wörtlich wie folgt aus:

"Soweit der Revisionswerber vorbringt, Kunstfotografien seien als Werke der Bildkunst mit den ausdrücklich genannten Gemälden, Zeichnungen und Collagen vergleichbar und könnten unter den in Z 44 lit. a der Anlage genannten Begriff 'ähnliche dekorative Bildwerke' subsumiert werden, ist dem entgegen zu halten, dass Z 44 lit. a der Anlage nur Gemälde und Zeichnungen, die 'vollständig mit der Hand geschaffen' werden, erfasst (vgl. EuGH 8.11.1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89, Rn. 41, zur Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur). Daher sind Erzeugnisse, die ganz oder teilweise in einem anderen, z.B. in einem fotomechanischen Verfahren hergestellt sind, von dieser Position ausgeschlossen (vgl. Baldasty/Fasching/Praschak, Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur IV, 9701, 1). 'Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke' sind aus Stücken verschiedener Stoffe so zusammengesetzt, dass ein Bild oder ein dekoratives Motiv entsteht, das auf eine Unterlage geklebt oder auf andere Weise auf ihr befestigt wird (vgl. nochmals EuGH 8.11.1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89, Rn. 41). Nicht als 'ähnliche Bildwerke' gelten daher Waren, die aus einem Stück eines Materials bestehen (vgl. nochmals Baldasty/Fasching/Praschak, Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur IV, 9701, 2).

Im Übrigen wird die Ansicht, dass auf Kunstfotografien nicht der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, durch die unionsrechtlichen Vorgaben bestätigt. Nach Art. 103 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 311 Abs. 1 Z 2 MwStSystRL (bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. c 6. EG-RL) 'können' die Mitgliedstaaten für die Lieferung der in Anhang IX Teil A der MwStSystRL (bzw. Anhang I der 6.

EG-RL) genannten Kunstgegenstände, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen, einen ermäßigten Steuersatz vorsehen. Der nationale Gesetzgeber hat von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht (vgl. z.B. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG2, § 10 Rz 132) und in Z 44 lit. a bis e der Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994 allerdings nur die in Anhang IX Teil A Z 1 bis 4 der MwStSystRL (bzw. Anhang I lit. a erster bis vierter Spiegelstrich der 6. EG-RL) genannten Kunstgegenstände aufgenommen. Von der Möglichkeit, auch für die in Anhang IX Teil A Z 5 bis 7 der MwStSystRL (bzw. Anhang I lit. a fünfter bis siebenter Spiegelstrich der 6. EG-RL) genannten Gegenstände den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, hat der nationale Gesetzgeber Abstand genommen. Damit hat er aber auch bewusst auf die Aufnahme der in Anhang IX Teil A Z 7 der MwStSystRL (bzw. Anhang I lit. a siebenter Spiegelstrich der 6. EG-RL) genannten, 'vom Künstler aufgenommenen Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind', wobei "die Gesamtzahl der Abzüge (...) alle Formate und Trägermaterialien zusammengekommen, 30 nicht überschreiten (darf)", verzichtet. Die einschränkenden Bedingungen, unter denen Fotografien nach diesen Bestimmungen für die Zwecke der Richtlinien als Kunstgegenstände gelten, lassen es nicht zu, sie schon durch Subsumtion unter den Begriff der 'ähnlichen dekorativen Bildwerke' - und somit ohne diese einschränkenden Bedingungen - zu den Kunstgegenständen zu zählen. Die Richtlinien eröffnen in dieser Hinsicht keinen Raum für Zweifel, sodass es auch aus diesem zum schon zitierten Urteil vom 8. November 1990 hinzutretenden Grund keiner Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH bedarf.

Soweit der Revisionswerber eine Verletzung des Gleichheitssatzes rügt, ist darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde des Revisionswerbers gegen das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts mit Beschluss vom 23. Februar 2015, E 1647/2014-4, abgelehnt hat. Auch der Verwaltungsgerichtshof vermag aufgrund der Verschiedenartigkeit der Gegenstände eine unsachliche Differenzierung nicht zu erkennen.

Da eine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Kunstfotografien schon deshalb nicht in Betracht kommt, weil diese nicht in Z 44 der Anlage aufgezählt sind, erübrigt sich ein Eingehen auf die übrigen in § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994 genannten Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sowie auf die weiteren Ausführungen des Revisionswerbers, wonach ein Kunsthändler, der auf die Anwendung der Differenzbesteuerung verzichte, nicht als 'Wiederverkäufer' im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994 anzusehen sei."

Im fortgesetzten Verfahren zZ RV/7101781/2018 betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 und Festsetzung der Umsatzsteuer 01- 09/2009 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 mit Erkenntnis vom 9. August 2018 als unbegründet ab, während es der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 Folge gab und den Bescheid aufhob. Dabei traf es folgende Sachverhaltsfeststellungen (Zitat im Original):

"Der Bf betreibt seit 1995 einen internationalen Handel mit klassischer moderner Fotografie in Originalabzügen. Er nimmt an Kunstmessen im EU-Raum und in Drittstaaten teil. Auf diesen Messen werden Fotografien nicht nur ausgestellt, sondern auch verkauft.

In den Streitjahren erzielte er entgegen den Behauptungen in der Beschwerde und in der Revision keine Erlöse aus dem Verkauf eigener Kunstfotografien.

Im Jahr 2014 erging betreffend die Umsatzsteuererklärung 2009 ein Ergänzungsersuchen. Weitere Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 im Jahr 2015 sind nicht aktenkundig.

Datiert mit 08.01.2016 wurde der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 erlassen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführten Ermittlungen und hinsichtlich der Tatsache, dass in den Streitjahren keine Erlöse aus dem Verkauf eigener Kunstfotografien erzielt wurden, auf die Angaben des Bf, welcher damit klar zum Ausdruck brachte, dass die Angaben in der Beschwerde und in der Revision nicht den Tatsachen entsprochen haben. Dass im Jahr 2015 keine Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 von der Abgabenbehörde unternommen wurden, fußt auf einer Auskunft des Finanzamtes."

Gegen dieses im fortgesetzten Verfahren ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. August 2018, RV/7101781/2018, hat der Beschwerdeführer weder eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof noch eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof eingebracht.

Im Zuge einer weiteren Betriebsprüfung im Jahr 2017 wurde seitens der Abgabenbehörde festgestellt, dass der Beschwerdeführer auch für die Jahre 2010 bis 2016 den günstigeren Prozentsatz verrechnet hat.

Die Vermögensaufteilung des Beschwerdeführers stellte sich zum 7. Jänner 2019 seinen Angaben zufolge wie folgt dar:

Aktiva iHv ca. 95.194 Euro bestehend aus einem Gesamtbestand von angekauften bzw. nicht verkauften Fotografien. Daneben verfügt der Beschwerdeführer über drei Kraftfahrzeuge im Gesamtwert von ca. 65.000 Euro (1 Fiat 500 im Wert von 10.000 Euro sowie zwei Oldtimer, nämlich ein MGB Baujahr 1969 im Wert von 15.000 Euro und ein Porsche 912 Baujahr 1968 im Wert von 40.000 Euro).

Die Passiva bestehen aus offenen Messerechnungen des Jahres 2019 in Höhe von ca. 35.000 Euro, einem Kontostand von -24.319,47 Euro und Darlehen in Höhe von insgesamt 83.000 Euro bei einer namentlich genannten Privatperson.

Die Vermögensaufteilung des Beschwerdeführers stellte sich zum Stichtag 18. Juni 2020 seinen Angaben wie folgt dar:

Privatvermögen: Bezug aus einer Alterspension iHv 1.672,76 Euro; sowie ein Guthaben bei der Bank Austria iHv 7.000 Euro

Betriebsvermögen: Kamera, Objektive und Laptop im Wert von 16.500,00 Euro sowie Fotografien mit einem Wert von 104.200,00 Euro.

Die Passiva bestehen aus offenen Messerechnungen in Höhe von ca. 37.000 Euro und weiteren Schulden iHv 12.000 Euro, wobei die Namen der Gläubiger nicht offengelegt wurden, einem

Kontostand von -21.319,47 Euro (betrieblich) sowie -21.000 (privat) Euro bei der Bank Austria und Darlehen in Höhe von insgesamt 204.000 Euro bei zwei namentlich genannten Privatpersonen, die durch die zwei Porsche und Fotografien besichert sind, wobei dazu keine Vereinbarungen oder sonstige Unterlagen vorgelegt wurden.

Der Beschwerdeführer hat nach eigenen Angaben keine Unterhaltspflichten zu tragen. Seine Ehefrau hat ein Nettoeinkommen von 2.200,00 Euro. Die Höhe der monatlichen Lebenserhaltungskosten wird mit 2.500 Euro angegeben. Damit stehen nach Angaben des Beschwerdeführers zum Stichtag 18. Juni 2020 betriebliches Vermögen iHv 120.700 Euro Schulden von 276.319,47 Euro gegenüber; sowie bei Hinzurechnung des privaten Vermögens insgesamt 223.900,00 Euro Aktiva Schulden iHv 297.319,47 Euro gegenüberstehen.

Am Abgabenkonto des Beschwerdeführers haftet ein Rückstand von 348.155,19 Euro aus, wobei sich der Betrag von 149.815,24 Euro in Vollstreckung befindet (vgl. Rückstandsaufgliederung, abgerufen am 7.8.2020).

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes einschließlich der Eingaben des Beschwerdeführers, aus dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und den beiden zitierten Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes. Die Angaben zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers ergeben sich aus seinem Nachsichtsantrag bzw. aus der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Fällige Abgabenschulden können gemäß § 236 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die dazu ergangene Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 konkretisiert das Erfordernis der Unbilligkeit wie folgt (§ 3 in der durch BGBl. II Nr. 449/2013 modifizierten Fassung):

"§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;

2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht."

Die in den §§ 2 und 3 der Verordnung aufgezählten Fälle schließen Fälle anderer Art nicht aus ("insbesondere"). Es ist aber auch § 1 der Verordnung nicht dahingehend auszulegen, dass ein Sachverhalt mit Merkmalen sowohl der sachlichen als auch der persönlichen Unbilligkeit die in rechtlicher Gebundenheit zu beurteilende Voraussetzung der Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO nur erfüllt, wenn eine dieser Komponenten auch für sich allein genommen dafür ausreichen würde. Die Beurteilung erfordert in solchen Fällen eine Gesamtschau (VwGH 24.2.2016, Ra 2015/13/0044).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn *gerade durch* die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährdet würde und mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung (VwGH 2.7.2002, 99/14/0281; 19.6.2013, 2010/16/0219; 27.6.2013, 2013/15/0173).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Es ist daher seine Sache im Sinne der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 21.5.1992, 88/17/0218).

3.1.2. Für den Beschwerdefall folgt daraus:

Der Beschwerdeführer hat seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse und die Umstände, auf die er die Nachsicht stützt, hinreichend dargelegt, sodass im Folgenden zu prüfen ist, ob eine Unbilligkeit vorliegt.

Der Beschwerdeführer führt zum einen ins Treffen, er habe auf Grund der ihm attestierten Künstlereigenschaft seit Beginn seiner Tätigkeit seine Fotografien zum begünstigten Steuersatz von 10 % bzw. dann 13 % Umsatzsteuer verkauft. In weiterer Folge habe er seine künstlerische Tätigkeit etwas eingeschränkt und die Fotografien von anderen Künstlern verkauft, ebenfalls zum begünstigten Steuersatz von 10 % bzw. 13 % Umsatzsteuer. Die in Österreich ansässigen Galerien und Kunsthändler verkauften nicht nur Bilder, sondern auch Fotografien zu denselben Steuersätzen. In weiterer Folge führt der Beschwerdeführer zusammengefasst aus, ihm sei durch die Auslegung der Behörde, dass der Handel mit künstlerisch anspruchsvollen Fotografien nicht als Handel mit Kunstgegenständen gemäß Z 44 der Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994 zu qualifizieren sei und die mit den Fotografien im Inland erzielten Umsätze daher dem Normalsteuersatz iHv 20 % zu unterwerfen seien, im Vergleich zu anderen Künstlern im Ausland ein erheblicher Nachteil entstanden, der zur nachsichtsverfangenen Abgabefestsetzung geführt habe. Mit diesem Vorbringen vermag der Beschwerdeführer jedoch keine **sachliche Unbilligkeit** der Abgabeneinhebung aufzuzeigen:

Mit dem bereits zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof der (Rechts)Ansicht des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit der Besteuerung des Handels mit künstlerisch anspruchsvollen Fotografien eine Absage erteilt und unter Hinweis auf das Unionsrecht ausgeführt, dass auf Kunstfotografien nicht der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, da die Aufzählung in Z 44 der Anlage zu § 10 UStG 1994 abschließend ist.

Solche Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen berühren, können nicht Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles sein (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337). Dass der österreichische Gesetzgeber von seinem ihm in Zusammenhang mit der Umsetzung des Unionsrecht in diesem Bereich zur Verfügung stehenden Wahlrechts Gebrauch gemacht und keine Umsetzung im nationalen Recht vorgenommen hat, stellt auch keine "verfahrensmäßige Besonderheiten" des Zustandekommens und auch der "Durchsetzung" des Abgabenanspruchs dar, die unter Umständen eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung begründen können (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). Dass in anderen Ländern der Europäischen Union unter Umständen in diesem Bereich andere Steuersätze zur Anwendung kommen, kann ebenso wenig zu einer Nachsicht wegen sachlicher Unbilligkeit führen wie der Umstand, dass der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben "im internationalen Vergleich große Nachteile" erlitten hat.

Ein Verhalten der Finanzbehörde bei der Betreibung der Forderung, das den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen belasten würde, ist im vorliegenden Fall nicht erkennbar. In diesem Zusammenhang ist vielmehr dem Beschwerdeführer, wie dies auch die belangte Behörde ausführt, anzulasten, dass er sich aus Gründen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit während der Jahre 2005 bis 2008 eines ermäßigten Steuersatzes bedient hat, obwohl ihm die österreichische Rechtslage bekannt sein musste, und er auch in den Folgejahren bewusst den ermäßigten Steuersatz verrechnet hat. Eine besondere verfahrensmäßige Entstehung der ausstehenden Abgabenschuld ist sohin nicht erkennbar, stellen doch materiellrechtlich (legislatorisch) bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO dar (*Stoll*, BAO, 2421). Eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles liegt daher jedenfalls nicht vor.

Zum Vorliegen der **persönlichen Unbilligkeit** führt der Beschwerdeführer auf das Wesentliche zusammengefasst ins Treffen, er sei der einzige Fotograf in Österreich, der Fotografien von Künstlern, die bereits gestorben seien bzw. noch Aktivitäten zeigten, verkaufe.

Wirtschaftstreibende in ähnlicher Situation im Ausland seien mit niedrigeren Steuersätzen belastet. Insbesondere im EU-Vergleich sei es ihm trotz "Umsetzung der von ihm geforderten Sorgfalt" nicht möglich gewesen, finanzielle Reserven anzuschaffen, zumal er im Glauben gewesen sei, mit seinen Beschwerden Recht zu bekommen. Vor dem Hintergrund dieses Vorbringens, aber auch in Zusammenschau mit dem Vorbringen zum Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit, kann auch eine persönliche Unbilligkeit nicht erkannt werden:

Wie schon die belangte Behörde ins Treffen geführt hat, bedingt die Vorgangsweise des Beschwerdeführers, einen verminderten Steuersatz zu verrechnen (und zwar auch über die Nachforderungen der Jahre 2005 bis 2008 hinaus), seine aktuelle finanzielle Situation und kann weder als zumutbares, sorgfältiges Vorgehen gesehen werden noch lässt sie sich mit den Grundsätzen eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes in Einklang bringen.

Soweit der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Nachsicht mit ungünstigen wirtschaftlichen Verhältnissen begründet, ist ihm zuzugestehen, dass schwierige wirtschaftliche Verhältnisse die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung indizieren können, die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist jedoch nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsverfangenen) Abgaben zu beurteilen (VwGH 22.9.1992, 92/14/83), zumal der Abgabepflichtige gehalten ist, für die Zahlungen der Abgaben vorzusorgen und zur Entrichtung der Abgaben *alle* seine Mittel einzusetzen sowie gegebenenfalls auch seine Vermögenssubstanz anzugreifen (*Stoll*, BAO, 2435 mHa VwGH 14.1.1991, 90/15/60). Eine Existenzgefährdung als deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243).

Der Beschwerdeführer verfügt über in seinem Vermögen stehende, nicht verkaufte Bilder im – angegebenen – Gesamtwert von rund 104.000 Euro. Ein Verkauf (eines Teiles) dieser Bilder würde ebenso wenig eine durch die Einhebung des Abgabenrückstandes bedingte Existenzgefährdung bedeuten wie ein Verkauf der Kraftfahrzeuge, von denen jedenfalls zwei Oldtimer und damit Luxusartikel sind und einen Wert von rund 65.000 Euro haben. Dies käme auch keiner Verschleuderung des Vermögens gleich. Dass sich die Privatschulden des Beschwerdeführers nunmehr auf 200.000 Euro belaufen und wie behauptet mit diesen Kraftfahrzeugen und Kunstwerken besichert sein sollen, ändert daran nichts: Überschuldung und Liquiditätskrisen sowie finanzielle Engpässe oder wirtschaftliche Bedrängnisse allein bedeuten noch keine Unbilligkeit der Einhebung (VwGH 3.10.1998, 97/15/5; 8.4.1991, 90/15/15). Dass sich die wirtschaftliche Situation des Beschwerdeführers gegenüber dem ursprünglichen Ansuchen vom 7. Jänner 2019 insofern verschlechtert hat, als die Schulden gegenüber Privatpersonen stark angestiegen, während die Bankschulden ungefähr gleichgeblieben sind, zeigt, dass die Einhebung der Abgabe keine Existenzgefährdung verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht. Da der Beschwerdeführer auch nicht behauptet hat, dass andere Gläubiger (wie die beispielsweise die Banken oder die Privatpersonen) auf ihre Forderungen verzichtet hätten oder diese Forderungen befriedigt worden sind, würde sich eine allfällige Nachsicht im Übrigen nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken.

Soweit der Beschwerdeführer mit seinem Vorbringen eine nachteilige Behandlung seiner Tätigkeit durch die österreichische Rechtslage als persönliche Unbilligkeit darstellt, ist ihm erneut die in dieser Sache ergangene, oben zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten. Soweit mit diesem Vorbringen an sich die Richtigkeit der im Festsetzungsverfahren ergangenen Entscheidungen bekämpft werden soll, ist darauf hinzuweisen, dass die Nachsicht nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 236 Tz 14, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass keine Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO vorliegt, wenn eine Abgabenschuld ohnehin uneinbringlich ist. Wenn auf Grund der Sachlage angenommen werden kann, dass Einbringungsmaßnahmen auch zu einem späteren Zeitpunkt zu keinem Erfolg führen werden, so besteht die Möglichkeit, mit Löschung (§235 BAO) vorzugehen.

3.1.3. Ergebnis

Die belangte Behörde hat daher im vorliegenden Fall zu Recht das Vorliegen einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneint, sodass es sich erübrigt, eine Ermessensübung vorzunehmen (vgl. VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173, mwN).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Die Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Fragen, welche Voraussetzungen für die Gewährung der Nachsicht erfüllt sein müssen und wann Unbilligkeit iSd § 236 BAO vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits beantwortet (vgl. dazu die unter II.3. zitierten Entscheidungen).

Wien, am 22. September 2020