

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Erich Wolf, Biberstraße 10 Tür 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 30. August 2019 betreffend Nachsicht gemäß § 236 Bundesabgabenordnung (BAO) 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) führt eine klinisch-psychologische und psychotherapeutische Praxis. Im Zuge einer bei ihr durchgeführten Außenprüfung wurde u.a. festgestellt, sie habe für die von ihr an Bewerbern um eine Waffenbesitzkarte oder einen Waffenpass durchgeführten Verlässlichkeitsprüfungen und darüber ausgestellten Gutachten die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994 in Anspruch genommen. Dies sei zu Unrecht geschehen, weil solche Begutachtungen nicht der Betreuung der betreffenden Personen dienten.

Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide des Finanzamtes Baden Mödling 2010 bis 2014, die u.a. dieser Feststellung Rechnung trugen, wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 18. April 2018, RV/7101647/2017, in diesem Punkt Folge gegeben. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 12. Juni 2019, Ra 2018/13/0055, wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und ausgeführt:

Rz. 13: Steuerfrei sind – soweit hier von Bedeutung – nach § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994 in der Fassung vor den AbgÄG 2012 „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut ...“

Rz. 14: In der Fassung des insoweit am 15. Dezember 2012 in Kraft getretenen AbgÄG 2012 sind steuerfrei „die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Dentist, Psychotherapeut ... durchgeführt werden“.

Der VwGH kommt in der Folge zum Ergebnis, dass die Ausklammerung nicht im Sinne der Rechtsprechung des EuGH der „Heilbehandlung“ dienender Gutachtenserstellungen aber auch für Zeiträume vor dem AbgÄG 2012 durch ein entsprechend enges Verständnis der Voraussetzung einer „Tätigkeit als Arzt“ (oder hier Psychotherapeut) möglich ist und nicht den Auslegungsspielraum überschreitet. Die verfahrensgegenständlichen Gutachten werden nur erstellt, weil der Antragsteller oder Inhaber der waffenrechtlichen Urkunde eine Waffe besitzen und allenfalls führen will und dient dem Nachweis der dafür erforderlichen Verlässlichkeit. Es handelt sich daher um einen klaren Fall einer von der Steuerbefreiung nicht erfassten Begutachtung.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. Juli 2019, GZ. RV/7103552/2019, wurden die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011, 2012 und 2014 als unbegründet abgewiesen, der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wurde aus anderen Gründen teilweise Folge gegeben.

Am 14. August 2018 beantragte die Bf. die Nachsicht gemäß § 236 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderungen 2010 bis 2014 nach Abzug der Gutschriften für die Einkommensteuern in Höhe von € 20.352,79. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, es liege eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 3 Z.2 der VO BGBl. II Nr. 435/2005 vor. Die Umsätze seien auf Basis der Umsatzsteuerrichtlinien (Rz 944, 946: keine Erwähnung der Gutachten über die Verkehrstauglichkeit von Führerscheinbesitzern, Rz. 948: keine Erwähnung als nicht-ärztliche Tätigkeit, Rz. 953 und 954: keine Erwähnung als Umsätze aus nicht-psychotherapeutischer Tätigkeit) als umsatzsteuerfrei bezeichnet. Zudem könne die Bf. die Umsatzsteuer nicht mehr an ihre Patienten weiterverrechnen.

Mit Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 30. August 2019 wurde der Antrag um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 20.352,79 abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es zu der Frage, ob die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994 für psychologische Begutachtungen nach dem Waffengesetz gilt, bis zum Wartungserlass zur den Umsatzsteuerrichtlinien vom 14. Dezember 2016 keine Veröffentlichung der Finanzverwaltung hierzu gegeben habe. Ein Rechtsirrtum über die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Begünstigung vermöge für sich allein keine sachliche Unbilligkeit zu begründen (VwGH 19.3.1998, 96/15/0067).

Gegen diesen Bescheid hat die Bf. mit Eingabe vom 3. Oktober 2019 Beschwerde erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass sehr wohl eine entsprechende Veröffentlichung der Finanzverwaltung erfolgt sei. Die Nichterwähnung der waffenpsychologischen Gutachten in der Rz. 946 der Umsatzsteuerrichtlinien vor dem Wartungserlass 2016 lasse im Umkehrschluss darauf schließen, dass diese umsatzsteuerfrei zu behandeln waren. Die Bf. habe unter Zugrundelegung des Grundsatzes von Treu und Glauben auf die Richtigkeit dieser Aussagen vertrauen dürfen.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. November 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen neuerlich ausgeführt, dass es in den Umsatzsteuerrichtlinien bis zum Wartungserlass vom 14. Dezember 2016 keine Veröffentlichung der Finanzverwaltung zu psychologischen Begutachtungen nach dem Waffengesetz gegeben habe.

Mit Eingabe vom 21. Dezember 2019 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Begründend wurde ergänzend ausgeführt, dass durch die Nichterwähnung der waffenpsychologischen Gutachten im taxativen Katalog der Rz. 946 der Umsatzsteuerrichtlinien in der Fassung vor dem 14. Dezember 2016 eine veröffentlichte Aussage der Finanzverwaltung vorliege. Von einem taxativen Katalog gehe auch der VwGH im Erkenntnis vom 12.6.2019, Ra 2018/13/0055-6, aus. Die Bf. beantragte, die Entscheidung über die Beschwerde bis zur unionsrechtlichen Klärung der diesbezüglichen Frage (Umsatzsteuerpflicht bei der Erbringung von Dienstleistungen für waffenpsychologische Gutachten im Sinne einer relevanten Heilbehandlung) auszusetzen, da ein diesbezügliches Ersuchen auf Vorabentscheidung durch den EuGH vorliege.

Mit ergänzender Eingabe vom 22. Jänner 2020 beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat. Die Bf. verwies auch auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Juli 2019, RV/2100561/2019, nach welchem ein Grund für die sachliche Unbilligkeit im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerpflicht bei einem Arzt und die Steuerbefreiung als Heilbehandlung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige auf die damalige Richtlinienmeinung des BMF vertraut habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. führt eine klinisch-psychologische und psychotherapeutische Praxis und hat in den Jahren 2010 bis 2014 für die von ihr an Bewerbern um eine Waffenbesitzkarte oder einen Waffenpass durchgeführten Verlässlichkeitsprüfungen und darüber ausgestellten Gutachten die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994 in Anspruch genommen.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. Juli 2019, GZ. RV/7103552/2019, wurde in Entsprechung des Erkenntnisses des VwGH vom 12. Juni 2019, Ra 2018/13/0055, festgestellt, dass die Bf. die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994 zu Unrecht in Anspruch genommen hat und wurden die diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheide des Finanzamtes Baden Mödling rechtskräftig bestätigt.

Steuerfrei sind nach § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994 in der Fassung vor dem AbÄG 2012 „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut...“

Die entsprechenden Umsatzsteuerrichtlinien 2000 lauteten:

Gemäß Rz. 953 (Punkt 6.1.19.3.1.) Punkt 3. sind die Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten, Befunden und dgl., sofern sie sich auf eine konkrete Diagnostik gründet und der psychotherapeutischen Betreuung der betreffenden Person gilt, durch Psychotherapeuten ab 1. Jänner 1997 unecht steuerbefreit.

Gemäß Rz. 954 (Punkt 6.1.19.3.2.) gehören nicht zur Tätigkeit als Psychotherapeut zB folgende Tätigkeiten, die nicht oder nicht primär Heilbehandlung sind: ... Die Erstellung von Gutachten, ausgenommen sie fällt unter Abschnitt 6.1.19.3.1 Punkt 3

Gemäß Rz. 956 (Punkt 6.1.19.4.1) wird die Tätigkeit von Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. 360/1990 – wie auch der Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990- nur dann unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs.1 Z.10 UStG 1994 subsummierbar sein, wenn eine therapeutische Tätigkeit ausgeübt wird. Andere Leistungen dieser Berufsgruppe stellen selbst keine Heilbehandlung dar und fallen daher nicht unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs.1 Z.19 UStG 1994.

Die Umsatzsteuer kann von der Bf. an ihre Auftraggeber nicht mehr weiterverrechnet werden.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt des vom Finanzamt Baden Mödling vorgelegten Verwaltungsaktes und auf die veröffentlichten Umsatzsteuerrichtlinien 2000.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 3 Z.2 lit.b der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die 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.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein (zB VwGH 20.5.2010. 2006/15/0337; 17.11.2010, 2007/13/0135).

Eine persönliche Unbilligkeit wurde von der Bf. nicht geltend gemacht.

Zur Unbilligkeit nach Lage der Sache:

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138).

Die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs.1 Z.19 UStG einer Psychotherapeutin für waffenpsychologische Gutachten steht nicht im Einklang mit den Umsatzsteuerrichtlinien 2000, da gemäß Rz. 953 Punkt 3 die Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten nur dann unecht steuerbefreit ist, wenn sie der psychotherapeutischen Betreuung der betreffenden Person dienen. Die Erstellung anderer Gutachten stellt gemäß Rz. 954 keinen Umsatz aus psychotherapeutischer Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs.1 Z.19 UStG dar.

Aus dem Vergleich mit dem Katalog umsatzsteuerpflichtiger Gutachten für Ärzte in Rz. 946 der Umsatzsteuerrichtlinien lässt sich für die Bf. nichts gewinnen, da diese keine Tätigkeit als Arzt im Sinne des Ärztegesetzes 1998 ausübte.

Das Bundesfinanzgericht kann daher keinen Widerspruch zu den von der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten Umsatzsteuerrichtlinien erkennen, vielmehr wurden diese von der Bf. offenbar unrichtig ausgelegt. Ein Rechtsirrtum über die tatbestandsmäßigen

Voraussetzungen einer Begünstigung vermag für sich allein keine sachliche Unbilligkeit zu begründen (VwGH 19.3.1998, 96/15/0067).

Das von der Bf. zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Juli 2019, RV/2100651/2019, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerechtshofes vom 24. Juni 2020, Ra 2019/15/0117, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Dass die Umsatzsteuer von der Bf. an ihre Auftraggeber nicht mehr weiterverrechnet werden kann, begründet ebenfalls keine sachliche Unbilligkeit, da bejahendenfalls jede Umsatzsteuernachforderung für Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen als unbillig zu betrachten wäre.

Zum Antrag der Bf. auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO bis zur unionsrechtlichen Klärung der Frage der Umsatzsteuerpflicht waffenspsychologischer Gutachten im Sinne einer Heilbehandlung ist zu bemerken, dass nach ständiger Judikatur des VwGH (VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0117), die Nachsicht nicht dazu dient, die Rechtmäßigkeit einer Abgabenvorschreibung nachträglich zu klären. Selbst das rechtswidrige Versagen einer Umsatzsteuerbefreiung begründet keine Unbilligkeit der Abgabenerhebung. Die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO liegen daher nicht vor.

Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat ist in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen (Ritz, Bundesabgabenordnung § 272 Rz.4). Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; 16.9.2003, 2000/14/0116; 24.3.2004, 98/14/0179). Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurde erst in einem ergänzenden Schriftsatz zum Vorlageantrag vom 22. Jänner 2020 gestellt und ist somit unbeachtlich.

Ebenso begründen Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (Ritz, Bundesabgabenordnung § 274 Rz. 3; zB VwGH 21.12.2011, 2008/13/0098; 27.6.2012, 2008/13/0148). Auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde erst im ergänzenden Schriftsatz zum Vorlageantrag vom 22. Jänner 2020 gestellt und ist somit unbeachtlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Verwaltungsgerechtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die mit dem vorliegenden Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen und der Rechtsprechung des VwGH.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Februar 2021