



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. F. N. als Masseverwalter im Konkurs der Bw., vom 2. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 29. Mai 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 22. Februar 2008 beantragte die Berufungswerberin (Bw.), Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 574.812,76 (davon € 248.502,12 an fälligen, € 161.000,00 an ausgesetzten und € 165.310,64 an bereits entrichteten Rückständen) durch Abschreibung nachsehen zu wollen.

Begründend brachte sie vor, dass bei ihr sowohl Gründe für eine persönliche als auch für eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 u. 2 BAO vorliegen würden.

Dem Finanzamt Lilienfeld St. Pölten wäre hinreichend bekannt, dass die Bw. durch ein strafrechtlich relevantes, betrügerisches Vorgehen des Herrn B.B. mit einem Betrag in Höhe von € 776.164,52 geschädigt worden wäre. Die Bw. wäre - auch nach den Feststellungen der Finanzämter Grieskirchen Wels und Innsbruck - Geschädigte in einem Betrugsverfahren, welches von der Staatsanwaltschaft Wels zu GZ XY gegen den Verdächtigen B.B. geführt werde.

Gegen Herrn B. wären bereits mehrfach Strafverfahren und Finanzstrafverfahren geführt worden. Zuletzt wäre er zu GZ YZ des Landesgerichtes Wels (noch nicht rechtskräftig) wegen des Verbrechens der Untreue sowie des Vergehens des schweren Betruges nach den §§ 153 Abs. 1 und 2 2. Fall, 146, 147 Abs. 2 StGB verurteilt worden. Die Ermittlungen der Sicherheitsbehörden und die Tatzeiträume würden bis in das Jahr 2002 zurückreichen. Im Jahr 2004 wäre zu GZ XZ des Landesgerichtes für Strafsachen Graz ein Verfahren wegen §§ 11, 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geführt worden. Darüber hinaus solle es zu GZ YX und zu GZ ZY der Staatsanwaltschaft Graz Strafverfahren geben oder gegeben haben.

Herr B.B. hätte „im Zeitraum Juni bis Oktober 2006 Waren im Gesamtwert von € 8.193.201,25 eingekauft und diese Waren unterpreisig im Gesamtwert von € 7.624.069,00 verkauft. (...) Die Vorgangsweise des Verdächtigen bei den einzelnen Geschäften war dergestalt, dass er Waren brutto einkaufte und die Vorsteuer geltend machte, sodass für ihn nur mehr der Nettowarenbetrag relevant war. Anschließend wurde die Ware unterpreisig, aber mit Umsatzsteuerausweis, verkauft. Der Bruttoverkaufserlös war höher als der Nettoeinkaufspreis. Mit diesem Geld wurde der Lieferant bezahlt. Die auf den Verkaufserlös entfallende Umsatzsteuer wurde dem Finanzamt zwar gemeldet, aber nicht abgeführt, sodass sie in der Verfügungsgewalt des Verdächtigen verblieb. (...) Durch die Betriebsprüfung (wurde) festgestellt, dass die von B.B. benutzten Kraftfahrzeuge Mercedes E 270 und Mercedes SLK 200 auf seine Mutter E.B. angemeldet sind. Frau B. verfügte laut Aktenlage in den Jahren 2004 bis 2006 lediglich über Bezüge vom AMS Österreich in geringfügigem Ausmaß“ (so wörtlich die Feststellungen der Strafanzeige des Finanzamtes Wels an die Staatsanwaltschaft Wels vom 17. Dezember 2007 zu Steuernummer ZX).

Herr B.B. hätte sich das Vertrauen der Bw. dadurch erschlichen, dass die Geschäftsbeziehung bereits im Jahr 2005 begonnen hätte und zunächst völlig unverdächtig gewesen wäre. Auf die Details der Sachverhaltsdarstellung der Bw. in der Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft Wels dürfe verwiesen werden.

Insgesamt wären im Zeitraum Juni 2005 bis Oktober 2006 Fakturen im Wert von rund € 6.000.000,00 von Herrn B.B. zugekauft, an diesen zur Gänze (einschließlich Umsatzsteuer) ausbezahlt und an Abnehmer weiterfakturiert worden. Die Rechnungslegung von Seiten des Herrn B. wäre jeweils einschließlich der österreichischen Umsatzsteuer erfolgt, insgesamt im besagten Zeitraum ein Betrag in Höhe von € 995.583,14. Die Bw. hätte den gesamten Rechnungsbetrag an Herrn B.B. zur Auszahlung gebracht, in gutem Glauben den Vorsteuerabzug geltend gemacht, ihrerseits die Waren inkl. Umsatzsteuer von 20 % weiterfakturiert und die Umsatzsteuer an das eigene Betriebsfinanzamt (Steuernummer VW des Finanzamtes St. Pölten) abgeführt.

Die Vorgangsweise des Herrn B.B. hätte sich allerdings im Laufe der Zeit verändert: Bis einschließlich Jänner 2006 wären durch Herrn B. Rechnungen über Waren gelegt worden, die sich nach den bezughabenden Papieren in Österreich befunden hätten bzw. befunden hätten sollen, sodass für Ein- und Verkauf umsatzsteuerbare Vorgänge in Österreich vorgelegen wären. Die diesbezüglich von der Bw. geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von insgesamt € 220.522,18 wäre vom Finanzamt St. Pölten als zu Recht bestehend anerkannt worden. Für den gesamten darüber hinausgehenden Vorsteuerbetrag für den Zeitraum Juni bis Oktober 2006 in Höhe von € 775.060,96 wäre der Vorsteuerabzug verwehrt worden, weil die fakturierten Waren nach den Erkenntnissen der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Ausland gelagert gewesen wären.

Im Hinblick darauf, dass hier ein österreichischer Unternehmer (Herr B.B.) einem österreichischen Unternehmen (P-GmbH) fakturiert hätte, die Lageradresse der Ware auf den Rechnungen nicht angegeben gewesen wäre und unter der Rubrik „Lieferadresse“ — sofern eine solche überhaupt angegeben gewesen wäre — nie Adressen angegeben gewesen wären, sondern immer nur Unternehmenskürzel (etwa L.A., M.W.) wäre zunächst nicht auffällig geworden, dass hier Vorgänge vorliegen könnten, die in Österreich nicht umsatzsteuerbar wären.

Die Bw. hätte in gutem Glauben einen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von € 775.060,96 an Herrn B.B. zur Auszahlung gebracht. Nachträglich wäre es der Bw. gelungen, einen Teil eines Restguthabens des Herrn B.B. auf dessen Abgabenkonto auf das eigene Finanzamtskonto überrechnet zu erhalten. Die Bw. hätte so am 20. Juli 2007 einen Betrag in Höhe von € 200.248,20 überrechnet erhalten, sodass ein Schaden von € 574.812,76 verbleibe.

Durch das dargestellte Vorgehen des Herrn B.B. wäre die Finanzbehörde nicht geschädigt worden. Dadurch, dass die Finanzbehörde die durch Herrn B. als steuerpflichtig dargestellten Vorgänge nachträglich als nicht umsatzsteuerbar „rückgebucht“ hätte, würde keine Abgabenverbindlichkeit des Herrn B.B. gegenüber den Finanzbehörden bestehen. Auch nach der Strafanzeige des Finanzamtes Grieskirchen Wels an die Staatsanwaltschaft Wels vom 17. Dezember 2007 bestehe lediglich ein Schaden in Höhe von € 113.896,25 unter dem rechtlichen Aspekt der betrügerischen Krida (§ 156 StGB) wegen des permanenten unterpreisigen Verkaufes und des damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerüberhangs.

In erster Linie und beträchtlich geschädigt wäre die Bw. (und ein weiteres Unternehmen, die T-GmbH), der nachträglich die gesamte Vorsteuer durch die Finanzbehörden aberkannt worden wäre, obwohl sie ihrerseits die Umsatzsteuerbeträge bereits an Herrn B. zur Auszahlung gebracht hätte. Nach dem Kenntnisstand der Einschreiterin hätten niederländische

Behörden den Bezugskoordinator des Finanzamtes Grieskirchen Wels, Herrn H.K., spätestens im Herbst 2006 dahingehend informiert, dass Herr B.B. insbesondere im zweiten Halbjahr 2006 aus den Niederlanden erhebliche Mengen Computerteile innergemeinschaftlich erworben und diese umsatzsteuerpflichtig weiterverkauft hätte. Von Seiten des Betrugskoordinators hätte bereits damals der Verdacht bestanden, dass es sich bei den Geschäften um einen sogenannten „Karussellbetrug“ gehandelt hätte, zumal Herr B.B. nach den den Finanzbehörden vorliegenden Informationen bereits vor einigen Jahren in derartige Geschäfte involviert gewesen sein solle.

Von Seiten der Finanzbehörden wäre die Frage der Berechtigung des Vorsteuerabzuges der Bw. laufend geprüft worden. Die Bw. hätte in diesem Zusammenhang jeweils die — ihrer Meinung nach — zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen zur Gänze den Finanzbehörden übermittelt. Ungeachtet des strafrechtlich und finanzstrafrechtlich getrübten Vorlebens des Herrn B.B. und der internationalen Ermittlungen im Zusammenhang mit dem Verdacht des „Karussellbetruges“ wäre der Bw. der Vorsteuerabzug für jede einzelne Umsatzsteuervoranmeldung bis Oktober 2006 zur Gänze gewährt worden, obwohl der Rechnungsaussteller B.B. die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge nicht abgeführt hätte (*„Der Verdächtige legte die angeführten Umsatzsteuerbeträge in seinen Voranmeldungen offen, führte diese aber nicht an das Finanzamt ab.“* — Strafanzeige des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 17. Dezember 2007, Seite 3, Mitte).

Mit Telefax an das Finanzamt St. Pölten vom 28. August 2006 hätte die steuerliche Vertretung der Bw., die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, auf vorheriges Ersuchen der Finanzbehörden zwei Einzahlungsbelege übermittelt, die der Bw. durch Herrn B.B. zur Verfügung gestellt worden wären. Dies zum Beweis dafür, dass Herr B. seinerseits die bei ihm anfallende Umsatzsteuer für den Zeitraum Juni 2006 in Höhe von € 163.645,60 bei seinem Betriebsfinanzamt Grieskirchen Wels zur Einzahlung gebracht hätte. Herr B. hätte zu diesem Zweck der Bw. zwei Telebanking-Überweisungs- und Übernahmeverbestätigungen vorgelegt, wonach er am 18. August 2006 einen Teilbetrag von € 63.645,60 und am 17. August 2006 einen Teilbetrag von € 100.000,00 überwiesen haben solle.

Im Schreiben der Rechtsvertretung des Herrn B.B. vom 1. Juni 2007 an die Finanzprokuratur wären jene Beträge angeführt, die Herr B.B. an Umsatzsteuer entrichtet hätte. Demnach hätte Herr B. an die Abgabenbehörden tatsächlich nur einen Betrag in Höhe von € 63.645,60 für Juni 2006 entrichtet, nicht aber den weiteren Betrag in Höhe von € 100.000,00.

Es wäre Standard einer Prüfung der Vorsteuerberechtigung eines Unternehmens, auch in das Abgabenkonto des Rechnungsausstellers Einsicht zu nehmen, ob dieser die Umsatzsteuer

seinerseits abgeführt hätte. Nach Ansicht der Bw. wären die Finanzbehörden zu einer derartigen — leicht durchzuführenden und wohl nur Sekunden in Anspruch nehmenden — Prüfung auch verpflichtet. Hätte die Abgabenbehörde der Bw. den Vorsteuerabzug im Hinblick auf die Nichtzahlung der Umsatzsteuer durch Herrn B.B. und die „Karussellbetrugsermittlungen“ nicht, zumindest nicht sofort gewährt oder in sonst irgendeiner geeigneten Weise vor dem Betrugsverdächtigen (nicht zuletzt in Ansehung von dessen strafrechtlichem und finanzstrafrechtlichem Vorleben) gewarnt, so wäre der Schaden in Höhe von € 574.812,76 bei der Bw. unterblieben.

Herr B.B. hätte die strafrechtlich relevanten Malversationen (Betrug nach Ansicht der Bw., betrügerische Krida nach Ansicht der Finanzbehörden) unter Ausnutzung des Umsatzsteuerrechts und der dabei notwendigen Mitwirkung der Finanzbehörden bei der Zuerkennung bzw. Gewährung des Vorsteuerabzuges begangen.

Ohne rechtswidrige und nach Ansicht der Bw. auch schuldhafte beharrliche Untätigkeit der Finanzbehörden — sei es aus Ignoranz, sei es aus „kriminaltaktischen Erwägungen“ — wäre bei der Bw. kein Schaden entstanden bzw. wäre dieser beträchtlich kleiner gewesen.

Durch die Einforderung der Umsatzsteuer bei der Bw. entstehe praktisch der Effekt einer doppelten Besteuerung. Die Bw. müsse all jene Beträge, die sie selbst nach den Feststellungen des Finanzamtes Grieskirchen Wels in der Strafanzeige vom 17. September 2007 bereits zur Gänze an Herrn B.B. zur Auszahlung gebracht hätte, noch einmal an die Finanzbehörden abführen.

Der grundsätzlich zivilrechtlich bestehende Rückforderungsanspruch gegenüber Herrn B. wäre auf Dauer undurchsetzbar; diesbezüglich werde einerseits auf die Feststellungen der Finanzbehörden Grieskirchen Wels im Abgabenverfahren des Herrn B. sowie in der Strafanzeige (weder Sparbücher noch Wertpapierdepots noch sonstige Vermögenswerte; es gäbe zwar zwei Kraftfahrzeuge, die aber auf die Mutter des Herrn Buder gemeldet wären) verwiesen. Darüber hinaus bestünden Vorpfandrechte Dritter gegenüber Herrn B. — nicht zuletzt im Hinblick auf dessen letzte strafrechtliche Verurteilung vom April 2007 — in Höhe von mehr als € 1.000.000,00.

Die im Betrugszusammenhang zur Vorschreibung gelangten Umsatzsteuern wären auch dem Volumen nach völlig atypisch und hatten ihre Wurzeln in einem ungewöhnlichen Geschehensablauf, an dem die Finanzbehörden (nach Ansicht der Bw. schuldhaft) mitgewirkt hätten.

Darüber hinaus hätte die Bw. darauf vertrauen dürfen, dass der Vorsteuerabzug rechtmäßig wäre, wenn die Finanzbehörde nach Einsicht in sämtliche Rechnungen und (im Juni 2006)

auch in Zahlungsbelege des Herrn B.B. Einsicht nehme und danach den Vorsteuerabzug — auch für die Folgeperioden nach jeweiliger Prüfung und Belegeinsicht — in voller Höhe zuerkenne.

Die nachträgliche „Rückbuchung“ nach Entstehen des Schadens widerspreche den Grundsätzen von Treue und Glauben.

Aus all den angeführten Gründen wäre die Einhebung der (auch bereits entrichteten) Abgaben nach Lage des spezifischen Einzelfalles sachlich unbillig.

Die Einhebung der Abgaben bei der Bw. wäre nach der Lage des Falles — auch hinsichtlich der bereits entrichteten Abgabenschuldigkeiten — persönlich unbillig und für sie existenzvernichtend. Diese Gefahr der Existenzvernichtung wäre dem Finanzamt Lilienfeld St. Pölten bekannt und wäre bereits mit der steuerlichen Vertretung der Bw. unter den rechtlichen Aspekten der Insolvenz erörtert worden. Selbst wenn diese Existenzgefährdung nicht akut wäre, wäre zu berücksichtigen, dass die Bw. im überaus sensiblen und schnelllebigen Bereich des Handels mit Computern und EDV-Zubehörbestandteilen tätig wäre. Jede finanzbehördliche Pfändung und Veräußerung komme — schon alleine wegen des zeitlichen Ablaufes und der damit verbundenen Werteinbuße — einer Vermögensverschleuderung gleich.

Mit Bescheid vom 29. Mai 2008 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen als unbegründet ab und führte nach Anführung der bezughabenden Normen und Judikatur aus, dass die monierte persönliche Unbilligkeit nicht vorliege, da im Antrag auf Zahlungserleichterung und Ersuchen um Aussetzung der Einhebung vom 25. Oktober 2007 vorgebracht worden wäre, dass im Falle der zu erwartenden Verurteilung des Lieferanten damit zu rechnen wäre, dass der Abgabengrundstand sofort abgedeckt werden könne. Weiters werde in dem Schreiben versichert, dass das Unternehmen laufend Gewinn erziele, die ratenweise Anstattung des Rückstandes möglich und die Einbringlichkeit nicht gefährdet wäre. Außerdem hätte sie außer den Bankverbindlichkeiten, für die keine monatlichen Tilgungsraten zu zahlen wären, und dem Rückstand am Steuerkonto keine wesentlichen Verbindlichkeiten.

Zur eingewandten sachlichen Unbilligkeit führte das Finanzamt aus, dass die Betriebsprüfung den Vorsteuerabzug versagt hätte, da in Österreich keine Warenbewegung hätte festgestellt werden können. Damit wäre der Umsatz in Österreich nicht steuerbar und ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug müssten jedem Unternehmer bekannt sein und wären auch bei der Inanspruchnahme zu überprüfen. In der Einhebung der Abgaben liege daher keine sachliche Unbilligkeit, da allein der Umstand, dass die Abgabenschuld nicht erwartet worden wäre und die geltend gemachten Vorsteuern sehr hoch wären,

die Abgabenschuld noch nicht unproportional zum auslösenden Sachverhalt erscheinen lasse und somit eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege.

Dagegen brachte die Bw. am 2. Juli 2008 das Rechtsmittel der Berufung ein, beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte aus, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes persönliche Unbilligkeit vorliege, da entgegen der unzutreffenden Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz die Begründung des Antrages vom 25. Oktober 2007 auf Zahlungserleichterung in keiner Weise den Schluss zulasse, dass persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO nicht vorläge. Im Zahlungserleichterungsansuchen wäre sowohl ausgeführt, dass der Abgabenrückstand ausschließlich durch ein betrügerisches Vorgehen eines Lieferanten entstanden wäre, weshalb der gegenständliche Fall daher schon vor diesem Hintergrund anders beurteilt werden müsse als eine (allenfalls auch ungewöhnlich hohe) Abgabenverbindlichkeit, die ohne Malversationen eines Dritten entstanden wäre.

Darüber hinaus hätte die steuerliche Vertretung der Bw. darauf hingewiesen, dass eine sofortige Entrichtung des gesamten Rückstandes nicht möglich wäre, da das Unternehmen derzeit nicht über entsprechende liquide Mittel verfüge. Da aber das Unternehmen laufend Gewinne erzielle, wäre die ratenweise Abstattung des Rückstandes möglich, die Einbringlichkeit wäre nicht gefährdet. Es wäre daher ersucht worden, die Anträge zu bewilligen, um eine Weiterführung des Unternehmens zu ermöglichen. Selbstverständlich wäre das Zahlungserleichterungsersuchen gerade vor dem Hintergrund einer extrem angespannten, prekären finanziellen Situation erstattet worden.

Ohne Zahlungserleichterung wäre die Insolvenz des Unternehmens mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unvermeidbar gewesen. Die Voraussetzungen der persönlichen Unbilligkeit würden nach Ansicht der rechtsfreundlichen Vertretung der Bw. unzweifelhaft vorliegen.

Darüber hinaus übersehe die Abgabenbehörde erster Instanz, dass für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend wären (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0112). Maßgeblich wäre demnach nicht der Zeitpunkt der Antragstellung des Nachsichtsansuchens (22. Februar 2008) und schon gar nicht der Zeitpunkt der Stellung des Zahlungserleichterungsansuchens (25. Oktober 2007), sondern alleine der Zeitpunkt der Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz (29. Mai 2008, sohin mehr als ein halbes Jahr nach Stellung des Zahlungserleichterungsansuchens).

Die im Nachsichtsansuchen ausführlich dargestellte Verurteilung von Herrn B.B. zu GZ YZ des Landesgerichtes Wels wäre nunmehr rechtskräftig geworden. Herr B. wäre nicht nur wegen des Verbrechens der Untreue sowie des Vergehens des schweren Betruges nach den §§ 143 Abs. 1 u. 2 2. Fall, 146, 147 Abs. 2 StGB zu einer unbedingten Haftstrafe verurteilt worden; der Privatbeteiligten wäre auch noch ein Privatbeteiligtenzuspruch in Höhe von mehr als US \$ 1.000.000,00 gewährt worden. Die Situation für die Bw. hätte sich seither (und zum allein maßgeblichen Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen in erster Instanz) noch dahingehend verschärft, dass es rechtskräftige bevorrechtete, prioritätsältere Forderungen in einem extrem hohen Ausmaß gäbe und Herr B. demnächst eine unbedingte Hafstrafe anzutreten haben werde.

Die finanzielle Situation von Herrn B.B. wäre den Abgabenbehörden bekannt; die Bw. gehe davon aus, dass diese Kenntnisse weitaus weiter reichen würden als jene der Bw. selbst, zumal die Finanzbehörden (konkret das Finanzamt Wels und das Finanzamt Innsbruck) jeweils Anzeigen gegen Herrn B.B. bei der Staatsanwaltschaft Wels zu GZ XY gelegt hätten. Der gesamte Sachverhalt wäre bereits im Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 Abs. 1 BAO ausführlich dargelegt worden. Aus den dortigen Feststellungen des Finanzamtes Wels an die Staatsanwaltschaft Wels (auch hierüber wäre im Nachsichtsansuchen ausgeführt worden) ergebe sich, dass von Seiten der Betriebsprüfung festgestellt worden wäre, dass die von Herrn B.B. benutzten Kraftfahrzeuge auf seine Mutter E.B. angemeldet wären und Herr B. laut Aktenlage im Zeitraum 2004 bis 2006 lediglich über Bezüge vom AMS Österreich in geringfügigem Ausmaß verfügt hätte.

Die Beurteilungen der Abgabenbehörde zur persönlichen Unbilligkeit wären daher schlichtweg falsch.

Noch einmal dürfe darauf hingewiesen werden, dass eine persönliche Unbilligkeit nicht erst bei vollständiger Existenzvernichtung vorliege; sie bestehe ganz allgemein bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteils. Es bedürfe nach der Rechtsprechung keiner Existenzgefährdung; es genüge, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich wären.

Derartige außergewöhnliche Umstände würden gegenständlich unzweifelhaft vorliegen, sodass das Erfordernis der persönlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO erfüllt wäre.

Im Übrigen würden bei nachgesehenen Abgabenschuldigkeiten die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 BAO sinngemäß gelten (§ 236 Abs. 3 BAO). Es wäre demnach zulässig, eine

bereits verfügte Nachsicht unter bestimmten Voraussetzungen zu widerrufen, sodass der Abgabenanspruch dann wieder auflebe. Ein derartiger Widerrufsgrund wäre es zweifellos, wenn die Bw. tatsächlich durch Herrn B. — völlig entgegen seiner allgemeinen Tendenz, sein Vermögen zu verschleiern sowie ungeachtet seiner Verurteilung, den künftigen Haftantritt, die bereits bestehenden rechtskräftigen Forderungen, etc. — doch die volle Schuld aus der Umsatzsteuerverrechnung an die Bw. zur Auszahlung bringen würde. Damit wäre allerdings gegenwärtig in keiner Weise zu rechnen.

Zur sachlichen Unbilligkeit führte die Bw. aus, dass es nicht nachvollziehbar und geradezu grotesk wäre, wenn die Finanzbehörde erster Instanz vermeine, dass kein atypischer Vermögenseingriff, der von durchschnittlich vergleichbaren Fällen abweiche, vorliege.

Wie bereits im entsprechenden erstinstanzlichen Nachsichtsansuchen ausgeführt und von der Finanzbehörde erster Instanz gar nicht in Abrede gestellt, wäre der Bw. die entsprechende Umsatzsteuerschuld ausschließlich durch die kriminellen Machenschaften des B.B. entstanden. Gehe man nunmehr davon aus, dass eine sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung grundsätzlich in Fällen anzunehmen wäre, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff von Steuerpflichtigen führe (*Ritz, BAO*³, § 236 Rz 11), so wären die Voraussetzungen des § 236 BAO jedenfalls erfüllt und wäre dem Antrag der Bw. daher jedenfalls zu entsprechen gewesen.

Infolge der kriminellen Machenschaften des B.B. wäre die Abgabenschuld jedenfalls ungewöhnlich entstanden. Wie bereits eingangs ausgeführt, hätte B.B. der Bw. Waren zu einem Bruttobetrag verkauft und fakturiert, selbst aber keine Umsatzsteuer an die Finanzbehörden abgeführt. Diese Umstände wären dem zuständigen Finanzamt St. Pölten bekannt gewesen bzw. hätten diesem bei sorgfältiger Rechnungsprüfung im Zuge der Vorsteueranmeldung bekannt sein müssen und wären der Bw. pflichtwidrig nicht mitgeteilt worden, sondern wäre der Bw. bis zuletzt zum Oktober 2006 der Vorsteuerabzug auch gewährt und erst nachträglich für den Zeitraum Juni bis Oktober 2006 rückgebucht worden.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass die Abgabenschuld nur dadurch entstanden wäre, dass einerseits B.B. in betrügerischer Weise der Bw. die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs vorgegaukelt hätte und die zuständigen Finanzbehörden die vorgelegten Rechnungsbelege nicht ausreichend geprüft und mit dem Steuerkonto des B.B. nicht abgeglichen hätten. Nur dadurch hätte es zu einer so genannten doppelten Steuerschuld der Berufungswerberin kommen können. Sie hätte einerseits die Umsatzsteuer an ihren Verkäufer B.B. zahlen müssen und zum anderen hätte dieselbe Steuerschuld nochmals gegenüber dem Finanzamt St. Pölten bestanden.

Warum die Abgabenbehörde erster Instanz in diesem Zusammenhang nicht ein vom Gesetzgeber „nicht beabsichtigtes Ergebnis“ im Sinne einer sachlichen Unbilligkeit zu ersehen vermöge, wäre unverständlich. Die Steuerschuld wäre — angesichts der oben dargestellten Vorfälle - einerseits beim Unternehmen ungewöhnlich, überraschend und „zweifach“ entstanden und führe bei entsprechenden Betreibungsmaßnahmen der Abgabenbehörden auch zu einem unproportionalen Vermögenseingriff. Diese Unproportionalität des Vermögenseingriffs ergebe sich schon aus der Höhe der Steuerschuld in Höhe von mehr als einer halben Million Euro. Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 hätte die gesamte Jahreszahllast an Umsatzsteuer für die Bw. € 164.565,00 betragen (Umsatzsteuern € 529.782,00; Vorsteuern € 357.217,00); im Wirtschaftsjahr 2005/2006 hätte es sogar einen Gutschriftenüberhang von € 20.914,00 gegeben (Umsatzsteuern € 1.330.227,00; Vorsteuern € 1.351.141,00). Für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 hätte es (ohne die Berücksichtigung der Thematik B.B. und der damit im Zusammenhang stehenden aberkannten Vorsteuern) wiederum eine Gutschrift von rund € 13.000,00 gegeben (Umsatzsteuern rund € 1,29 Mio.; Vorsteuern rund € 1,30 Mio.).

Aus all dem Vorgesagten erhellt, dass die Bw. in drei Wirtschaftsjahren (!) insgesamt Umsatzsteuern von rund € 130.000,00 zu zahlen gehabt hätte. Der Nachteil, der in der Nichtanerkennung der Vorsteuer im Zusammenhang mit den Geschäften B.B. ‚s stehe, wäre rund 4,5 mal so hoch. Anders ausgedrückt: Bei gleichbleibenden Verhältnissen wie in den abgelaufenen drei Wirtschaftsjahren wäre die Bw. bei einer Betriebstätigkeit von mehr als 13 Jahren (!) keiner höheren Steuerbelastung an Umsatzsteuer ausgesetzt gewesen als für nur fünf Monate an aberkannter, aber bereits bezahlter Vorsteuer aufgelaufen wären.

Die sachliche Unbilligkeit wäre damit geradezu mit Händen greifbar.

Sämtliche Umsatzsteuer-, Vorsteuer- und Zahllastdaten wären der Abgabenbehörde erster Instanz selbstverständlich im Detail bekannt, sodass sich eine diesbezügliche Nachweisführung der Nachsichtswerberin wohl erübrigen müsse.

Im Weiteren werde darauf hingewiesen, dass eine sachliche Unbilligkeit insbesondere auch beim Vertrauen auf eine unrichtige Rechtsauskunft der Abgabenbehörde in Folge der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliege (*Ritz, BAO*³, § 236 Rz 12). Im gegenständlichen Fall hätte die Finanzbehörde erster Instanz die von der Berufungswerberin vorgelegten Rechnungen im Zuge des Vorsteuerabzugs nicht entsprechend geprüft und mit dem Steuerkonto des B.B. verglichen, sondern der Bw. bis inklusive Oktober 2006 einen Vorsteuerabzug auch gewährt. Erschwerend tritt hinzu, dass der Finanzbehörde erster Instanz die kriminellen Machenschaften des B.B. zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt gewesen wären. Die Gewährung des Vorsteuerabzugs bis inklusive Oktober 2006 trotz mangelhafter Prüfung

des Abgabenkontos des B.B. und trotz Kenntnis dessen krimineller Machenschaften widerspreche daher jedem Grundsatz von Treu und Glauben und ergebe sich schon alleine daraus eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Steuerschuld, sodass auch nach diesem Gesichtspunkt eine Nachsicht der Abgabenschuld gemäß § 236 BAO vorzunehmen wäre.

Mit Schreiben vom 3. November 2009 zog der Masseverwalter den Antrag auf Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Gemäß Abs. 2 findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessentscheidung kein Raum.

Die Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 22.2.2004, 2000/15/0196).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Die sachliche Unbilligkeit muss eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077). Die Nachsicht dient auch nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 30.9.2004,

2004/16/0151). Ob daher im gegenständlichen Fall die von B.B. in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuern abziehbar waren, ist eine Frage des Festsetzungsverfahrens.

Diese Frage wurde von der Betriebsprüfung im Bericht vom 7. März 2007 betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen 06/2005-10/2005, 12/2005, 01/2006 und 06/2006-10/2006 sowie im Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 1. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 aus den dort angeführten Gründen (Umsatz nicht steuerbar, da die Ware nicht im Inland befindlich gewesen wäre) verneint. Allerdings wurde im Rechtsmittelverfahren auf Grund der lediglich gegen die Umsatzsteuervorauszahlungen 06/2005-10/2005, 12/2005, 01/2006 und 06/2006 erhobenen Berufung vom 11. April 2007 dieser aus ungeklärten Gründen stattgegeben und die Vorsteuern aus den Geschäften mit B.B. für die Voranmeldungszeiträume 06/2005-10/2005, 12/2005 und 01/2006 anerkannt, weshalb für diese Abgaben eine Nachsicht nicht in Frage kommen kann.

Wenn auch aus diesem Grund im Nachsichtsverfahren nicht zwingend davon auszugehen ist, dass die Nichtanerkennung der Vorsteuern hinsichtlich der verbleibenden Voranmeldungszeiträume dem Gesetz entspricht, zumal auch das Rechtsmittelverfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 noch anhängig ist, kann das gegenständliche Verfahren nicht dazu dienen, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen, sondern ist dies dem gegen die Abgabenfestsetzung laufenden Berufungsverfahren vorbehalten.

Wenn auch die Abgabenfestsetzung dem Gesetz entspricht, so kann doch auch die in der Sache gelegene Unbilligkeit zu einer Nachsicht führen. Dies vor allem dann, um offenkundig ungewollten Auswirkungen der allgemeinen gesetzlichen Tatbestände abzuheften. Es ist somit möglich, dass die Einhebung der zutreffend festgesetzten Abgabe den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass die Einhebung der Abgabe im Einzelfall unbillig erscheinen muss (*Stoll*, BAO, 2429).

Die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung setzt daher in derartigen Fällen gerade die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung voraus. Trotz richtiger Abgabenfestsetzung muss es zu einem sachlich unbilligen Ergebnis kommen. Eine unrichtige Abgabenfestsetzung ist dagegen im (ordentlichen und allenfalls auch außerordentlichen) Rechtsweg zu bekämpfen und richtig zu stellen. Einer Abgabennachsicht bedarf es in einem solchen Fall nicht.

Im gegenständlichen Fall ist daher die Frage zu klären, ob die Einhebung der von der Bw. zu Unrecht geltend gemachten und daher vom Finanzamt zurückgeforderten Vorsteuern sachlich unbillig wäre. Die Bw. vertrat dazu zusammengefasst die Ansicht, es könne nicht Sinn der Regelung über den Vorsteuerabzug sein, dass das Opfer eines Betruges den Schaden zu

tragen, sie die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Sorgfalt angewendet und daher im guten Glauben die Vorsteuern geltend gemacht hätte.

Dazu ist die Bw. darauf hinzuweisen, dass das UStG keinen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft des Leistenden kennt (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 32 mwN). Gleches gilt etwa auch für den Fall, dass zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung besteht (*Ruppe*, UStG³, § 11 Tz 68 mwN). Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es auf den "guten Glauben" des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers nicht ankomme (z.B. VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; 16.12.1998, 96/13/0202; 25.6.1998, 97/15/0152; 28.5.1997, 94/13/0230; 13.12.1995, 95/13/0030). Der Auffassung der Bw., sie habe sich im guten Glauben darauf verlassen dürfen, dass ein Unternehmen, welches Rechnungen ausstelle, auch steuerpflichtige Umsätze ausgehre, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, ohne dass ihr eine Obliegenheit dahingehend auferlegt werden dürfe, deren Richtigkeit zu kontrollieren, wird eine klare Absage erteilt. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist für den Vorsteuerabzug eben nicht ausreichend, dass "irgendein Unternehmer" eine Rechnung ausstellt.

Auch lässt sich aus dem Einwand der Bw., dass die Abgabenbehörde an ihrem durch die Nichtabzugsfähigkeit der bereits B.B. bezahlten Vorsteuern wegen der geringen Chance einer Refundierung eingetretenen Schaden, mitgewirkt hätte, weil sie bereits zum Zeitpunkt der Entrichtung der Umsatzsteuer an den Lieferanten von dessen Malversationen gewusst, aber sich verschwiegen hätte, lässt sich nichts gewinnen, da ein Verstoß von Treu und Glauben ein aktives Tun des Finanzamtes erfordert hätte, wie unrichtige Auskünfte im Einzelfall (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0082), nicht jedoch ein bloßes Unterlassen einer Bemängelung der geltend gemachten Vorsteuerabzüge (VwGH 2.9.1987, 87/14/0079).

Ein Verstoß der Abgabenbehörden gegen den Grundsatz von Treu und Glauben kann eine Unbilligkeit iS des § 236 Abs. 1 BAO begründen. Dies setzt allerdings einerseits voraus, dass ein (unrichtiges) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraute, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck kam, andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach einrichtete und er nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitt (VwGH 24.2.1992, 91/15/0105).

Wenn sich ein Abgabenschuldner aber schon im Festsetzungsverfahren nicht erfolgreich auf die behauptete Gutgläubigkeit berufen kann, gilt dies in gleicher Weise für das Nachsichtsverfahren.

Außerdem ist eine Ermessensentscheidung, in deren Rahmen allenfalls der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen wäre, dann nicht mehr zu treffen, wenn das Nachsichtsansuchen mangels persönlicher und sachlicher Unbilligkeit, somit aus Rechtsgründen (was noch zu klären sein wird), abgewiesen wird (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0112).

Dem Einwand der Bw., es könne nicht Sinn der Regelung über den Vorsteuerabzug sein, dass das Opfer eines Betruges den Schaden zu tragen habe, muss entgegengehalten werden, dass etwa der Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht werde, nicht auf der umsatzsteuerlichen Ebene durch Zulassung des Vorsteuerabzuges zu kompensieren ist, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 32). Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu darauf hingewiesen, dass das Risiko der Ungreifbarkeit des "Leistungserbringens" der Leistungsempfänger zu tragen habe. Für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde bestehe kein rechtlicher Grund (z.B. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Auch im gegenständlichen Fall wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, den Schaden auf den Abgabengläubiger und damit auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Im vorliegenden Fall erscheint daher die Einhebung der gegenständlichen Umsatzsteuern sachlich nicht unbillig. Der unabhängige Finanzsenat teilt auch die Ansicht des Finanzamtes, dass im gegenständlichen Fall lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, die alle vom betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft. In der Einhebung der Abgaben ist auch weder eine besonders harte Auswirkung des Gesetzes noch ein atypischer Vermögenseingriff zu erblicken, da gerade kein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Allein der Umstand, dass die Abgabenschuld nicht erwartet worden sei und die geltend gemachten Vorsteuern betragsmäßig sehr hoch gewesen wären, lässt die Abgabenschuld noch nicht unproportional zum auslösenden Sachverhalt erscheinen.

Wie von der Bw. selbst festgehalten, wurde auch eine persönliche Unbilligkeit behauptet, weshalb nunmehr zu prüfen war, ob im gegenständlichen Fall eine solche vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzbegriff auszulegen.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, 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 (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

Den Einwendungen der Bw. ist zu entgegnen, dass die bereits erfolgte Konkursöffnung vom 16. September 2008 eine Exekutionssperre (§ 10 KO) bewirkte und ab diesem Zeitpunkt Einbringungsmaßnahmen nicht mehr zulässig sind. Nach § 1 Abs. 1 KO wird durch Eröffnung des Konkurses das gesamte, der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ist dann zu bejahen, wenn die Existenzgefährdung gerade durch die Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben verursacht oder entscheidend mitverursacht würde.

Da, wie oben ausgeführt, eine Einbringungsmöglichkeit der Abgabenbehörde bei der in Konkurs befindlichen und Bw nicht oder nur sehr eingeschränkt besteht, ist von der derzeitigen Uneinbringlichkeit des Abgabentrückstandes auszugehen. Kann es aber infolge der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu keinen Auswirkungen der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage der Bw kommen, liegt eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung nicht vor (vgl. VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

Ferner ist der Insolvenzdatei zu entnehmen, dass die Bw ihre operative Tätigkeit eingestellt hat (Schließung des Unternehmens am 24. September 2008 angeordnet). Bei einem bereits eingestellten Betrieb stellt sich aber die Frage der Existenzgefährdung nicht mehr, sodass eine Gefährdung des Bestandes der Bw durch die Einhebung des in Rede stehenden Abgabentrückstandes auch aus diesem Grund nicht mehr möglich wäre (vgl. VwGH 23.11.1983, 82/13/0211).

Bereits auf Grund mangelnder Exekutionsmöglichkeit und eingestellten Betriebes war vom Nichtvorliegen einer persönlichen Unbilligkeit auszugehen.

Da somit insgesamt gesehen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO nicht erfüllt waren, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Informativ wird aber festgehalten dass gegen eine Nachsichtsgewährung auch spricht, wenn die Nachsicht sich nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082). Der beantragte Abgabenverzicht würde lediglich den übrigen Gläubigern zu-

gute kommen, was aber nicht Sinn und Zweck einer derartigen Billigkeitsmaßnahme sein könne. Das Unternehmen des Abgabenschuldners wird im Konkursverfahren zur Befriedigung der Gläubiger verwendet, gleichgültig ob dem Gemeinschuldner eine Abgabennachsicht gewährt wird oder nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. November 2009