

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M. in der Beschwerdesache W., Adresse, vertreten durch Lebensaft Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH, Prinz Eugenstraße 66, 1040 Wien, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 26. Februar 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 23. Jänner 2013 über die Abweisung eines Ansuchens um Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen .

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 10. Jänner 2013 beantragten W. (in weiterer Folge: Bf.) die Nachsicht des Betrages von € 4.389,08 für Umsatzsteuer 2008 gemäß § 236 BAO mit folgender Begründung:

"Hinsichtlich der Einhebung dieser Umsatzsteuer liegt eine sachliche Unbilligkeit im Sinne der Verordnung des BMF vom 20.12.2005, BGBI. II 435/2005, und zwar im Bereich des § 3 Ziff. 2a dieser Verordnung vor. Der Sachverhalt ist folgender:

Die Bf. hat in den Jahren 2008 und 2009 Investitionen (Firma1) in der Höhe von ca. 1,8 Mio. Euro durchgeführt, dabei Vorsteuerrefundierungen von rund 360.000,00 Euro beantragt und auch erhalten. Im Jahre 2008 wurden (unter vielen anderen) auch die Firmen A-GmbH und B-GmbH beschäftigt, wobei für deren Leistungen Vorsteuer in der Höhe von € 4.389,08 angefallen und zur Refundierung beim Finanzamt Baden beantragt wurden. Beide Firmen haben ihre Leistungen ordnungsgemäß erbracht, die Bf. hat diese bezahlt und die Rechnungen dafür über Aufforderung dem Finanzamt Baden vorgelegt. Das Finanzamt Baden hat diese Rechnungen überprüft und danach die Vorsteuer erstattet.

Ende 2012 fand bei der Firma eine steuerliche BP statt die den Vorsteuerabzug für diese Rechnungen nicht anerkannte, da es sich um Scheinfirmen handelte (BP-

Bericht v.17.12.2012, Tz 23). Dazu ist zu bemerken, dass beide Firmen im Jahre 2008 ordnungsgemäße Steuer- u. UID-Nummern hatten und es für die Bf. daher nicht erkennbar war, dass sich diese Firmen zu Scheinfirmen (richtigerweise Betrügerfirmen) entwickeln würden.

Die Anerkennung der Vorsteuern 2008 durch das FA Baden entspricht jedenfalls einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der ihn zuständigen Abgabenbehörde ersten Instanz geäußert wurde (§ 3 Ziff. 2a). Damit ist aber die sachliche Unbilligkeit eindeutig gegeben und es wird um Bewilligung dieses Ansuchens ersucht."

Mit Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 28. Jänner 2013 wurde der Antrag auf Nachsicht der Abgabenschuld vom 10. Jänner 2013 mit folgender Begründung abgewiesen:

Nach Darstellung des § 236 BAO in der Begründung eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung der Abgaben insbesondere darin gesehen, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches im Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert worden seien, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien (§ 3 Z. 2a VO des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO). Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, da der vollständige Sachverhalt, nämlich die Verstrickung der Firmen A-GmbH und B-GmbH in ein Scheinrechnungsnetzwerk bei der innendienstlichen Rechnungsüberprüfung durch die Abgabenbehörde unbekannt gewesen sei. Die damals durch die Anerkennung der diesbezüglichen Vorsteuern geäußerte rechtliche Beurteilung habe somit auf einer unvollständigen Sachverhaltskenntnis basiert.

§ 3 Z. 2 der VO BGBI 435/2005 sei daher nicht anwendbar, auch wenn die mangelnde Offenlegung behauptetermaßen nicht von den Nachsichtswerbern verschuldet worden sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 26. Februar 2013 wird ausgeführt, dass die Begründung des Abweisungsbescheides auf der Feststellung beruhe, dass der Abgabenbehörde bei der innendienstlichen Rechnungsüberprüfung der vollständige Sachverhalt, nämlich die Verstrickung der beiden Firmen, für die eine Vorsteuerrückerstattung beantragt worden sei, in ein Scheinrechnungswerk, nicht bekannt gewesen sei. Damit hätte seitens der Behörde eine unvollständige Sachverhaltskenntnis bestanden und es wäre § 3 Z. 2 der VO BGBI 435/2005 nicht anwendbar gewesen.

Das sei aber nach Ansicht der Bf. genau der Grund, weshalb die angeführte VO sehr wohl anwendbar sei: Wenn schon die Abgabenbehörde mit all ihren Möglichkeiten

nicht gewusst habe, dass es sich um Firmen in einem Scheinrechnungswerk gehandelt habe, wie soll es erst der Bf. gewusst haben. Immerhin haben die beiden Firmen die Aufträge, die sie von der Bf. erhalten haben, tadellos ausgeführt und es seien daher diese Leistungen von der Bf. auch entsprechend bezahlt worden. Es habe sich also um keine Betrügerfirmen im landläufigen Sinne und die Bf. auch keine Informationen besessen, dass beide Firmen im Jahre 2008, um welches Jahr es sich handle, ihre Umsatzsteuer noch abgeführt haben. Es könne also wohl nicht sein, dass sich die Finanzbehörde auf eine Unkenntnis berufe, die nur dem Steuerpflichtigen zustehe, im Sinne von: die nur der Steuerpflichtige haben könne. Aus diesem Grund könne auch nicht ein eventueller Umsatzsteuerausfall dem viel schwächeren Partner, nämlich dem Steuerpflichtigen angelastet werden. In diesem Fall trage das Risiko eindeutig die Finanzverwaltung, nachdem sie ursprünglich die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern bestätigt habe und damit eine Auskunftshandlung im Sinne der VO getätigt habe. Es werde daher beantragt der Berufung stattzugeben.

Eine Berufungsvorentscheidung wurde nicht erlassen. Da § 262 Abs. 1 BAO idF BGBI I Nr. 14/2013 erst mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten ist, war die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung durch das Finanzamt noch keine Voraussetzung für die Vorlage der "Berufung" an den damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Übergangsregelung, Rechtslage:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

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

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBI. II 2005/435, kann die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein. Die Verordnung zählt demonstrativ Beispiele zum unbestimmten Rechtsbegriff der Unbilligkeit der Einhebung auf.

Nach § 3 Z. 2 der Verordnung 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

- a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder*
- b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.*

Festzuhalten ist, dass eine persönliche Unbilligkeit nicht eingewendet wurde, sodass insoweit eine Prüfung nicht erforderlich war.

Zur behaupteten sachlichen Unbilligkeit:

Die Behörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 30.6.2005, 2004/16/0276). Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt daher beim Nachsichtswerber (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010). Ihn trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dabei ist es seine Sache, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289). Die Nachsicht dient nicht dazu, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010). Bei der Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen ist stets die Sachlage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde bzw. im Falle eines Beschwerdeverfahrens im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses durch das Verwaltungsgericht maßgeblich.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu Recht, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008).

Nach der Rechtsprechung ist eine Verletzung des - im Gesetz zwar nicht vorgesehenen, dennoch aber als ein allgemeines Rechtsprinzip respektierten - Grundsatzes von Treu und Glauben an sich geeignet, eine Unbilligkeit der Einhebung von Ansprüchen des Abgabengläubigers nach sich zu ziehen (vgl. z. B. VwGH 19.3.2008, 2007/15/0082; VwGH 20.7.1999, 98/13/0101). Unrichtige Auskünfte können den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen und damit nach Lage des Falles eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Sinn des § 236 BAO bewirken (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196; UFS vom 08.02.2011, RV/1017-L/09). Unrichtige Auskünfte im Einzelfall können Treu und Glauben verletzen und eine

Unbilligkeit nach Lage des Falles und die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben (VwGH 27.1.1983, 81/15/0120; VwGH 19.3.2008, 2007/15/0082).

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBI. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten und hier nicht in Betracht kommenden Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0337, mwN) 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 offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis 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 24.5.2012, 2009/16/0039).

Aus dem Akt ergibt sich, dass die Bf. für den Umbau insgesamt rund 3,4 Mio Euro an Investitionskosten geltend gemacht haben, wobei die Rechnungen für die laufend eingereichten Vorsteuerguthaben fast lückenlos vom Finanzamt geprüft wurden, darunter auch die Rechnungen mit den verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern.

Einer E-Mail des Betriebsprüfers vom 22. Juni 2012 ist zu entnehmen, dass bei Prüfung der damaligen Umsatzsteuervoranmeldung auch eine Rechnung der Firma A-GmbH geprüft wurde und eine (Anmerkung: damals noch immer) aufrechte UID-Nummer eruiert wurde. Den weiteren Ausführungen ist zu entnehmen, dass keine Vorsteuerkürzung vorgenommen wurde, vielmehr die Rechnung als Kontrollmitteilung weitergeleitet wurde.

Festzuhalten ist, dass das Problem von allfälligen Scheinrechnungen beiden Parteien bekannt war, zumal Rechnungen einer Firma C-GmbH als Scheinrechnungen identifiziert und die entsprechende Vorsteuer nicht anerkannt wurde. Diese Vorgangsweise wurde bei den hier zugrunde liegenden Rechnungen der Firmen A-GmbH und B-GmbH vom Finanzamt (zunächst) nicht gewählt, sodass die Bf. davon ausgehen konnten, dass die Vorsteuern, die – wie in zahlreichen Umsatzsteuervoranmeldungen davor – vom Finanzamt geprüft waren, auch zu Recht in der Jahresumsatzsteuererklärung geltend gemacht wurden. Außer Streit steht auch, dass die Bf. Nachweise über die Existenz der Firmen, UID-Nummern, Anmeldung der Arbeitnehmer erbracht haben und dass die Arbeiten tatsächlich ausgeführt wurden. Ein Zusammenwirken zwischen den Bf. und den erwähnten Firmen zur Erstellung der Scheinrechnungen wurde vom Finanzamt nicht behauptet.

Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass dem Betriebsprüfungsbericht vom 17. Dezember 2012 unter TZ. 23 zu entnehmen ist, dass es sich bei den genannten Rechnungen der erwähnten Firmen um Scheinrechnungen handeln soll.

Aus dem zur ho. GZ RV/7100538/2013 geführten Beschwerdeverfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 ist zu ersehen, dass laut Auskunft der Bf. beide Firmen auf der Baustelle persönlich vorstellig geworden sind und ihre Leistungen vor Ort angeboten haben. Es wurde ein mündlicher Kostenvoranschlag vereinbart, wobei die beiden Firmen die billigsten Anbieter waren. Die Vertreter der Firmen haben sich mit Visitkarten vorgestellt, die Firmensitze wurden in beiden Fällen nicht aufgesucht. Es liegen keine schriftlichen Vereinbarungen oder Korrespondenz vor (dass Bautagebücher üblich sind, hätte den Bf. schon aufgrund der anderen beschäftigten Firmen auffallen müssen), die Auftragserteilung erfolgte mündlich an die Vertreter der Firmen. Die Rechnungen wurden persönlich von den Vertretern der Firmen vor Ort übergeben. Die Rechnungen wurden über Ersuchen der Firmen bar bezahlt.

Unabhängig von den im Rahmen dieser Geschäftsanbahnung vorgelegten Unterlagen hätte den Bf. massive Zweifel an der Seriosität dieser Firmen allein durch die Art der Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung haben müssen. Für ein seriöses Unternehmen ist es völlig unüblich, persönlich auf einer Baustelle zu erscheinen und vor Ort Leistungen anzubieten, lediglich mündliche Kostenvoranschläge zu erstellen, die Rechnungen vor Ort zu übergeben und auf Barzahlung zu bestehen. Bei Anwendung der gebotenen unternehmerischen Sorgfalt hätte den Bf. erhebliche Zweifel an der Seriosität der hier gegenständlichen Auftragnehmer kommen müssen, da gerade im Bau- und Baubewerbe seit Jahrzehnten die Betrugsanfälligkeit im Umsatzsteuerbereich bekannt ist und dafür die hier geschilderte Vorgangsweise prädestiniert ist. Dabei ist es durchaus üblich, dass die Firmen, in deren Namen die Rechnungen ausgestellt werden, tatsächlich im Firmenbuch eingetragen sind. Die auftretenden Personen handeln dabei jedoch auf eigene Rechnung und haben nicht die Absicht, die in den "Rechnungen" ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge an das Finanzamt zu überweisen.

Gerade bei einem Umbauvolumen wie im vorliegenden Fall bei den Bf. hätte den Antragstellern - im Vergleich zu den anderen beauftragten Firmen - auffallen müssen, dass bei dieser Vorgangsweise nur von Scheinfirmen auszugehen ist, die weder die abgabenrechtlichen noch die sozialversicherungs- oder arbeitsrechtlichen Pflichten erfüllen würden. Spätestens bei der persönlichen Rechnungsübergabe und dem Kassieren der Barzahlungen von nicht bloß als gering zu bezeichnenden Bargeldbeträgen an Ort und Stelle - typische Vorgangsweisen bei "Schwarzgeschäften" - hätten die Bf. erkennen müssen, dass es sich um keine seriösen Auftragnehmer gehandelt hat.

Dem Finanzamt war entgegen der Vermutung der Bf. der vollständige Sachverhalt über die Art und Weise der Auftragsvergabe an die Firmen A-GmbH und B-GmbH im Zuge der innendienstlichen Rechnungsüberprüfung, der von den Bf. im Rahmen des Umsatzsteuerbeschwerdeverfahrens nachträglich geschildert wurde, nicht bekannt.

Zur angesprochenen Prüfung der Vorsteuer aus den vorgelegten Rechnungen durch das Finanzamt ist festzuhalten, dass es sich hier nicht um eine Rechtsauskunft des Finanzamtes im Sinne des § 3 Z. 2 lit. a der Verordnung BGBI. II 2005/435 handelt, auf die ein Abgabepflichtiger vertrauen hätte können. Die Frage, ob es die Rechnungen, aus

denen sich die Vorsteuer errechnet, überhaupt gibt (was im Innendienst geprüft wurde), unterscheidet sich doch von der Frage, ob die dahinter stehenden Firmen Scheinfirmen sind, was erst im Rahmen der Betriebsprüfung Gegenstand der Überprüfung gewesen ist (siehe oben).

Angesichts der Tatsache, dass es sich bei den "Scheinfirmen" um die Billigstbieter gehandelt hat, die Bf. die Vorsteuer zwischenzeitig auch vom Finanzamt erhalten haben, dadurch auch einen Zinsvorteil erlangt haben, kann auch kein allfälliger Vertrauensschaden erkannt werden. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Bf. am 30. Juni 2009 die Umsatzsteuererklärung elektronisch eingebracht haben und am 2. Juli 2009 der entsprechende Bescheid ergangen ist.

Auch bei gutgläubigen Opfern eines „Vorsteuerschwindels“ kann die infolge Fehlens einer ordnungsgemäßen Rechnung und Versagung des Vorsteuerabzuges aus diesem Grund fällige Umsatzsteuer hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuer nicht wegen sachlicher Unbilligkeit nachgesehen werden (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155).

Für das Bundesfinanzgericht ist bei dieser Konstellation eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 3 Z. 2 lit. a der Verordnung BGBI. II 2005/435 nicht gegeben.

Nur wenn die Abgabenbehörde (bzw. das Bundesfinanzgericht) das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes bejaht, hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Da keine Unbilligkeit festgestellt wurde, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Auf die oben angeführte Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 25. Jänner 2016