

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin n1 in der Beschwerdesache n2, vertreten durch vt, über die Beschwerde vom 26. November 2008 gegen den Bescheid über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten der belangten Behörde FA s1 vom 24. Oktober 2008 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

Mit Schriftsatz vom 29. Juni 2007 wurde gemäß § 236 Bundesabgabenordnung beantragt, folgende Abgabenschuldigkeiten der Beschwerdeführerin durch Abschreibung nachzusehen:

- Umsatzsteuer 2004 mit einem Teilbetrag von € 21.980,00
- Umsatzsteuer 2005 mit einem Teilbetrag von € 12.430,00;

Als Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

"Unsere o.a. Mandantin schuldet die folgenden am 04.07.2007 fällig werdenen Abgaben, allesamt resultierend aus einer kürzlich abgeschlossenen Betriebsprüfung:

- Umsatzsteuer 2004 Teilbetrag aus unrichtiger Rechnungslegung der ...GbR 21.980,00
- Umsatzsteuer 2005 Teilbetrag aus unrichtiger Rechnungslegung der ...GbR 12.430,00
- Umsatzsteuer 2006 Teilbetrag aus unrichtiger Rechnungslegung der ...GmbH & Co KG 16.758,33
- insgesamt 51.168,33

Die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellte unrichtige Rechnungslegung durch Mehrwertsteuerausweis durch die Firmen ...GbR bzw. ...GmbH&Co KG hat zu einem Versagen des Vorsteuerabzuges bei unserer Mandantin durch die BP geführt und die oben dargestellten Nachforderungsbeträge verursacht.

Nunmehr wurde versucht über den Rechnungsaussteller die fehlerhaft ausgestellten Rechnungen zu berichtigen; dies jedoch nur mit teilweisem Erfolg.

Einem Beschluss des Amtsgerichtes ... (Kopie als Anlage) ist zu entnehmen, dass über die ...KG (vormals ...GbR) am 15.01.2007 wegen Zahlungsunfähigkeit das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

Somit ist unserer Mandantin die Möglichkeit genommen, für die Jahre 2004 und 2005 durch den mittlerweile insolventen und damit handlungsunfähigen Rechnungsaussteller ...GbR eine Rechnungsberichtigung vorzunehmen.

Die Einhebung der durch die BP nachgeforderten Umsatzsteuer 2004 und 2005 wäre unbillig, da dem Fiskus ja kein tatsächlicher Schaden entstanden ist. Auch wäre die Zusatzbelastung von unserer Klientin wirtschaftlich nicht zu verkraften, da das Gesamtbild laut letztem vorliegenden Jahresabschluss zum 31.12.2005 ein negatives Eigenkapital in Höhe von 207.726,00 zeigt. Eine Zusatzbelastung in der o.a. Höhe ist für unsere Mandantin höchst existenzgefährdend."

Laut Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde wie folgt festgehalten:

"Die Fa n3 baut für die Beschwerdeführerin die Fischmärkte auf und führt den Transport zu den Veranstaltungsorten durch.

ab 2004 für alle sonstigen Leistungen Übergang der Steuerschuld - § 19(1) UStG

Die Fa n3 hat in Österreich weder Unternehmenssitz noch eine Betriebsstätte.

Der Betriebsstättenbegriff ist im § 29 BAO definiert. Eine nur vorübergehende Markttätigkeit, welche an verschiedenen Standorten mit kurzer Verweildauer erfolgt, begründet demnach keine "Betriebsstätte" in Österreich.

...

Zum Einwand, durch das Insolvenzverfahren wäre keine Rechnungsberichtigung mehr möglich, muss ich bemerken, dass zwischen Prüfung und Schlussbesprechung (26.4.2007) sehr wohl berichtigte Rechnungen von ...GnbR mit USt-Ausweis und österreichischer UID-Nr... dem Prüfer vorgelegt wurden. Da es sich jedoch um den Übergang der Steuerschuld nach § 19 (1) UStG handelt, waren die Rechnungen mit USt-Ausweis für einen Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen.

Ein Vermerk auf den Übergang der Steuerschuld befand sich nicht auf den berichtigten Rechnungen.

Mit dem GF ... der Beschwerdeführerin (Bf) wurde folgende Vorgangsweise vereinbart:

Die Bf trägt die USt ...GnbR und führt diese beim Finanzamt ... ab (Übergang der Steuerschuld gem. § 19 (1) UStG).

Die Fa ...GnbR fordert die von ihr entrichtete USt beim Finanzamt ... für die Rechnungen an n4 GnbR zurück und überweist den Betrag an die n4.

Bemerkung zu ...GnbR:

Die Fa ...GnbR - n3 ... ist beim Finanzamt ... unter der St Nr ... (ATU...) erfasst. Die letzte UVA wurde für 9/2005 abgegeben. Die letzte U-Veranlagung fand für das Jahr 2002 statt.

Die Fa n3 ist nicht nur als Marktaufsteller für die Bf tätig, sondern betreibt auch bei den betreffenden Fischmärkten einen Marktstand. Auch diese Umsätze sollten in den UVAs gemeldet sein.

Bedenken des Prüfers... bezüglich n3:

Von n10 Seite kann nicht festgestellt werden, ob n3 die Umsätze richtig u vollständig in den UVAs gemeldet hat. Weiters fehlen auch die U-Veranlagungen 2003 - 2005 des FA ...

Stellungnahme zu weiteren Einwänden:

Somit kann dem Einwand, dass durch die bisherige Vorgangsweise (USt v n3 entrichtet, VSt von Bf geltend gemacht) dem Fiskus kein Schaden entstanden ist, nicht gefolgt werden, da keine Überprüfung der n3 Umsätze vorliegt.

Der zweite Einwand, dass die Fa n5 KG insolvent ist, kann meinerseits nur gesagt werden, dass nicht klar ersichtlich ist, ob auch die Fa n6 von der Insolvenz betroffen ist.

Dies ist nur die Vermutung des Steuerberaters. Herr n7 (n8) teilte mir bei der Prüfung mit, dass n9 mehrere Firmen betreibt.

..."

Mit Bescheid über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten vom 24. Oktober 2008 wurde der Antrag vom 29. Juni 2007 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 34.410,00 abgewiesen und hiezu wie folgt ausgeführt:

"Gemäß § 236 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.

Den Antragsteller trifft ein erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat somit einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Falles kann eine persönliche oder ein sachliche sein.

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie wird stets gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet. Sie ist aber dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Antragstellers so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer

anormalen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sie liegt dann nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist.

Bei der Abgabepflichtigen wurde eine Betriebsprüfung für die Jahre 2003-2005 durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass Rechnungen, die an die Abgabepflichtige gestellt wurden, und die daraus geltend gemachten Vorsteuern nicht anzuerkennen waren, da die Rechnungsausstellerin im Inland weder einen Unternehmenssitz noch eine Betriebsstätte hatte. Gemäß § 19 Abs 1 UStG ist in diesen Fällen die Steuerschuld auf die Abgabepflichtige übergegangen.

Die Abgabepflichtige bringt in ihrem Nachsichtsansuchen vor, dass dem Staat kein tatsächlicher Schaden entstanden ist, da die Rechnungsausstellerin die von ihr (auf den unrichtigen) Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer beim Finanzamt ... abgeführt hat, eine Berichtigung dieser Rechnungen aber wegen der Insolvenz der Rechnungsausstellerin nicht mehr möglich ist. Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation der Abgabepflichtigen ist es ihr nicht möglich, die vorgeschriebenen und - wie bei der Betriebsprüfung vereinbart - nicht von der Rechnungsausstellerin an die Abgabepflichtige überwiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass von Seiten des Finanzamtes nicht festgestellt werden kann, ob die ausländische Rechnungsausstellerin ihre Umsätze richtig und vollständig an das Finanzamt ... gemeldet und abgeführt hat.

Auch die Abgabepflichtige konnte dies nicht nachweisen.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast bei der Abgabepflichtigen (Hinweis auch im Ersuchen um Ergänzung vom 27.07.2008).

Dass dem Staat daraus kein Schaden entsteht, wurde demnach lediglich behauptet, konkretere Nachweise konnten allerdings nicht beigebracht werden. Somit kann der Ansicht der Abgabepflichtigen nicht gefolgt werden, dass die Einhebung der von der Betriebsprüfung festgestellten Umsatzsteuer unbillig ist, da dem Staat kein Schaden daraus entstehen würde. Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, da die Vorschreibung der Umsatzsteuer die Auswirkung genereller Normen ist. Gemäß § 19 Abs 1 UStG geht die Steuerschuld auf den Empfänger über, wenn der Rechnungsaussteller/ Leistende im Inland weder Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt noch Betriebsstätte hat. Durch die Vorschreibung der Betriebsprüfung kommt es somit zu keiner anormalen Belastungswirkung und auch zu keinem atypischen Vermögenseingriff.

Weiters ist der Ansicht der Antragstellerin entgegenzuhalten, dass durch die noch nicht berichtigten Rechnungen der ausländischen Leistenden die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 12 UStG geschuldet wird.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenz der Abgabepflichtigen gefährdet. Da aber die wirtschaftliche Situation der Abgabepflichtigen so schlecht ist, dass auch die Gewährung der Nachsicht keinen Sanierungseffekt nach sich ziehen würde und an der Existenzgefährdung nichts ändert, ist hier nach

der höchstgerichtlichen Rechtsprechung eine persönliche Unbilligkeit nicht gegeben. Im Übrigen würde die Gewährung einer Nachsicht zu einer Begünstigung der übrigen Gläubiger der Antragstellerin führen.

Da die Nachsichtsvoraussetzungen nicht gegeben sind, war für eine Ermessensübung kein Raum. Dem Antrag konnte aus den oben genannten Gründen nicht entsprochen werden."

Mit Schriftsatz vom 26. November 2008 wurde gegen obgenannten Bescheid Beschwerde erhoben und wie folgt begründend ausgeführt:

"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.

Die Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie wird stets gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdet. Sie ist aber dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Antragstellers so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte.

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 offensichtliche 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 (z.B. VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196).

Wie bereits im Nachsichtsansuchen und im bekämpften Bescheid selbst ausgeführt, handelt es sich bei den zur Nachsicht beantragten Beträgen um die Vorsteuerbeträge aus den Jahren 2004 und 2005, die von der Firma ...GbR n3 (Firmensitz in s2) an die Abgabepflichtige verrechnet wurden.

Hinsichtlich der persönlichen Unbilligkeit spricht die Bescheid-Begründung davon „dass die wirtschaftliche Situation der Abgabepflichtigen so schlecht ist, dass auch die Gewährung der Nachsicht keinen Sanierungseffekt nach sich ziehen würde und an der Existenzgefährdung nichts ändert“. Dazu ist festzustellen, dass die ...GmbH über ein hohes Negatives Eigenkapital verfügt, das durch mehrere Umstände entstanden ist. Einerseits war das Konzept der "**** Fischmärkte" zuletzt nicht mehr so erfolgreich wie in den Anfangsjahren, da es jedes Jahr zwei konkurrierende Veranstalter gab und es trotz vieler persönlicher Gespräche direkt in s2 nicht gelungen ist, die Teilnehmer des anderen Anbieters "abzuwerben". Dies hängt vor allem mit den Strukturen in I1 zusammen, da die Marktfahrer wirtschaftlich

unter Druck gesetzt wurden, um sie an den Konkurrenten zu binden. Andererseits kam es auch zu beträchtlichen Forderungsausfällen, da die Standmieter immer wieder selbst mit wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen hatten. Viele von ihnen hatten zu hohe wirtschaftliche Erwartungen und konnten dann die Mieten nicht mehr bezahlen oder wurden überhaupt zahlungsunfähig. In der Bilanz 2007 sind nach wie vor Euro 155.600,00 als Wertberichtigungen zu Forderungen ausgewiesen.

Durch ein neues Unternehmenskonzept soll aber das wirtschaftliche Überleben der Gesellschaft sichergestellt werden. Einerseits wird nur mehr eine geringe Anzahl von Märkten veranstaltet (so wie s3 im August 2008), wo sichergestellt ist, dass die Kosten genau begrenzt sind und auch eine entsprechend hohe Besucherfrequenz den Standbetreibern entsprechende Umsätze garantiert. Außerdem ist die Klientin derzeit mit einem anderen Anbieter in Verhandlung, dass dieser als Veranstalter auftritt und an die Bf nur mehr ein Entgelt für das Know-How und die Vermietung von Equipment bezahlt.

Zusätzlich wurde von der Firma ... für die Gastronomie das neue Angebot an "Wellwasser" entwickelt (siehe Beilagen). Dieses "System" wurde von der Bf als Markenname geschützt und wird von ihr vertrieben. Über den Verkauf von Geräten und den Nutzungsgebühren für den Markennamen erwartet Herr ... langfristig beträchtliche Einnahmen.

Die wirtschaftliche Situation der Antragstellerin (= Bf) ist zwar ernst, aber die Bankverbindlichkeiten sind durch eine Bürgschaft von Herrn n10 (Alleingesellschafter und GF) besichert und somit besteht derzeit - aufgrund der Bankverbindlichkeiten - keine Konkursgefahr. Dass die wirtschaftliche Situation aber dennoch als "bedrohlich" zu bezeichnen ist, lässt sich unschwer aus dem negativen Eigenkapital der Berufungswerberin (= Bf) erkennen.

Die sachliche Unbilligkeit muss eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein (VwGH 11.11. 2004, 2004/16/0077). 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). Trotz richtiger Abgabenfestsetzung muss es zu einem sachlich unbilligen Ergebnis kommen. Im gegenständlichen Fall ist daher die Frage zu klären, ob die Einhebung der von der Berufungswerberin zu Unrecht geltend gemachten - und daher vom Finanzamt zurückgeforderten Vorsteuern - sachlich unbillig wäre.

Dazu halten wir neuerlich fest, dass es im System der Umsatzsteuer liegt, dass die Umsatzsteuer im Unternehmensbereich aufkommensneutral sein soll. **Die Firma ... hat nur eine Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen, mit der sie von einem anderen Unternehmer in einer formal dem § 11 UStG entsprechenden Rechnung belastet wurde.**

Auf Grund der besonderen Situation (Insolvenzverfahren in s2 bei der Rechnungsausstellerin) war es nicht mehr möglich die Rechnungen zu berichtigen. Das FA hat im Ersuchen um Ergänzung der Steuerpflichtigen aufgetragen, den Nachweis zu erbringen, dass die von der Firma ...GbR n3 in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von dieser auch an das Finanzamt ... abgeführt wurde.

Aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht hat dies unsere Kanzlei auch mehrfach versucht allerdings war weder die Firma n9 selbst noch der Insolvenzverwalter oder der Steuerberater bereit uns Unterlagen bzw. Nachweise über die Entrichtung der verrechneten USt zu liefern (siehe Beilagen). Es wurde daher alles versucht, um Nachweise über die Entrichtung auf Seiten der Rechnungsausstellerin zu erlangen, aber Unmögliches kann eben auch von uns nicht erbracht werden. Es ist zwar richtig, dass das "Schwergewicht" der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegt. Im konkreten Fall hätte aber ausschließlich die Finanzbehörde die Möglichkeit die Abfuhr der Mehrwertsteuer zu überprüfen, sei es ausgehend vom FA ... oder im Wege der Amtshilfe durch die nd Finanzbehörden.

Eine Anwendung des Gesetzes in der nunmehr vorliegenden Form würde dazu führen, dass die Mehrwertsteuer einmal von der Rechnungsausstellerin an das Finanzamt ... abgeführt wurde und nun ein zweites Mal von der Nachsichtswerberin abzuführen wäre. Dieses Ergebnis ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt und führt dadurch zu einem atypischen Vermögenseingriff zu Lasten der Nachsichtswerberin.

Dass die Rechnungsausstellerin nunmehr in Konkurs ist und dadurch keine Rechnungsberichtigung mehr möglich ist, ist von der Nachsichtswerberin eine nicht beeinflussbare Tatsache.

Unter Bezug auf den SWK-Artikel "Gutglaubensschutz und Vorsteuerabzug" von Dr. Otto Taucher (SWK Nr. 23/24 vom 15. August 2008) sehen wir es als besondere Härte, dass die geltend gemachten Vorsteuern unserer Klientin aberkannt wurden, wenn man die aktuelle Rechtsprechung des EuGH zu diesem Thema betrachtet. Diese war uns im Betriebsprüfungsverfahren nicht bekannt und so waren wir gezwungen, die Feststellungen des Prüfers zu akzeptieren. Im Lichte der EuGH-Judikatur in der Rs. Teleos (EuGH 27.9.2007, RS. C-409/04) und Rs. Ecotrade SpA (EuGH 8.5.2008, Rs. C-95/O7 und C-96/07) erscheint der Sachverhalt unter einem anderen Blickwinkel. Der EuGH weitete den Gutglaubensschutz auch auf gutgläubige Lieferanten aus und kommt zum Schluss, dass ungeachtet der fehlenden materiellen Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung die Inanspruchnahme des Lieferanten zur Umsatzsteuer nicht zulässig sei, wenn dieser alles getan hat, was von ihm vernünftigerweise verlangt werden konnte, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (Zitat Taucher).

Schließlich hat der EuGH in Zusammenhang mit der Frage des Vorsteuerabzugs beim Reverse-Charge-Verfahren die Feststellung getroffen, dass eine Erhebungspraxis der Steuerbehörden, nach der die Nichtbefolgung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten durch den Steuerpflichtigen mit der Verwehrung des Vorsteuerabzugsrechts geahndet wird, klar über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der ordnungsgemäßen

Befolgung solcher Verpflichtungen notwendig ist. Wenn durch die Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten keine Schädigung des Steueraufkommens entsteht, jedenfalls aber bei fehlender Bösgläubigkeit oder mangelnder Absicht eines Finanzvergehens, kann eine solche Nichterfüllung auch nicht mit einer Steuerhinterziehung oder einer missbräuchlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts gleichgesetzt werden, da sie nicht auf die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils abzielt, weshalb der Verlust des Vorsteuerabzugsrechts eine unverhältnismäßige Sanktion wäre (Zitat Taucher). Bösgläubigkeit oder die Absicht ein Finanzvergehen zu begehen stand seitens der Nachsichtswerberin niemals zur Diskussion und trifft auch keinesfalls zu.

Wir wollen damit nicht mögliche Fehler im Festsetzungsverfahren aufzeigen oder unterlassene Einwendungen nachholen. Es geht uns nur darum, aufzuzeigen, dass unsere Klientin formal alle Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuer-Abzugs erfüllt hat und die nachträglich Aberkennung eine sachliche Unbilligkeit darstellt; dies wird besonders augenscheinlich, wenn man die strenge Auslegung des Gesetzes durch die Behörde im vorliegenden Einzelfall in Beziehung setzt zur Regelung des Vorsteuer-Abzuges im bisherigen § 12 Abs. 1 UStG bis 31.12.2007 wonach (Zitat Taucher, SWK 23/24-2008) "jeder Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist, bei dem die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG erfüllt sind, unabhängig davon, ob die Vor- bzw. Vor-Vorumsätze betrugsbehaftet sind oder nicht und ob er davon wusste oder wissen hätte müssen". Im Falle unserer Klientin wurde ein "Vorsteuer-Betrug" nie behauptet und daher ist die bisherige Verweigerung der Nachsicht nicht verständlich bzw. führt sie zu der erwähnten abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff, welcher die wirtschaftliche Situation der Nachsichtwerberin ernsthaft gefährdet."

Mit Schriftsatz vom 15. März 2016 gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

"Die Beschwerdeführerin beantragt die Gewährung einer Nachsicht in Höhe von € 34.410,00. Diese resultiert aus einer Betriebsprüfung der Jahre 2004 und 2005 und betrifft die Umsatzsteuer.

...

Bezüglich der Vorbringen der Beschwerdeführerin ist folgendes zu entgegnen:

Gemäß § 236 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.

Im Nachsichtsverfahren trifft den Nachsichtswerber eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 7.9.1990, 90/14/0089; 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091). Er hat somit einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (zB VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289; 26.2.2013, 2010/15/0077; 27.6.2013, 2013/15/0173; 17.6.2013, 2010/16/0219). Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt beim Nachsichtswerber (zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 22.9.2000, 95/15/0090; 3.7.2003, 2002/15/0155; 20.5.2010, 2009/15/0008).

Aus dieser erhöhten Behauptungs- und Beweislast des Antragstellers folgt, dass es Sache des Nachsichtswerbers ist, die Voraussetzung des Vorliegens einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit darzulegen.

Die Abgabenbehörde hat daher im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtsverber geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; 29.6.2006, 2006/16/0007; 26.2.2013, 2010/15/0077).

Gemäß § 236 Abs 2 BAO können auch bereits entrichtete Abgaben nachgesehen werden. Für die Nachsicht entrichteter Abgaben ist an den Begriff der Unbilligkeit kein anderer (kein strengerer) Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschulden (VwGH 22.2.2000, 94/14/0144; 2.6.2004, 2003/13/0156; 25.10.2006, 2004/15/0150).

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Falles kann eine persönliche oder eine sachliche sein.

Eine **persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung** ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen. Sie wird stets dann gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet (zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 30.4.1999, 99/16/0086; 22.9.2000, 95/15/0090). Sie ist 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 (zB VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033; 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.4.2010, 2006/15/0278; 27.6.2013, 2013/15/0173). Es bedarf keiner Existenzgefährdung; es genügt, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, zB wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (zB VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 2.6.2004, 2003/13/0156; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061; 10.5.2010, 2006/17/0289).

Die Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde vom 26.11.2008 vor, dass ihre wirtschaftliche Situation ernst und bedrohlich sei, eine Existenzgefährdung wird aber nicht behauptet. Auch eine Verschleuderung von Vermögenswerten wird nicht behauptet. Lediglich der Hinweis auf das in der Bilanz ausgewiesene hohe negative Eigenkapital wird im Nachsichtsantrag und in der Beschwerde betreffend die wirtschaftliche Situation gemacht. Zudem sind laut Beschwerdeangaben Bankverbindlichkeiten vorhanden, die aufgrund einer Bürgschaft des Alleingesellschafters und Geschäftsführers besichert sind. Es werden aber keine Angaben dahingehend gemacht, wie hoch die Verbindlichkeiten sind und in welcher Höhe eine Bürgschaft abgegeben wurde. Nach Ansicht der Abgabenbehörde reichen diese Angaben daher nicht aus, die wirtschaftliche Situation so vollständig darzulegen, dass abschließend beurteilt werden kann, dass zweifelsfrei eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliegt. Nur wenn die Verwertung von Vermögenschaften einer Vermögensverschleuderung gleich käme, tritt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ein (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0101,

mwN; 26.06.2007, 2006/13/0103), nicht aber schon deshalb, weil es zu Einbußen an vermögenswerten Interessen kommt, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren können (vgl. VwGH 30.01.2006, 2005/17/0245 zur insoweit vergleichbaren niederösterreichischen Landesabgabenordnung). Zudem wurden die antragsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bereits entrichtet, die Restzahlung in Höhe von € 29.152,90 wurde am 13.11.2008 (also vor Einbringung der Beschwerde am 26.11.2008) bezahlt. Wie dieser Geldbetrag aufgebracht wurde und wie sich die Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten auf die wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin konkret ausgewirkt hat, wird in der Beschwerde nicht dargetan.

Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt im Nachsichtsverfahren bei der Beschwerdeführerin. Nach Ansicht der Abgabenbehörde kann daher von einer persönlichen Unbilligkeit im vorliegenden Fall nicht ausgegangen werden.

Eine **sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung** liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061), sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der abnormalen Belastungswirkung und im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138). Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, kann jedoch nicht durch Nachsicht behoben werden (VwGH 22.3.1995, 93/15/0072; 23.10.1997, 96/15/0154; 30.3.2000, 99/16/0099; 5.11.2003, 2003/17/0253; 30.9.2004, 2004/16/0151; 4.8.2005, 2001/17/0158; 14.9.1993, 93/15/0024).

Eine Nachsicht dient auch nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen, insbesondere Beschwerden, nachzuholen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 25.11.2002, 97/14/0013; 30.9.2004, 2004/16/0151; 20.9.2007, 2002/14/0138).

Zunächst ist zu bemerken, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin im Nachsichtsantrag und in der Beschwerde und der Abgabenbehörde im Bescheid über die Abweisung der Nachsicht nicht die Vorsteuern aus den Rechnungen mit der Firma n12 GnbR n3 nicht anerkannt wurden, sondern dass die Beschwerdeführerin als

Leistungsempfängerin aufgrund des Überganges der Steuerschuld die Umsatzsteuer schuldet.

Der Beschwerdeführerin stand der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen mit der Firma n12 GnbR n3 zu und wurde dieser von der Abgabenbehörde im Prüfungsverfahren auch anerkannt. Jedoch schuldet die Beschwerdeführerin die Umsatzsteuer gemäß § 19 UStG (in der damals geltenden Fassung) aus diesen sonstigen Leistungen, die die Firma n12 GnbR n3 für die Beschwerdeführerin erbracht hat. Im vorliegenden Fall wurden daher von der Beschwerdeführerin die Vorsteuern aus den Leistungen bereits 2004 und 2005 geltend gemacht, die Umsatzsteuer wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung nachbelastet. Der Leistungsempfänger darf bei Reverse Charge-Umsätzen zum selben Zeitpunkt (für denselben Voranmeldungszeitraum), in dem die Steuerschuld entsteht, die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sodass es bei zu vollem Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern zu keiner (auch nicht zu einer vorübergehenden) Umsatzsteuerbelastung kommt. Die Beschwerdeführerin hat sich also die Vorsteuern zu Recht abgezogen ohne jedoch die Umsatzsteuer abzuführen. Somit hat sie sich in den Jahren 2004 und 2005 zu Unrecht bereichert und bestand die Neutralität der Mehrwertsteuer bis zur Vorschreibung der Umsatzsteuer daher nicht.

Aufgrund der Tatsache, dass die Umsatzsteuer von der Leistungsempfängerin geschuldet wird, hat diese der Rechnungsausstellerin für die erbrachte sonstige Leistung die Umsatzsteuer zu viel überwiesen. Es ist aber Sache der Beschwerdeführerin, diese von der Rechnungsausstellerin im Zivilrechtsweg zurückzuholen. Auch wenn die Rechnungsausstellerin in Insolvenz ist, hätte die Beschwerdeführerin zumindest ihre Forderung im Insolvenzverfahren anmelden müssen. Laut Telefonat mit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wird von ihm vermutet, dass diese Forderung nicht angemeldet worden ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde kommt dies einem Forderungsverzicht gleich. Zudem könnte die Rechnungsausstellerin jederzeit aufgrund korrigierter Rechnungen – sofern dies aufgrund der Insolvenz noch möglich wäre – beim Finanzamt s4 Stadt die Umsatzsteuer zurückholen. Diesfalls wäre dann dem Staat jedenfalls ein Schaden entstanden.

Die Umstände des Beschwerdefalles sind nicht derart gelagert, dass sich Bedenken im Hinblick auf eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Auswirkung der Norm, welche zur Annahme der Unbilligkeit führen würden, ergäben. Die entsprechende Auswirkung des Gesetzes tritt in jedem Fall durch die Vorschreibung der Umsatzsteuer ein und ist insofern für den Rechtsunterworfenen bei richtiger Rechtsanwendung vorhersehbar. Der Gesetzgeber des Umsatzsteuergesetzes hat im Falle, dass ein ausländischer Unternehmer, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebstätte hat, eine sonstige Leistung an einen Unternehmer erbringt, den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger geregelt. Durch eine Nachsicht können nur solche Auswirkungen der Abgabenvorschriften gemildert werden, die der Gesetzgeber nicht selbst vorhergesehen hat (vgl. VwGH 24.11.1989, 87/17/0146; 20.09.1996, 93/17/0007). Die Auswirkungen des Gesetzes können daher von den Abgabepflichtigen

bei richtiger Rechtsanwendung berücksichtigt werden. Sie sind somit weder eine atypische Konsequenz des Abgabengesetzes noch führen sie zu einer sachlich nicht begründbaren, vom Abgabepflichtigen nicht vermeidbaren Belastung. Der Gesetzgeber hat zweifelsohne durch den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger eine praktikable Lösung gefunden, bei der es bei richtiger Anwendung der Regelung beim Leistungsempfänger zu keiner Umsatzsteuerbelastung (Zahllast aus der Umsatzsteuer aufgrund des Überganges der Steuerschuld und Vorsteuerabzug in gleicher Höhe) kommt. Angesichts der Unbedenklichkeit der Rechtsgrundlagen müsste eine atypische Konstellation im Einzelfall gegeben sein, damit sich ein solcherart zur Entrichtung der Umsatzsteuer herangezogener Abgabepflichtiger auf eine sachliche Unbilligkeit berufen könnte. Solche Umstände hat die Beschwerdeführerin jedoch nicht glaubhaft gemacht. Dass im Beschwerdefall ein vom Gesetzgeber nicht gewünschtes Ergebnis durch die Einhebung der gegenständlichen Abgabe eintreten würde, wird mit dem Beschwerdevorbringen somit nicht dargetan. Die Leistung von Steuern und Abgaben durch Unternehmen sind Faktoren des täglichen Wirtschaftsleben, die jeden Wirtschaftstreibenden in der gleichen Weise treffen und nicht als atypische Umstände zu werten sind.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass im vorliegenden Fall aufgrund der falschen Rechnungslegung die Umsatzsteuer von der Rechnungsausstellerin abgeführt worden sei und aufgrund der Betriebsprüfung nun noch einmal von der Leistungsempfängerin/ Beschwerdeführerin abzuführen wäre, ist entgegenzuhalten, dass es nach Ansicht der Abgabenbehörde in vorliegenden Fall faktisch zu keiner Doppelbesteuerung kommt, da die Rechnungsausstellerin die Umsatzsteuer, die sie auch abgeführt hat, kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs 14 UStG) schuldet. Somit schuldet sie die Umsatzsteuer aufgrund eines anderen Tatbestandes (nämlich § 11 Abs 14 UStG) als die Beschwerdeführerin (§ 19 UStG). Im Übrigen liegt es an der Rechnungsausstellerin, sich durch Rechnungsberichtigungen (sofern diese zulässig sind) die Umsatzsteuer im Finanzamt s4 Stadt zurückzuholen. Steuerschuldnerin für die gegenständliche Umsatzsteuer ist daher die Beschwerdeführerin. Vor diesem Hintergrund kann auch dahingestellt bleiben, ob dem Fiskus ein tatsächlicher Schaden entstanden ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde kann hierin keine zur Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten führende, sachlich bedingte Unbilligkeit erkannt werden. Denn die Umsatzsteuerschuld entsteht grundsätzlich für einen Unternehmer unabhängig davon, ob der Empfänger der Lieferung und sonstigen Leistung einen Anspruch auf Rückvergütung der Umsatzsteuer hat bzw. geltend gemacht hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.3.1995, 94/13/0264, 0265, ausgeführt hat, handelt es sich bei der Rechnungsausstellerin und der Beschwerdeführerin um zwei unterschiedliche Steuersubjekte. Eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise kommt daher schon aus diesem Grund nicht in Betracht. Denn bei verschiedenen durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen regelmäßig Umsatzsteuer-Zahlungsverpflichtungen Vorsteuerabzugsberechtigungen einander gegenüber (siehe auch UFS 28.09.2006,

RV/1250-W/06). Dasselbe muss auch für den Fall des Überganges der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gelten.

Im beschwerdegegenständlichen Fall stützt sich das Begehren der Beschwerdeführerin im Ergebnis auf die ihrer Ansicht nach sachliche Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung und würde die Gewährung einer Steuernachsicht in diesem Fall der Sache nach einer Umgehung der materiellen Rechtskraft von ergangenen Steuerbescheiden gleichkommen (vgl. VwGH 5.4.1957, 0040/56). Eine Nachsicht würde demnach nicht die Unbilligkeit der Einhebung beheben, sondern das Ergebnis einer Abgabenfestsetzung korrigieren.

Die von der Beschwerdeführerin angeführten EuGH-Urteile Teleos (EuGH 27.09.2007, Rs C-409/04) und Ecotrade SpA (EuGH 08.05.2008, Rs C-95/07 und C-96/07) können nach Ansicht der Abgabenbehörde im vorliegenden Fall mangels vergleichbarem Sachverhalt nicht erfolgreich ins Treffen geführt werden. Beim EuGH-Urteil Teleos wurde ein Sachverhalt betreffend innergemeinschaftliche Erwerbe beurteilt. Im vorliegenden Fall geht es aber um sonstige Leistungen und den Übergang der Steuerschuld. Auch das EuGH-Urteil Ecotrade SpA ist auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil sich in diesem der EuGH mit dem Abzug der Vorsteuer auseinandersetzen musste. Im vorliegenden Nachsichtsfall wurde allerdings die Umsatzsteuer wegen des Überganges der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger aufgrund der Betriebsprüfung festgesetzt.

Da es sich im vorliegenden Fall um keine vom Gesetz objektiv jedenfalls nicht gewollte Doppelbesteuerung handelt, liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht vor.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 vorgesehene Ermessensentscheidung. Da im gegenständlichen Fall das Vorliegen der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen ist, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008).

Es wird daher beantragt, die Beschwerde vollinhaltlich abzuweisen."

Hiezu erfolgte von der steuerrechtlichen Vertretung am 6. Mai 2016 folgende Stellungnahme:

"... Wir möchten vorerst darauf hinweisen, dass das Verfahren inzwischen 7,5 Jahre dauert und wir den damaligen Sachverhalt wieder selbst aus den Akten "rekonstruieren" müssen, da sich in dieser langen Zeit einfach so viel getan hat, dass weder die damalige Gesetzeslage, der Sachverhalt noch der Verfahrensablauf auf Abruf verfügbar sind. Durch die lange Verfahrensdauer kommt es für die Klientin und uns als Berater zu einer Benachteiligung in der Rechtsfindung und bei näherer Betrachtung wurde diese nur durch die Behörde verursacht; eine sachliche Rechtfertigung gibt es dafür nicht. Es gab innerhalb von sieben Jahren keinerlei Rückfragen noch sonstige nach außen gerichtete Maßnahmen der Behörde und wir hatten schon den Verdacht, dass man darauf wartet, dass sich die Angelegenheit

" von selbst erledigt" falls die Klientin inzwischen zahlungsunfähig geworden wäre.

Zur Stellungnahme ... selbst werden wir versuchen einige Punkte zu entkräften bzw. klar zu stellen.

Es gab infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die Firma ... GnbR **keine** Rechnungsberichtigungen und somit führte dies auch nicht teilweise zum Erfolg.

Auf Seite 2 oben im letzten Satz wird festgestellt "eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung wird dezidiert in der Beschwerde nicht behauptet". Bei der Berufungswerberin handelt es sich aber um eine Kapitalgesellschaft und da gibt es wohl keine persönliche Unbilligkeit im engeren Sinn. Es wurde aber ausführlich auf die wirtschaftliche Situation der Antragstellerin hingewiesen, die durch die beiliegenden Jahresabschlüsse 2007 und 2008 leicht zu belegen ist. Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (zB VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Nach längeren allgemeinen Ausführungen geht das Finanzamt auf der Seite 4 Mitte auf die wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin ein. Unter anderem stellt das FA fest, dass keine Angaben dahingehend gemacht werden, wie hoch die Verbindlichkeiten sind und in welcher Höhe eine Bürgschaft abgegeben wurde. Dazu darf auf die Aktenlage hingewiesen werden, in der die Jahresabschlüsse lückenlos vorhanden sind und diese eindeutig die Verbindlichkeiten und die hohe Überschuldung dokumentieren. Es wäre wohl zu viel verlangt, dem Finanzamt die Zahlen der Bilanz extra erläutern zu müssen.

Auf Grund der Überschuldung in der Bilanz ist es selbstverständlich, dass die Bank Austria vom Geschäftsführer und Alleingesellschafter entsprechende Garantien verlangte. Falls es für die Entscheidung wirklich von Bedeutung ist, müssten die Unterlagen dafür noch angefordert werden. Aber allein die finanzielle Situation der Gesellschaft spricht eindeutig für diese Absicherung durch die kreditgewährende Bank.

Auf Seite 4 unten wird mehr oder minder vorwurfsvoll festgestellt, dass "die antrags gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bereits entrichtet wurden". Eine Seite vorher wird aber noch ausdrücklich betont, dass "für die Nachsicht entrichteter Abgaben an den Begriff der Unbilligkeit kein anderer (kein strengerer) Maßstab anzulegen ist als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschulden." Die Geschäftsführung wollte offenbar vermeiden, dass durch eine längere Stundung der Abgabenschulden (aus damaliger Sicht) hohe Zinsen auflaufen und Kosten für die zusätzlichen Anträge anfallen. Die Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten konnte nur durch ein kurzfristiges Darlehen der n11 GesmbH

finanziert werden (siehe Kontoausdruck 3453), sowie der gesamte Betrieb über Darlehen dieser "Schwester gesellschaft" finanziert wurde.

Zu den Feststellungen im letzten Absatz auf der Seite 5, die wohl der Auslöser für die USt-Nachforderungen waren, darf entgegnet werden, dass zwar im § 19 Abs 1 UStG der Übergang der Steuerschuld geregelt ist, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Betriebsstätte hat. Im § 12 Abs 1 Z 3 UStG ist aber korrespondierend zum Übergang der Steuerschuld ein Vorsteuer-Abzug vorgesehen. Also wäre dies ein Nullsummenspiel. Daher kann die Steuernachforderung nur aus der Nichtanerkennung des Vorsteuer-Abzugs aus den von der Firma n12 GnbR gestellten Rechnungen sein. Auf der Seite 6 kommt die Finanzbehörde dann ebenfalls zum Schluss, dass " bei Reverse Charge-Umsätzen zum selben Zeitpunkt in dem die Steuerschuld entsteht, ein Vorsteuerabzug zusteht und es zu keiner Umsatzsteuerbelastung kommt." Wenn unsere Klientin aber ursprünglich keinen Übergang der Steuerschuld erfasst hat, dann kann sie daraus auch keinen Vorsteuer-Abzug geltend gemacht haben. Also kann die Nachforderung nur auf der Versagung des Vorsteuer-Abzugs basieren (im Prüfungsbericht sind dazu alle Rechnungen detailliert nach Nettobeträgen und Vorsteuer-Beträgen aufgegliedert). Insoferne sind die Steuerbescheide 2004 und 2005 vom Prüfer unrichtig ausgestellt, auch wenn es am Endergebnis nichts ändert. Korrekt wäre es gewesen, wenn der Prüfer in den Steuerbescheiden die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG ausweist und in der gleichen Höhe "Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 UStG". Konsequenterweise hätte der Prüfer bzw. die Finanzbehörde den "Gesamtbetrag der Vorsteuern" entsprechend den nicht anerkannten Beträgen kürzen müssen. Dann wäre der Steuerbescheid und der Sachverhalt auch für Frau Dr. ... verständlicher gewesen.

Eine unterlassene Forderungsanmeldung bedeutet zumindest nach der österreichischen Rechtsprechung noch keinen Forderungsverzicht (OGH, ZI 8 Ob 132/01x; 8 Ob 124103y), ebenso ein Merkblatt der Wirtschaftskammer; hier befindet sich die Abgabenbehörde wohl im juristischen Irrtum.

Warum sich die Beschwerdeführerin "zu Unrecht bereichert" haben soll ist uns ebenso unverständlich. Die n4 GmbH verfügte über ordnungsgemäße Rechnungen der Firma n3, **hat die jeweiligen Rechnungsbeträge inkl. der ausgewiesenen Mehrwertsteuer an n3 bezahlt und dann davon die Vorsteuern abgezogen.**

Auf Seite 6 unten weist das FA zu Recht darauf hin "die Rechnungsausstellerin könnte jederzeit aufgrund korrigierter Rechnungen - sofern dies aufgrund der Insolvenz noch möglich wäre - beim Finanzamt s4 Stadt die Umsatzsteuer zurück holen."

Offensichtlich erkennt hier die Sachbearbeiterin sehr treffend das Hauptproblem. Die Rechnungsausstellerin könnte die Umsatzsteuer zurückholen und klarstellend " sofern dies aufgrund der Insolvenz noch möglich wäre". Wir als Aussenstehende wissen leider nicht, ob die Firma n3 über ihren Masseverwalter (in DE heißt er Insolvenzverwalter) die Rechnungen korrigiert und beim FA s4-Stadt eine Gutschrift dafür beantragt hat. Uns als steuerlicher Vertreter der n4 war es nicht möglich, mit dem Insolvenzverwalter in Kontakt zu treten und in dieser Richtung Vorschläge zu unterbreiten. Auf unsere Anfragen erhielten wir keine Reaktionen. In diesem Zusammenhang stellt sich dann noch die Frage, ob bei einer Gutschrift durch das FA s4-Stadt der Insolvenzverwalter die Möglichkeit gehabt hätte, die bezahlte Umsatzsteuer zurück zu zahlen, ohne dass er dadurch andere Gläubiger benachteiligte.

Auf der Seite 7 unten stellt die Sachbearbeiterin die Behauptung auf, dass " es in vorliegendem Fall faktisch zu keiner Doppelbesteuerung kommt, da die Rechnungsausstellerin die Umsatzsteuer, die sie auch abgeführt hat, kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs 14 UStG) schuldet. Somit schuldet sie die Umsatzsteuer aufgrund eines anderen Tatbestandes (nämlich § 11 Abs. 14 UStG) als die Beschwerdeführerin (§ 19 UStG)". Wenn man den Gesetzestext genau " studiert" bzw. den USt-Kommentar von Ruppe/Achatz etwas überfliegt, kann sich die Steuerschuld der Rechnungsausstellerin nur auf § 11 Abs 1 2 UStG beziehen und nicht auf § 11 Abs 1 4 UStG. Nur bei der ersten Bestimmung ist eine Rechnungskorrektur (siehe Seite 6 der FA-Stellungnahme) möglich. Unter den Rz 48 und 49 zu § 12 UStG geht der USt-Kommentar von Ruppe/Achatz auf das Problem des " unrichtigen Steuerausweises" ein, wobei er die Rechtslage zum UStG 1972 und zum UStG 1994 behandelt. Im letzten Satz der Rz 49 schreiben Ruppe/ Achatz unter Bezug auf die Rs " Reemtsma" konkret: "Hat der Fiskus die USt vom leistenden Unternehmer erhalten und ist eine Berichtigung nicht mehr möglich (zB infolge Insolvenz des leistenden Unternehmers), ist uE gestützt auf die EuGH-Rsp der Vorsteuerabzug zu gewähren". Damit wäre eigentlich schon alles gesagt und die Ausführungen der Abgabenbehörde widerlegt.

Hinsichtlich der erwähnten EuGH-Judikatur in den Rs " Teleos" und " Ecotrade SpA" beharren wir auf unsere Ausführungen, auch wenn die Abgabenbehörde der Meinung ist, dass die "Sachverhalte" nicht vergleichbar sind. Es geht hier weniger um vergleichbare Sachverhalte sondern um das Prinzip des "Gutglaubensschutzes".

Falls Sie weitere Unterlagen betreffend unsere Klientin benötigen sollten, sind wir gerne bereit diese im kurzen Wege über E-Mail zu übermitteln."

Mit Schriftsatz vom 17. Mai 2016 nahm die Fachbereichsleiterin wie folgt hiezu Stellung:

"Aus den beigelegten Umsatzsteuerbescheiden 2004 und 2005 ergibt sich eindeutig, dass Umsatzsteuer aufgrund des Überganges der Steuerschuld gemäß § 19 UStG festgesetzt wurde. Die Vorsteuer aus den Rechnungen der Firma n3 wurde anerkannt (die Kennzahl 060 wurde im Zuge der Verwertung der Ergebnisse der BP nicht verändert). Diese wurde jedoch nicht aus der Position Gesamtbetrag der Vorsteuern (Kennzahl 060) ausgeschieden und in die Position Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 zweiter Satz sowie gemäß Art 19 Abs 1 Z 3 und Art 25 Abs 5 (Kennzahl 066) festgesetzt.

In der Stellungnahme bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die streitgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten über ein kurzfristiges Darlehen der n11 GmbH finanziert wurden. Auch dazu wurden keine genaueren Angaben gemacht. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH vom 13.11.1989, 88/15/0121).

Demzufolge wäre es Sache der Beschwerdeführerin, ihre Angaben zu konkretisieren und insbesondere zu begründen, warum gerade die Bezahlung der Nachforderungen aus den Umsatzsteuerbescheiden 2004 und 2005 persönlich unbillig sein soll.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form einer persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung (VwGH vom 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH vom 19.6.2013, 2010/16/0219). Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine GmbH. Die Errichtung der Abgabenschuld mittels eines kurzfristigen Darlehens von ihrer "Schwestergesellschaft" entspricht nicht den von der Rechtsprechung verlangten Kriterien für eine persönliche Unbilligkeit, vor allem eine Vermögensverschleuderung.

Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden (VwGH vom 15.11.2001, 97/14/0013). Da der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung abstellt, kann der Umstand, dass eine Abgabenvorschreibung zB zufolge unzutreffender Abgabenbescheide als unbillig erscheint, dieselben jedoch nicht mit Hilfe der zustehenden Rechtsmittel bekämpft wurden, für sich allein eine Maßnahme nach § 236 BAO nicht rechtfertigen (VwGH vom 19.3.1998, 96/15/0067). Das gleiche müsste dann auch für den Fall gelten, dass die Festsetzung der streitgegenständlichen Umsatzsteuer gegen die EuGH-Rechtsprechung verstößt, würde man sich der Ansicht der Beschwerdeführerin anschließen, dass die Vorsteuern aberkannt worden wären. Die Unkenntnis der EuGH-Rechtsprechung zu der Zeit, in dem die Rechtsmittelfrist noch offen war, ist kein Grund für eine Unbilligkeit iSd § 236 BAO."

Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2016 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung wie folgt argumentiert:

"Die Ausführungen zu den Steuerbescheiden 2004 und 2005 können einfach so nicht stimmen. Es wurde Umsatzsteuer aufgrund des Überganges der Steuerschuld gemäß § 19 UStG festgesetzt, aber die entsprechende Vorsteuer wurde im Bescheid nicht ausgewiesen. Es ist ein Prinzip des Reverse Charge Systems, dass die vom Unternehmer als Leistungsempfänger geschuldeten Steuerbeträge auch ohne Rechnung als Vorsteuer abgezogen werden können. Die Abgabennachforderung kann sich daher nur auf die Versagung des Vorsteuer-Abzugs aus den Rechnungen der Firma n3 stützen.

Welche Angaben die Abgabenbehörde in Bezug auf die Begleichung der Abgabenschuldigkeiten noch im Detail verlangt, ist aus unserer Sicht nicht verständlich. Die ständige Zitierung von "VwGH-Floskeln" hilft uns wirklich nicht weiter. Aus unserer Sicht muss die Entrichtung der Abgabenschuld nicht unbedingt mit einer "Vermögensverschleuderung" verbunden sein, um eine persönliche Unbilligkeit zu konstatieren. Die Gesellschaft war bereits im Jahr 2007 überschuldet und durch hohe Forderungsausfälle hat sich die Situation im Jahr 2008 noch weiter verschlechtert. In der Beilage wird noch einmal die Bilanz und GuV-Rechnung für 2008 mit den Vorjahreszahlen vorgelegt.

Im Insolvenzfall wäre vermutlich der Alleingesellschafter und Geschäftsführer n13 zur Haftung für die Steuernachforderungen herangezogen worden. Insoferne gab es eine zusätzliche persönliche Unbilligkeit, die nur durch die Bankbürgschaft von Herrn n10 und einem Darlehen der Weinkellerei n10 GmbH überbrückt werden konnte.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Eine solche Unbilligkeit kann beispielsweise vorliegen:

- Wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (VwGH 17.09.1990, 90/15/0118).

Dazu verweisen wir auf unsere früheren Ausführungen, insbesondere im Schreiben vom 06. Mai 2016. Durch die "Verweigerung" des Vorsteuer-Abzugs kam es im System der Mehrwertsteuer zu einer echten Doppelbelastung. Die Rechnungsausstellerin, die Firma n3, hat die Umsatzsteuer an das FA s4-Stadt abgeführt und unsere Klientin hat die Mehrwertsteuer laut den Rechnungen der Firma n3 an diese bezahlt aber keinen Vorsteuer-Abzug geltend machen können bzw. wurde dieser auf Grund der BP wieder storniert. Eine Rechnungsberichtigung mit anschließender Refundierung der bezahlten Mehrwertsteuer war auf Grund des Insolvenzverfahrens nicht mehr möglich.

Es wird von uns nicht behauptet, dass die Abgabenfestsetzung unrichtig war, aber die Doppelbelastung bei der Umsatzsteuer stellt einen besonderen Härtefall dar, der seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf hat. Die Insolvenz der Geschäftspartnerin war nicht vorhersehbar und nahm unserer Klientin jede Chance auf die Möglichkeit einer Rechnungskorrektur und Rückvergütung der bezahlten Umsatzsteuer."

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

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 wurden daher in weiterer Folge 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, BGBl. 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 § 2 der Verordnung liegt eine **persönliche Unbilligkeit** 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 Abgabenschuldigkeiten trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Nach § 3 der Verordnung liegt eine **sachliche Unbilligkeit** 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden von der Leistungserbringerin betreffend dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsätzen Rechnungen fälschlicherweise mit Umsatzsteuerausweis gelegt. Die Beschwerdeführerin hat daher der Leistungserbringerin und Rechnungsausstellerin mit den Rechnungsbeträgen auch die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge bezahlt und diese sodann als Vorsteuer geltend gemacht.

Die Nachforderungen entstanden daher aufgrund der Nachbelastungen betreffend Übergang der Steuerschuld (siehe die hiezu ergangenen Bescheide vom 25. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005) und nicht aufgrund einer Vorsteuerkorrektur. Eine nachträgliche Aberkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges - wie von der steuerrechtlichen Vertretung mehrmals behauptet - erfolgte somit nicht. Die Argumentation, die Beschwerdeführerin könne keinen Vorsteuer-Abzug geltend gemacht haben, da sie ursprünglich keinen Übergang der Steuerschuld erfasst hat, widerspricht den nächsten Ausführungen der steuerrechtlichen Vertretung, die Beschwerdeführerin habe über ordnungsgemäße Rechnungen der besagten Firma verfügt, die jeweiligen Rechnungsbeträge inkl. ausgewiesenen Mehrwertsteuerbeträgen bezahlt und dann die Vorsteuern abgezogen. Richtig ist jedenfalls, wenn die Abgabenbehörde in den Steuerbescheiden die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG ausweist und in der gleichen Höhe die diesbezüglichen Vorsteuern anführt sowie konsequenterweise den Gesamtbetrag der Vorsteuern entsprechend kürzt. Dies ändert aber nichts am berechneten Gesamtergebnis.

Laut Stellungnahme der zuständigen Fachbereichsleiterin der Abgabenbehörde ergibt sich aus den vorliegenden Umsatzsteuerbescheiden 2004 und 2005 eindeutig, dass aufgrund der Betriebsprüfungsergebnisse Umsatzsteuer aufgrund des Überganges der Steuerschuld gemäß § 19 UStG zusätzlich festgesetzt wurde (2004 laut vorigem Bescheid vom 20. Oktober 2005: € 806,12 und laut neuem Bescheid vom 25. Mai 2007: € 24.246,12 sowie 2005 laut vorigem Bescheid vom 24. November 2006: € 291,58 und laut neuem Bescheid vom 25. Mai 2007: € 12.721,58). Die in den Bescheiden angeführten Vorsteuerbeträge blieben in den neuen Bescheiden und somit auch nach Verwertung der Betriebsprüfungsergebnisse unverändert.

Auch wenn die steuerrechtliche Vertretung mehrmals von einer Vorsteuerkorrektur spricht, entspricht dies nachweislich nicht den Tatsachen. Die Beschwerdeführerin wurde lediglich aufgrund des Überganges der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 UStG mit den jeweiligen Umsatzsteuerbeträgen laut vorliegenden Bescheiden nachbelastet. Das wahre Problem liegt darin, dass die Beschwerdeführerin der Leistungserbringerin die

fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlt hat, welche sie eigentlich aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens nicht geschuldet hat und nunmehr wird im Zuge eines Nachsichtsansuchens versucht, die Auswirkungen dieser Vorgehensweise zu sanieren.

Auf Seite 2 letzter Absatz im Schriftsatz vom 6. Mai 2016 führt die steuerrechtliche Vertretung aus, ..."Im § 12 Abs 1 Z 3 UStG ist aber korrespondierend zum Übergang der Steuerschuld ein Vorsteuer-Abzug vorgesehen. Also wäre dies ein Nullsummenspiel. Daher kann die Steuernachforderung nur aus der Nichtanerkennung des Vorsteuer-Abzugs aus den von der Firma ... gestellten Rechnungen sein. Auf Seite 6 kommt die Finanzbehörde dann ebenfalls zum Schluss, dass "bei Reverse Charge-Umsätzen zum selben Zeitpunkt in dem die Steuerschuld entsteht, ein Vorsteuerabzug zusteht und es zu keiner Umsatzsteuerbelastung kommt." Wenn unserer Klientin aber ursprünglich keinen Übergang der Steuerschuld erfasst hat, dann kann sie daraus auch keinen Vorsteuer-Abzug geltend gemacht haben. Also kann die Nachforderung nur auf der Versagung des Vorsteuer-Abzugs basieren (...). Insoferne sind die Steuerbescheide 2004 und 2005 vom Prüfer unrichtig ausgestellt, auch wenn es am Endergebnis nichts ändert. Korrekt wäre es gewesen, wenn der Prüfer in den Steuerbescheiden die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG ausweist und in der gleichen Höhe "Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 UStG". Konsequenterweise hätte der Prüfer bzw. die Finanzbehörde den "Gesamtbetrag der Vorsteuern" entsprechend den nicht anerkannten Beträgen kürzen müssen."

Zu diesen Ausführungen ist wie folgt zu entgegnen:

Die steuerrechtliche Vertretung führt selbst aus, dass der Prüfer konsequenterweise den "Gesamtbetrag der Vorsteuern" entsprechend den nicht anerkannten Beträgen kürzen hätte müssen. Dies ist jedoch in beiden neuergangenen Bescheiden betreffend die Kalenderjahre 2004 und 2005 nicht erfolgt. Die ursprünglich von der Beschwerdeführerin auch für die nun in Rede stehenden Rechnungen der namentlich genannten und insolvent gewordenen Leistungserbringerin geltend gemachten Vorsteuern stecken noch in diesen unverändert gebliebenen Beträgen. Sie wurden - wie die steuerrechtliche Vertretung selbst ausführt - nicht ausgeschieden. Dadurch ist es für die Beschwerdeführerin nicht zu einer - wie von der steuerrechtlichen Vertretung in ihren Schriftsätzen argumentiert - Doppelbelastung gekommen. Die ursprünglich beinhalteten Vorsteuerbeträge wurden nicht gekürzt, jedoch die Umsatzsteuer aufgrund des Überganges der Steuerschuld auf die Leistungsempfängerin (Beschwerdeführerin) nachbelastet. Für die Beschwerdeführerin ist hiedurch - wie es bei Reverse-Charge vorgesehen ist - kein Schaden entstanden (Nullsummenspiel).

Auf Seite 4 des Schriftsatzes der steuerrechtlichen Vertretung vom 6. Mai 2016 wurde zitiert: "Hat der Fiskus die USt vom leistenden Unternehmer erhalten und ist eine Berichtigung nicht mehr möglich (zB infolge Insolvenz des leistenden Unternehmers), ist uE gestützt auf die EUGH-Rsp der Vorsteuerabzug zu gewähren".

Vorab ist hiezu anzumerken, dass es nicht nachweisbar war, dass die Leistungserbringerin die Umsatzsteuer tatsächlich an den Fiskus abgeliefert hat (siehe hiezu die jeweiligen Ermittlungen des Finanzamtes und der steuerrechtlichen Vertretung). Noch dazu gäbe es laut EuGH-Rechtsprechung vom 6.2.2014, C-424/12, SC Fatorie SRL gegen Directia Generala a Finantelor Publice Bihor, keinen Vorsteuerabzug für die Umsatzsteuer, die trotz Vorliegens einer Reverse-Charge-Situation vom Leistungserbringer in Rechnung gestellt wurde. Hat ein Leistungserbringer bei einem dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsatz (...) zu Unrecht eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt und zahlt der Leistungsempfänger dem Rechnungsaussteller mit dem Rechnungsbetrag diese Umsatzsteuer, darf er den Umsatzsteuerbetrag dennoch nicht als Vorsteuer geltend machen. Diese ohne Rechtsgrund vom Leistungserbringer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer berechtigt den Leistungsempfänger selbst dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn die Berichtigung des Fehlers wegen einer mittlerweile eingetretenen Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich ist. Die vom Leistungsempfänger gezahlte Umsatzsteuer war aus umsatzsteuerlicher Hinsicht nämlich nicht geschuldet. Der Leistungsempfänger kann nur zivilrechtlich vom Leistungserbringer Schadenersatz begehen (ÖStZB 68. Jahrgang, 7. August 2015, Nr. 15-16/2015, Seiten 468-472).

Diese Rechtsmeinung deckt sich mit den Ausführungen der Fachbereichsleiterin im Schriftsatz vom 15. März 2016 auf Seite 6 zweiter Absatz. Dort wurde außerdem angemerkt, dass laut Telefonat mit der steuerrechtlichen Vertretung vermutet wird, dass diese Forderung nicht im Insolvenzverfahren angemeldet wurde.

Im hier vorliegenden Beschwerdefall wurde der Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer an die Leistungserbringerin bezahlt - obwohl laut EuGH-Rechtsprechung und Rechtsmeinung der Abgabenbehörde, welcher sich das Bundesfinanzgericht ebenfalls anschließt, nicht geschuldet - und derselbe Betrag als Vorsteuer geltend gemacht. Die Vorsteuer wurde nicht korrigiert (entsprechend gekürzt), jedoch aufgrund des Reverse Charge-Verfahrens die Umsatzsteuer nachbelastet. Es kam zu einem Nullsummenspiel. Der zuviel bezahlte Rechnungsbetrag (ausgewiesene Umsatzsteuer laut Rechnung) war aus vorhin angeführten Gründen nämlich nicht geschuldet. Laut EuGH-Rechtsprechung kann die Beschwerdeführerin daher nur zivilrechtlich gegen die Leistungserbringerin vorgehen.

Der steuerrechtliche Vertreter gibt ua an, dass die Beschwerdeführerin die Zusatzbelastung wirtschaftlich nicht verkraften kann und verweist hiezu auf das im letztvorliegenden Jahresabschluss ausgewiesene negative Eigenkapital in Höhe von € 207.726,00. Die Einhebung wäre unbillig, da dem Fiskus kein tatsächlicher Schaden entstanden ist.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 15. März 2016 verwiesen. Laut dort angeführter Judikatur genüge es, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, zB wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung

von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (siehe die dort auf Seite 4 zahlreich angeführte Judikatur).

Im Schriftsatz vom 6. Mai 2016 gibt die steuerrechtliche Vertretung ua an, dass auf Grund der Überschuldung in der Bilanz, die Bank vom Geschäftsführer und Alleingesellschafter entsprechende Garantien verlangte.

Die Abgabenschuldigkeiten wurden bereits entrichtet und eine Restzahlung in Höhe von € 29.152,90 wurde am 13. November 2008 vor Einbringung der Beschwerde am 26. November 2008 erbracht. Die Bezahlung wurde durch ein kurzfristiges Darlehen der "Schwestergesellschaft" (siehe Kontoausdruck 3453) finanziert.

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (zB VwGH 17.11.2004, 200/14/0112; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061; 26.6.2007, 2006/13/0103; 24.6.2010, 2008/15/0221; 17.11.2010, 2007/13/0135). Somit war für das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der letzte Jahresabschluss per 31.12.2015 entscheidungsrelevant.

Laut Jahresabschluss per 31. Dezember 2008 war der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit € 281.509,42 ausgewiesen. Im zuletzt angeführten Jahresabschluss per 31. Dezember 2015 hat sich dieser Betrag auf € 117.445,68 reduziert. Der Bilanzgewinn wurde mit € 30.257,82 ausgewiesen. Ab dem Jahresabschluss per 31. Dezember 2013 war das Eigenkapital nicht mehr negativ. Im Jahresabschluss 2015 wurde ein Eigenkapital von € 70.257,82 angeführt. Dies entspricht auch den von der steuerrechtlichen Vertretung dargestelltem Ausführungen zu einem neuen Unternehmenskonzept: "Einerseits wird nur mehr eine geringe Anzahl von Märkten veranstaltet, wo sichergestellt ist, dass die Kosten genau begrenzt sind und auch eine entsprechend hohe Besucherfrequenz den Standbetreibern entsprechende Umsätze garantiert. Zusätzlich wurde ... für die Gastronomie das neue Angebot an "Wellwasser" entwickelt...Dieses "System" wurde von der Bf als Markennahme geschützt und wird von ihr vertrieben. Über den Verkauf von Geräten und den Nutzungsgebühren für den Markennahmen erwartet sich ...langfristig beträchtliche Einnahmen (siehe Seite 6 des Erkenntnisses).

Die wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin lässt jedenfalls nicht den Schluss zu, dass die Entrichtung der angeführten Abgabenschuldigkeiten mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die derart außergewöhnlich sind, um daraus eine Unbilligkeit in obigem Sinne argumentieren zu können. Eine kurzfristige Darlehensaufnahme durch die "Schwestergesellschaft" bzw. die Abgabe von Garantien durch den Alleingesellschafter kann dies nicht belegen. Der Stand der Verbindlichkeiten hat sich mehr als halbiert. Es wurde sogar ein Bilanzgewinn erwirtschaftet.

Auch eine drohende Existenzgefährdung, welche nur dann eine Nachsicht nach § 236 BAO rechtfertigen würde, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der hier in Rede stehenden Abgaben gefährdet ist, sodass mit einer Abgabennachsicht die

Existenzgefährdung abgewendet werden könnte, liegt im hier vorliegenden Beschwerdefall aufgrund der ausführlich dargestellten Sach- und Rechtslage nicht vor und konnte von der steuerrechtlichen Vertretung auch nicht konkretisiert werden.

Abschließend ist noch anzumerken:

Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setzt die Unbilligkeit der **Abgabeneinhebung** voraus; eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die **Abgabenfestsetzung** zu Unrecht erfolgt ist. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die **Entrichtung der Abgabe** selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062). Das heißt, die Nachsicht kann nicht dazu dienen, im Abgabenfestsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Aufgrund des bisherigen Vorbringens scheint dies jedoch der Fall zu sein (siehe hiezu auch die Ausführungen der Fachbereichsleiterin der Abgabenbehörde in ihrem Schriftsatz vom 15. März 2016 auf Seite 8 zweiter Absatz).

Durch eine Nachsicht können nur solche Auswirkungen der Abgabenvorschriften gemildert werden, die der Gesetzgeber nicht selbst vorhergesehen hat (vgl. VwGH 24.11.1989, 87/17/0146; 20.09.1996, 93/17/0007). Im vorliegenden Beschwerdefall versucht die steuerrechtliche Vertretung für die Beschwerdeführerin Auswirkungen mittels eines Nachsichtsansuchens zu sanieren, die durch Bezahlung einer nicht geschuldeten Umsatzsteuer an die Leistungserbringerin - wie ausführlich dargestellt - entstanden sind.

Wie bereits ausgeführt stützt sich das Begehr im beschwerdegegenständlichen Fall im Ergebnis auf die sachliche Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung. Die Gewährung einer Steuernachsicht würde in diesem Fall der Sache nach einer Umgehung der materiellen Rechtskraft von ergangenen Steuerbescheiden gleichkommen. Eine Nachsicht würde hier nicht die Unbilligkeit der Einhebung beheben, sondern das Ergebnis der Abgabenfestsetzung korrigieren (siehe hiezu VwGH 5.4.1957, 0040/56).

Betreffend der von der steuerrechtlichen Vertretung aufgeworfenen Frage des "Gutgläubenschutzes" wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Schriftsatz vom 15. März 2016 auf Seite 8 dritter Absatz verwiesen. Im vorliegenden Beschwerdefall geht es nämlich nicht um den Gutgläubenschutz betreffend des Vorsteuerabzuges bzw. um getätigte Umsätze unter Beteiligung an einer Steuerhinterziehung bzw. eines Finanzvergehens.

Die Argumentation der Fachbereichsleiterin der Abgabenbehörde wird auch von der Richterin des Bundesfinanzgerichtes geteilt und deren ausführliche Argumentation auch zum Inhalt dieses Erkenntnisses erhoben.

Eine Unbilligkeit in obigem gesetzlichen Sinne kann ihm vorliegenden Beschwerdefall nicht erkannt werden.

Zur Ermessensübung:

Im Falle eines Ansuchens um Nachsicht hat die Abgabenbehörde zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" entspricht. Verneint sie diese Frage, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, demnach ist der Antrag abzuweisen (VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Wie oben ausgeführt kann im vorliegenden Beschwerdefall weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit erkannt werden. Nur wenn eine Unbilligkeit zu bejahen ist, wäre im Rahmen einer umfassenden Ermessensabwägung erst zu prüfen, ob die besonderen Umstände des Einzelfalles so schwer wiegen, dass dem Abgabepflichtigen im konkreten Fall der Nachsichtsweg - und gegebenenfalls in welchem Umfang (Vertrauensschaden) - offensteht (VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0050).

Dem Bundesfinanzgericht steht nach Prüfung des vorliegenden Sachverhaltes mangels Vorliegens einer Unbilligkeit der Weg für eine Ermessensentscheidung nicht offen.

Die Beschwerde war daher aus den genannten Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 im Erkenntnis angeführte Judikatur wird verwiesen.

Feldkirch, am 24. September 2017