

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Schabetsberger & Partner Stb GmbH, Fischersteige 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31. Oktober 2014, betreffend Nachsicht § 236 BAO, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. Juni 2013 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) durch ihren Vertreter gemäß § 236 Abs. 1 BAO die gänzliche Abschreibung der aktuell fälligen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 37.039,83 sowie gemäß § 236 Abs. 2 BAO die Nachsicht folgender, bereits entrichteten Abgaben:

Beschreibung	Betrag	Datum Buchung	Datum Zahlung
Säumniszuschlag 1 für U 12/2010	97,98	09.02.2011	14.03.2011
Säumniszuschlag 1 für U 1-11/2010	722,07	09.02.2011	14.03.2011
Aussetzungszinsen 2011	75,02	10.05.2011	19.04.2012
Saldoreduktion durch Veranlagung Einkommensteuer 2010	2.737,00	19.04.2012	19.04.2012
Stundungszinsen 2012	1.716,49	11.06.2012	27.06.2012
Summe	5.348,56		

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Frau Bf. ist als Lehrerin für Englisch und Französisch langjährig an einem Wiener Gymnasium tätig. Gemeinsam mit ihrem Gatten, Herrn WW, teilt sie das Interesse am Segelsport und am Reisen, was die beiden veranlasste, eine Weltumsegelung zu planen. Die Idee, in späterer Folge ein Buch über die außergewöhnliche Expedition zu schreiben und Vorträge darüber zu halten, wurde zwischenzeitig realisiert und von einer breiten Öffentlichkeit - auch durch mediale Berichterstattung - begeistert aufgenommen.

In Vorbereitung auf die Weltumsegelung, die auf die Dauer von 3 Jahren anberaumt war, mussten viele organisatorische Vorkehrungen getroffen werden. Unter anderem vermietet Frau Bf. eine Eigentumswohnung und einen Garten mit kleinem Sommerhaus, die sie von ihrer Mutter geerbt hat. Damit während ihrer Abwesenheit alle abgabenrechtlichen Verpflichtungen eingehalten werden konnten, bevollmächtigte Frau Bf. diesbezüglich die selbständige Buchhalterin MR, die ihr persönlich bekannt war und als Einzelunternehmerin unter der Bezeichnung „S“ ihre Leistungen als Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder anbot.

Am 29. Juli 2007 verließ unsere Mandantin mit ihrem Mann Österreich und kehrte erst am 4. August 2010 zurück. Während des 3-jährigen Auslandsaufenthalts gab es zahlreiche Kontakte zu Frau MR, die noch nicht darauf schließen ließen, dass Frau Bf. und ihr Mann Opfer eines Betrugsdeliktes geworden sind. Erst nach der Rückkehr wurden Ungereimtheiten bekannt, weshalb Recherchen über die Ordnungsmäßigkeit der an Frau MR überantworteten Aufgabenbereiche stattfanden.

Nach Recherchen beim zuständigen Finanzamt (BV 25, Herr AM) bemerkte Frau Bf. unter anderem, dass für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2010 Gutschriften in Höhe von insgesamt EUR 39.797,81 geltend gemacht und auf das Bankkonto von Frau MR rückbezahlt wurden. Die Gutschriften der Voranmeldungszeiträume hätten sich laut Angaben von Frau MR auf Investitionen in der Wohnung unserer Mandantin bezogen. Da jedoch keine Investitionen getätigt wurden und unsere Mandantin unecht umsatzsteuerfrei vermietete, wurde die Betrugshandlung offenkundig. Zu diesem Zeitpunkt entzog unsere Mandantin Frau MR die steuerliche Vertretungsvollmacht und wandte sich an einen Rechtsanwalt sowie an eine Steuerberatungskanzlei.

Gegen Frau MR wurde in der Zwischenzeit ein Strafverfahren eingeleitet. Frau Bf. und ihrem Gatten wurden durch Entnahmen ihrer gesamten Ersparnisse auch andere weitreichende Vermögensschäden durch Frau MR zugefügt. Ebenso behauptet ein weiterer Geschädigter, der eine Schadenshöhe von EUR 1.300.000,00 zu beklagen hat, einen massiven Mittelabfluss. Frau MR kam laut Informationsstand unserer Mandantin im September 2011 in Untersuchungshaft. Nach Angaben der Staatsanwaltschaft ist demnächst mit dem Beginn des Strafprozesses zu rechnen.

Aufgrund der massiven Schadenshöhe kann leider nicht davon ausgegangen werden, dass unserer Mandantin Schadenersatz von Frau MR für ihre Vermögensnachteile erhält.

2. Sachliche Unbilligkeiten

2.1. Allgemein

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 anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (Ritz, BAO-Kommentar).

Weiters führt Ritz aus, dass der Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen seine Wurzeln in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben muss, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld auslöst, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

Im verwirklichten Sachverhalt unserer Mandantin ergeben sich unseres Erachtens sachliche Unbilligkeiten im Hinblick auf Ergebnisse, die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt wurden, den Grundsatz von Treu und Glauben sowie anormale Belastungen.

2.2. Ergebnisse, die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt wurden

Die Umsatzsteuer hat die Versteuerung des Letztverbrauchers zum Ziel. Sie ist daher eine Verbrauchssteuer und versteuert den Austausch von Leistungen. Steuerschuldner ist der Unternehmer, Steuerträger der Letztverbraucher. Im gegenständlichen Fall wurde mit betrügerischer Absicht aus einem umsatzsteuerlichen Letztverbraucher ein umsatzsteuerlicher Unternehmer gemacht. Diese Umqualifizierung diente einzig der missbräuchlichen Geltendmachung von Vorsteuerguthaben.

Da der Gesetzgeber mittels der Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 6 (1) Z 27 UStG Umsätze bis zu einer gewissen Betragsgrenze von der Umsatzsteuer befreit hat, wollte er, dass Umsätze, wie jene unserer Mandantin, einem Nichtunternehmer gleichgestellt sind. Als zusätzliche Vorkehrung hat der Gesetzgeber einen Antrag bestimmt, der Kleinunternehmer zur Umsatzsteuerpflicht optieren lässt. Alleine diese Regelung zeigt bereits, dass der Gesetzgeber beim Kleinunternehmer grundsätzlich von der Eigenschaft als umsatzsteuerlicher Nichtunternehmer ausgeht und es nur durch das bewusste Optieren, somit das Stellen eines gesonderten Antrags, ermöglicht wird, dass Kleinunternehmer zu umsatzsteuerlichen Unternehmern werden. Dementsprechend kommt dem Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Absatz 3 UStG große Bedeutung zu. Dieser Antrag wurde weder von unserer Mandantin selbst, noch von steuerlichen Vertretern gestellt.

Im Ergebnis war es daher die Intention des Gesetzgebers, die Umsätze unserer Mandantin umsatzsteuerfrei zu belassen und ihr im Gegenzug keinen Vorsteuerabzug zu gewähren. Dass nunmehr, sogar ohne Regelbesteuerungsantrag, Vorsteuerguthaben geltend gemacht wurden, war entgegen der gesetzlichen Intention, die Umsätze der Kleinunternehmer umsatzsteuerlich vereinfacht zu behandeln. Die Notwendigkeit, einen Regelbesteuerungsantrag zu stellen, lässt sich als Schutzmaßnahme verstehen, die Kleinunternehmer vor einer komplexen und damit auch risikoreichen Gesetzesmaterie bewahren soll. Gerade diese Schutzfunktion wurde im gegenständlichen Fall massiv

verletzt, indem der erforderliche Antrag nicht gestellt wurde und die umsatzsteuerliche Eigenschaft als Unternehmer missbräuchlich verwendet worden ist.

2.3. Grundsatz von Treu und Glauben

Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht zu beachten ist. Dies bedeutet, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts 112, 152).

Dem Grundsatz von Treu und Glauben entspricht es auch, dass sich ein Steuerpflichtiger auf eine hohe Sorgfalt der Abgabenbehörde bei der Einhebung seiner Steuern bzw. der Gewährung von Steuergutschriften verlassen darf. Dementsprechend ist die Sorgfalt der Abgabenbehörde zu hinterfragen, da im vorliegenden Fall völlig abweichend vom normalen Vorgehen agiert wurde.

Das übliche Vorgehen bei der erstmaligen Meldung eines Umsatzsteuervoranmeldungsguthabens im Zusammenhang mit Vermietungseinkünften sieht die Überprüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung vor. Insbesondere im Fall der kleinen Vermietung (im Sinne der Liebhabereiverordnung) fordert die Abgabenbehörde üblicherweise einen Nachweis über das Vorliegen einer Einkaufsquellen (gemeint wohl: Einkunftsquelle) in Form einer Prognoserechnung. Ist dieser Nachweis erbracht worden, werden wesentliche Vorsteuerguthaben mittels Vorlage der entsprechenden Belege nachzuweisen sein.

Beim Sachverhalt unserer Mandantin dürfte dieses Regelwerk kläglich versagt haben, da insgesamt Guthaben aus Umsatzsteuervoranmeldungen in Höhe von EUR 39.797,81 ausbezahlt wurden, ohne dass entsprechende Belege überhaupt existieren. Auch die Tatsache, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen regelmäßig einen Tag nach Monatsende eingebbracht, meist binnen einen Tages verbucht und ebenfalls kurz danach (an Frau MR) ausbezahlt wurden, zeigt eine massive Abweichung zur gewohnten, behördlichen Vorgehensweise.

Ebenso hätte eine einfache Plausibilitätsüberprüfung der gemeldeten Vorsteuerbeträge, denen rein rechnerisch ein Investitionsvolumen in Höhe von rund EUR 199.000,00 zugrunde liegen müsste, eindeutig einen Verdacht auslösen müssen. In den Vernehmungsprotokollen der Staatsanwaltschaft gab Frau MR an, die umsatzsteuerliche Handhabung dem Finanzamt offengelegt zu haben. Dass es sich bei den vorgelegten Belegen um Scheinrechnungen handelt und dass diese - insbesondere bei Einkünften aus kleiner Vermietung - keinen Vorsteuerabzug ermöglichen, hätte bei normaler Sorgfältigkeit auffallen müssen.

Für den Fall, dass unserer Mandantin aus den gegenständlichen Abgabengrundständen ein Vermögensschaden entsteht, wird eine Sachverhaltsdarstellung an die dafür zuständige

Staatsanwaltschaft notwendig sein, um ein allfälliges Mitwirken einer Amtsperson zu untersuchen.

2.4. Anormale Belastungen

Da die ordnungswidrige Rückzahlung von Umsatzsteuervoranmeldungsguthaben einen Abgabenrückstand bei unserer Mandantin verursacht hat, ergibt sich eine anormale Belastung, welche zu einem atypischen Vermögenseingriff führt. Folgt man der Intention des Gesetzgebers (siehe Punkt 2.2.) und berücksichtigt man die Einhaltung der amtsseitigen Sorgfaltmaßstäbe (siehe Punkt 2.3.), wäre die vorliegende Steuerbelastung zur Gänze hinfällig.

3. Persönliche Unbilligkeiten

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragsstellers (bzw. aller Gesamtschuldner). Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des (der) Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Nachdem unsere Mandantin, ebenso wie ihr Gatte, sämtliche Ersparnisse durch Mittelabflüsse an Frau MR verloren hat, wäre die Bezahlung der fälligen Abgabenverbindlichkeiten existenzgefährdend bzw. nur durch Verschleuderung von Vermögenswerten möglich. Laut Gutachten des Gerichtssachverständigen DA erfolgten durch Frau MR Mittelabflüsse vom Bankkonto, dem Sparbuch und dem Steuerkonto unserer Mandantin in Höhe von insgesamt EUR 230.197,00. Angesichts des Gesamtbetrags der vermutlich veruntreuten Geldbeträge wird es unserer Mandantin auf zivilrechtlichem Wege nicht möglich sein, ihren Schaden ersetzt zu bekommen.

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2014 wies die Abgabenbehörde den Antrag der Bf vom 19. Juni 2013 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 42.388,39 ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Sie bringen in Ihrem Antrag auf Nachsicht gem. § 236 BAO vor, dass die Umsatzsteuer die Versteuerung des Letztverbrauchers zum Ziel hat. Sie ist daher eine Verbrauchssteuer und versteuert den Austausch von Leistungen. Steuerschuldner ist der Unternehmer, Steuerträger der Letztverbraucher. Laut Ihrem Vorbringen wurde in Ihrem Fall mit betrügerischer Absicht aus einem umsatzsteuerlichen Letztverbraucher ein umsatzsteuerlicher Unternehmer gemacht. Diese Umqualifizierung diente einzig der missbräuchlichen Geltendmachung von Vorsteuerguthaben.“

Da der Gesetzgeber mittels der Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 6 (1) Z 27 UStG Umsätze bis zu einer gewissen Betragsgrenze von der Umsatzsteuer befreit hat, wollte er, dass Umsätze, wie Ihre, einem Nichtunternehmer gleichgestellt sind. Als zusätzliche Vorkehrung hat der Gesetzgeber einen Antrag bestimmt, der Kleinunternehmer zur Umsatzsteuerpflicht optieren lässt. Alleine diese Regelung zeigt bereits, dass der Gesetzgeber beim Kleinunternehmer grundsätzlich von der Eigenschaft als umsatzsteuerlicher Nichtunternehmer ausgeht und es nur durch das

bewusste Optieren, somit das Stellen eines gesonderten Antrages, ermöglicht wird, dass Kleinunternehmer zu umsatzsteuerlichen Unternehmer werden. Dementsprechend kommt dem Regelbesteuerungsantrag gem. § 6 (3) UStG große Bedeutung zu. Dieser Antrag wurde lt. Ihrem Vorbringen weder von Ihnen, noch von steuerlichen Vertretern gestellt.

Im Ergebnis war es daher die Intention des Gesetzgebers, Ihre Umsätze umsatzsteuerfrei zu belassen und im Gegenzug keinen Vorsteuerabzug zu gewähren. Das nunmehr, sogar ohne Regelbesteuerungsantrag, Vorsteuerguthaben geltend gemacht wurde, war entgegen der gesetzlichen Intention, die Umsätze der Kleinunternehmer umsatzsteuerlich vereinfacht zu behandeln. Die Notwendigkeit, einen Regelbesteuerungsantrag zu stellen, lässt sich als Schutzmaßnahme verstehen, die Kleinunternehmer vor einer komplexen und damit auch risikoreichen Gesetzesmaterie bewahren soll. Gerade diese Schutzfunktion wurde massiv verletzt, indem der erforderliche Antrag nicht gestellt wurde und die umsatzsteuerliche Eigenschaft als Unternehmer missbräuchlich verwendet worden ist. Es liege daher laut Ihrem Vorbringen sachliche Unbilligkeit vor.

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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für die Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie Stoll, BAO 583)

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 anomalen Belastungswirkung kommt (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Jedenfalls muss es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). 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 Abgabepflichtigen 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 16.10.2002, 99/13/0065).

Wie Sie ausgeführt haben, hat der Gesetzgeber mit § 6 (1) Z 27 UStG eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmer vorgesehen. § 6 Abs. 3 UStG sieht jedoch eine Optionsmöglichkeit durch einen Regelbesteuerungsantrag vor. Die Erklärung

ist gegenüber dem Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist, schriftlich abzugeben (vgl. VwGH 27.2.2008, 2008/13/0001).

Es ist ein ausdrücklicher Verzicht in schriftlicher Form gegenüber dem Finanzamt erforderlich. Das Bundesministerium für Finanzen hat dafür zwar ein eigenes Formular aufgelegt, die Verwendung dieses Formulars ist allerdings nicht zwingend. Die Verzichtserklärung ist wirksam wenn sie der Behörde tatsächlich zugekommen ist. (vgl. Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2. 05 § 6 Rz (Stand 1.3.2014, rdb.at)) Die Erklärung kann bis zur Rechtskraft des Bescheides über den Veranlagungszeitraum gegeben werden.

Die durch Sie mit einer umfangreichen Vollmacht ausgestattete Fr. MR hat am 7.4.2010 schriftlich den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung bekanntgegeben. Es wurden ebenfalls durch Ihre bevollmächtigte Vertreterin Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerguthaben eingereicht. Bei einer Steuererklärung, wie es auch die Umsatzsteuervoranmeldung ist, ist der Abgabepflichtige bzw. sein Vertreter verpflichtet richtige und vollständige Angaben zu machen.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) auf Antrag des Abgabepflichtigen erfolgen. Schreitet ein bevollmächtigter Vertreter für einen Antrag auf Rückzahlung ein, so genügt eine allgemeine Vollmacht, wenn die Rückzahlung auf ein Konto des Abgabepflichtigen erfolgen soll. Eine Geldvollmacht gemäß § 1008 ABGB ist hingegen nötig, wenn die Rückzahlung auf ein Konto, das nicht dem Abgabepflichtigen gehört (zB auf ein Konto des Vertreters) beantragt wird.

Da Fr. MR über eine von Ihnen erteilte Geldvollmacht verfügte, waren die erfolgten Rückzahlungen nicht rechtswidrig.

Es liegt somit kein Ergebnis vor, welches vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war. Vielmehr sind Versäumnisse eines bevollmächtigten Vertreters ebenfalls Ausfluss der Geschäftsbeziehung mit dem Vertreter und dem Abgabepflichtigen zuzurechnen und gegebenenfalls in einem zivilrechtlichen Verfahren gegen den Vertreter auszutragen, sie können nicht zu Lasten der Allgemeinheit zu einer Abgabennachsicht führen.

Weiters bringen Sie vor, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde, da die durch die bevollmächtigte Vertreterin eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen nicht unverzüglich durch die Behörde überprüft wurden und auch keine Prognoserechnung abverlangt wurde. Sie bringen vor, dass das Guthaben aus den Umsatzsteuervoranmeldungen ausbezahlt wurde, ohne dass entsprechende Belege überhaupt existieren. Weiters wird von Ihnen vorgebracht, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen regelmäßig einen Tag nach Monatsende eingebbracht, meist binnen einen Tages verbucht und ebenfalls kurz danach an die mit Geldvollmacht von Ihnen ausgestattete Vertreterin ausbezahlt wurde, zeigt massive Abweichungen zur gewohnten, behördlichen Vorgehensweise.

Diesbezüglich ist anzuführen, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben voraussetzt, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der

Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn bzw. für seinen Vertreter zum Ausdruck gekommen ist, und dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hieven einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (zB VwGH 4.12.2003, 2003/16/0114; VwGH 21.6.2004, 2003/17/0334; VwGH 18.10.2005, 2003/16/0486).

Somit könnte sachliche Unbilligkeit vorliegen, wenn Sie aus einem Verhalten, dass sie im Hinblick auf eine falsche Auskunft der Abgabenbehörde gesetzt hätten und dadurch einen finanziellen Schaden erlitten hätten.

Die von Ihnen vorgebrachten Punkte stellen keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar, da die Behörde kein (unrechtes) Verhalten gesetzt hat, auf das Sie vertrauen hätten können und welches eindeutig und unzweifelhaft für Sie zum Ausdruck gekommen ist. Sie haben auch Ihre Dispositionen nicht nach einem diesbezüglichen Verhalten der Behörde ausgerichtet. Das alleinige Einbringen von falschen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Rückzahlungsanträgen durch die bevollmächtigte Vertreterin ist kein Anwendungsfall des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Zur persönlichen Unbilligkeit haben sie angegeben, dass Ihre sämtlichen Ersparnisse durch Ihre Vertreterin iHv. € 230.197,- veruntreut wurden und daher die Bezahlung der fälligen Abgabeverbindlichkeiten existenzgefährdend bzw. durch Verschleuderung von Vermögenswerten möglich wäre. Angesicht der Höhe der veruntreuten Geldbeträge wird es Ihnen auf zivilrechtlichen Weg nicht möglich sein, Ihren Schaden ersetzt zu bekommen.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). 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 verbunden wäre.

Von Ihnen werden keine Angaben hinsichtlich Ihrer Einkommens- und Vermögenslage gemacht, sie führen lediglich die Veruntreuung durch Ihre ehemalige Vertreterin an. Eine persönliche Unbilligkeit kann daraus nicht erkannt werden, da Sie über regelmäßige Einkünfte verfügen und ebenfalls über Grundbesitz verfügen. Die Notwendigkeit, Vermögenswerte zur Steuerzahlung heranzuziehen, lässt für sich allein die Abgabeneinhebung nicht unbillig erscheinen (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Da die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen ist, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum und der Antrag auf Nachsicht war abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2014 erhob die Bf Beschwerde gegen den Bescheid und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Neben dem bisherigen Vorbringen verweisen wir auf aktuelle Erkenntnisse aus dem Strafprozess gegen die ehemals bevollmächtigte Vertreterin. In den Gerichtsprotokollen wird von der Beklagten wiederholt angegeben, dass das Procedere der Geltendmachung von Vorsteuer-Guthaben in enger Abstimmung mit Herrn Amtsdirektor M erfolgte. Eine sachliche Unbilligkeit kann auch darin gelegen sein, dass die Abgabenbehörde durch auffällige Sorgfaltswidrigkeit ein vom Gesetzgeber unerwünschtes Ergebnis bewirkt. Im fortgesetzten Beschwerdeverfahren werden wir vermutlich die Möglichkeit haben darzulegen, dass bei gewöhnlich sorgfältiger Behandlung der Umsatzsteuervoranmeldungen unserer Mandantin kein Schaden durch veruntreute Steuerguthaben entstanden wäre.“

Wir bitten um Verständnis dafür, dass weitere Erkenntnisse aus dem Strafprozess zur Präzisierung unseres Beschwerdebegehrens erforderlich sind, da zumal mit einem Abschluss des Prozesses frühestens in 6 Monaten gerechnet werden kann.

Mit der Bitte um entweder Stattgabe unserer Beschwerde dahingehend, dass die beantragte Nachsicht gewährt wird oder Beauftragung, die kompletten Erkenntnisse aus dem Strafprozess als Begründung der sachlichen Unbilligkeit darzulegen.“

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. August 2015 als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Gemäß § 236 Abs. 1BAO 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.“

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist dann anzunehmen, wenn das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, 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 für ihn nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 27.3.1996, 93/15/0233).

Da von Ihnen vorgebracht wird, dass sachliche Unbilligkeit vorliegt, da das Procedere der Geltendmachung von Vorsteuer-Guthaben in enger Abstimmung mit Hr. Amtsdirektor M erfolgte und daher die Abgabenbehörde durch auffällige Sorgfaltswidrigkeit ein vom Gesetzgeber unerwünschtes Ergebnis bewirkt hat, wird wie bereits im bekämpften Bescheid darauf hingewiesen, dass die durch Sie mit einer umfangreichen Vollmacht ausgestattete Fr. MR am 7.4.2010 schriftlich den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung bekanntgegeben hat. Es wurden ebenfalls durch Ihre bevollmächtigte Vertreterin Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerguthaben eingereicht. Bei einer Steuererklärung, wie es auch die Umsatzsteuervoranmeldung ist, ist

der Abgabepflichtige bzw. sein Vertreter verpflichtet richtige und vollständige Angaben zu machen. Da Fr. MR über eine von Ihnen erteilte Geldvollmacht verfügte, waren die nach Antragstellung erfolgten Rückzahlungen nicht rechtswidrig.

Es kann daher keine auffällige Sorgfaltswidrigkeit der Abgabenbehörde erblickt werden.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Abgesehen von dem unsubstanzierten Vorbringen der „engen Abstimmung“ des Procederes der Geltendmachung von Vorsteuerguthaben mit ADir M haben Sie keine Umstände vorgebracht, die eine sachliche Unbilligkeit erkennen lassen. Aus dem Akt ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte hinsichtlich Ihrer Anschuldigungen.

Es liegt somit kein Ergebnis vor, welches vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war. Vielmehr sind Versäumnisse eines bevollmächtigten Vertreters ebenfalls Ausfluss der Geschäftsbeziehung mit dem Vertreter und dem Abgabepflichtigen zuzurechnen und gegebenenfalls in einem zivilrechtlichen Verfahren gegen den Vertreter auszutragen, sie können nicht zu Lasten der Allgemeinheit zu einer Abgabennachsicht führen.“

Mit Vorlageantrag vom 25. September 2015 beantragte die Bf durch ihren Vertreter die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und führte begründend wie folgt aus:

„Die Beschwerdevorentscheidung geht davon aus, dass das Fehlverhalten des bevollmächtigten Vertreters dem Abgabepflichtigen zuzurechnen ist und keine auffällige Sorgfaltswidrigkeit der Abgabenbehörde erblickt werden kann. Hinsichtlich dieser Rechtsansicht erlauben wir uns, die Argumente unserer Beschwerde vom 04.12.2014 wie folgt zu wiederholen:

Neben dem bisherigen Vorbringen verweisen wir auf aktuelle Erkenntnisse aus dem Strafprozess gegen die ehemals bevollmächtigte Vertreterin. In den Gerichtsprotokollen wird von der Beklagten wiederholt angegeben, dass das Procedere der Geltendmachung von Vorsteuerguthaben in enger Abstimmung mit Herrn Amtsdirektor M erfolgte. Eine sachliche Unbilligkeit kann auch darin gelegen sein, dass die Abgabenbehörde durch auffällige Sorgfaltswidrigkeit ein vom Gesetzgeber unerwünschtes Ergebnis bewirkt. Im fortgesetzten Beschwerdeverfahren werden wir vermutlich die Möglichkeit haben darzulegen, dass bei gewöhnlich sorgfältiger Behandlung der Umsatzsteuervoranmeldungen unserer Mandantin kein Schaden durch veruntreute Steuerguthaben entstanden wäre.“

Über die Beschwerde 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 § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen und Leistungen von Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG ist gemäß § 6 Abs. 3 UStG, dass der Kleinunternehmer nicht auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet hat.

Diese Voraussetzung fehlte im vorliegenden Fall wegen des am 7. April 2010 schriftlich bekanntgegebenen Verzichtes auf die Kleinunternehmerregelung.

Eine Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG kam im vorliegenden Fall somit nicht in Betracht. Dass die Bf mangels Vorliegens des in Anspruch genommenen Befreiungstatbestandes die Umsatzsteuer nach allgemeinen Grundsätzen zu entrichten hat, ist somit eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die jeden Kleinunternehmer, der auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet hat, in gleicher Weise getroffen hätte; eine die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO herstellende Besonderheit des Einzelfalles liegt darin nicht. Eine in einem Abgabengesetz normierte Ausnahme von der Besteuerung kann nicht im Wege der Nachsicht auf Fälle ausgedehnt werden, für die sie nach der klaren Absicht des Gesetzgebers nicht gedacht ist (vgl. VwGH 25.06.1990, 89/15/0119).

Die von der Bf dargestellte Belastung hat ihre Ursachen nicht in der Abgabeneinhebung, sondern im (treuwidrigen) Verhalten ihrer seinerzeitigen Vertreterin. Gegen diese hat sie ihre Forderungen zu richten. Ob sie in diesem Zusammenhang das ihr Zumutbare unternommen hat, welche Vereinbarungen beim Erlöschen der Vollmacht getroffen wurden und welche rechtzeitigen Versuche zur Einbringung von Ersatzforderungen die Bf unternommen hat, wurde nicht dargetan. Dies wäre allenfalls dann von Bedeutung gewesen, wenn die Bf durch ihre ehemalige Vertreterin in eine derartig bedrohliche wirtschaftliche Lage gebracht worden wäre, dass die persönlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung anzunehmen gewesen wäre VwGH 23.03.1999, 98/14/0147).

Das schwer wiegende Fehlverhalten der steuerlichen Vertreterin ist der Bf zuzurechnen, daher ist in der Einhebung der Abgabenschuld keine sachliche Unbilligkeit zu erblicken ist (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Mit dem Vorbringen, dass die Bezahlung der fälligen Abgabenverbindlichkeiten existenzgefährdend bzw. nur durch Verschleuderung von Vermögenswerten möglich wäre, und durch Mittelabflüsse von insgesamt € 230.197,00 ein Schadenersatz auf zivilrechtlichem Wege nicht möglich sei, wird von der Bf nicht dargelegt, dass sie in eine derartig bedrohliche wirtschaftliche Lage gebracht worden wäre, dass die persönlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung anzunehmen gewesen wäre.

Dies schon deshalb, weil die wirtschaftliche Lage der Bf schon mangels ziffernmäßiger Bekanntgabe von Einkommen und Vermögen nicht ausreichend konkretisiert wurde, obwohl es im Nachsichtsverfahren Sache des Nachsichtswerbers ist, im Sinne der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren können, stellen eine Unbilligkeit nicht dar (VwGH 21.05.1992, 88/17/0218)

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060) lässt auch die Notwendigkeit, Vermögenswerte - und sei es auch Grundvermögen - zur Steuerzahlung heranzuziehen, die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig erscheinen. Wenn die Abstattung einer Abgabe nur durch eine Veräußerung von Vermögenschaften

möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkommen würde, könnte die Einziehung der Abgabe als unbillig angesehen werden. Das mag vor allem dann der Fall sein, wenn die Finanzverwaltung selbst die Zwangsversteigerung einer Liegenschaft durchführen lassen würde. Hat aber der Steuerpflichtige die Möglichkeit, einen Freihandkäufer zu suchen, dann würden Stundungen und Teilzahlungen der Unbilligkeit abhelfen und eine Nachsicht wäre nicht erforderlich, um die Unbilligkeit abzuwenden.

Zur eingewendeten Mitschuld der Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. April 1984, Zl. 83/16/0082, zwar ausgesprochen, dass bei Vorliegen einer diesbezüglichen Sorgfaltspflichtverletzung der zuständigen Abgabenbehörde eine Unbilligkeit nach Lage der Sache nicht von vornherein in Abrede zu stellen ist(vgl. VwGH 04.03.1999, 96/16/0221). Eine derartig schuldhafte Vorgangsweise der Abgabenbehörde lässt sich aus dem gegebenen Sachverhalt allerdings nicht entnehmen.

Der geltend gemachte Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG stellt lediglich auf Nichtüberschreiten der Umsatzhöhe und Nichtvorliegen eines Verzichtes gemäß § 6 Abs. 3 UStG auf die Kleinunternehmerregelung ab. Aufgrund der vorliegenden Bevollmächtigung bestand für die Behörde die Verpflichtung, über die eingebrachten Anträge auf Rückzahlung eines Guthabens zu entscheiden und dieses allenfalls gemäß § 239 BAO zurückzuzahlen.

Eine massive Abweichung zur gewohnten, behördlichen Vorgehensweise oder eine ordnungswidrige Rückzahlung von Umsatzsteuervoranmeldungsguthaben kann somit nicht erkannt werden, zumal das Vorbringen der „engen Abstimmung“ des Procederes der Geltendmachung von Vorsteuerguthaben mit ADir M bereits in der Beschwerdevorentscheidung zu Recht als unsubstantiert gewertet wurde.

Dem Vorbringen, dass Guthaben aus Umsatzsteuervoranmeldungen in Höhe von € 39.797,81 ausbezahlt worden seien, ohne dass entsprechende Belege überhaupt existierten, widersprechen schon die Angaben laut Vernehmungsprotokollen der Staatsanwaltschaft, wonach es sich bei den vorgelegten Belegen um Scheinrechnungen gehandelt habe.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 25. September 1997, 95/16/0140, in welchem ebenfalls wegen Fehlverhaltens des Vertreters ein Mitverschulden des Finanzamtes eingewendet wurde, da es die Besicherung der Abgabenschuldigkeit und Vollstreckungsmaßnahmen unterlassen habe, ausgesprochen, dass der vom Vertreter verursachte Nachteil der Beschwerdeführerin nicht im Wege einer Nachsicht dem Abgabengläubiger und damit der Allgemeinheit überbunden werden kann. Dabei kommt der Durchsetzbarkeit eines allfälligen Schadenersatzanspruches keine Bedeutung zu.

Mangels Darlegung des Vorliegens der Voraussetzung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles des § 236 BAO konnte die beantragte Nachsicht somit nicht gewährt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 13. Juni 2017