



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, vertreten durch Steuerberatungspartnerschaft, vom 17. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 17. Juni 2009 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 11. Mai 2009 beantragte die Berufungswerberin (Bw.), einen Teilbetrag der mit dem Fall „Z.“ im Zusammenhang stehenden Steuerschuld von € 1.019.924,64, nämlich Umsatzsteuer 2005 von € 977.671,59 samt Säumniszuschlag von € 19.553,43, Umsatzsteuer 05/2005 von € 11.437,94 samt Säumniszuschlag von € 228,76 sowie Stundungszinsen von € 11.032,92, die bereits allesamt entrichtet wären, in Höhe von € 845.067,08 nachsehen und rückzahlen zu wollen, wobei sie auf den Differenzbetrag von € 174.857,56, der der Bruttohandelsspanne entspreche, verzichten und ihn zur Tilgung verwenden wolle.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. bei den Liefergeschäften mit der Firma Z. aus damaliger Sicht die nötige Sorgfalt in Bezug auf die steuerliche Behandlung hätte walten lassen. Sie hätte Bestätigungen hinsichtlich österreichischer Steuernummer, UID-Nummer, Gewerberegistereintragung sowie Erfassung ihrer Wareneinkäufe in der Umsatzsteuervor-

anmeldung des Herrn Z. in Österreich durch dessen Steuerberater eingeholt, um sicher zu gehen, dass die mit ihr getätigten Umsätze auch in Österreich versteuert würden.

Dass sie dabei in einen internationalen Karussellbetrugsfall geraten wäre, in dem die Firma Z. Vorsteuern aus fingierten Eingangsrechnungen mit der Umsatzsteuerschuld ausgleiche, wäre für die Bw. weder ersichtlich gewesen noch wäre es in ihrem Einflussbereich gelegen, dies zu verhindern. Sie hätte nur auf die von ihr eingeholten Bestätigungen vertrauen können.

Ebenso wäre es der Abgabenbehörde selbst ergangen, da im März 2005 eine Umsatzsteuernachschau bei der Firma Z. durchgeführt worden wäre, die mit der Feststellung geendet hätte, dass „*die erklärten Erlöse zur Firma X mit den Kontrollmitteilungen übereinstimmen*“ würden. Sogar bei der im Jänner bei der Firma Z. durchgeführten Außenprüfung wäre die Behörde noch zu der falschen Erkenntnis gekommen, dass die Vorsteuer aus Lieferungen aus Deutschland nicht anzuerkennen wäre, da diese Lieferungen direkt an die Bw. ergangen wären. Andere Vorsteuern wären sehr wohl anerkannt und im Schätzungswege ermittelt worden. Somit wäre die Firma Z. als ganz normaler vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer in Österreich behandelt worden.

Mittlerweile stehe auf Grund der von der Bw. angestregten Feststellungsklage in Deutschland gegen die L-OHG außer Zweifel, dass die Liefergeschäfte nicht mit der L-OHG (wie von der Behörde behauptet) zustande gekommen wären, sondern direkt mit der Firma Z. abgeschlossen worden wären.

Die Bw. sehe sich daher als Opfer in diesem Karussellbetrug und betrachte es als unbillig, dass die Behörde mit wechselnder Argumentation versuche, die ihr entgangene Umsatzsteuer von einem unschuldigen Beteiligten zu erlangen, da der wahre „Steuerbetrüger“ anscheinend nicht mehr greifbar wäre. Auf Grund der Wirtschaftskrise stehe die Bw. jedoch mit dem Rücken zur Wand und sehe den Bestand ihres Unternehmens gefährdet, wenn dieser Fall womöglich durch alle Instanzen gehe und sie den Betrag von rund € 1 Mio. erst nach Jahren unverzinst zurück erhalte.

Darüber hinaus gab die Bw. einen wirtschaftlichen Ausblick für die nächsten zwölf Monate sowie den Investitionsplan bekannt:

Die Investitionen für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 in Höhe von rund € 2 Mio. wären zum Großteil vor Beginn der Wirtschaftskrise bestellt worden und wären nicht einmal mit Abschlagszahlungen zu stornieren. Der Umsatz wäre seit Juli 2008 um 75 % eingebrochen. Die akkumulierten Monatsverluste hätten in der Zeit von September 2008 bis März 2009 mehr als € 1,6 Mio. betragen. Selbstverständlich wären inzwischen betriebswirtschaftliche Maßnahmen

gesetzt worden, um die Fixkosten zu senken. Dazu zähle die Kurzarbeit ebenso wie die Reduktion des Fuhrparks und die Rückstellung weiterer geplanter und auch notwendiger Investitionen.

Wie der Abgabenbehörde bekannt wäre, würden die Banken derzeit sehr restriktiv auf Kreditansuchen reagieren und wäre die Verzinsung sehr hoch.

Wenn die Bw. nun auf den in Rede stehenden Betrag von rund € 1 Mio. zur Gänze verzichten müsse bzw. die Rückzahlung längere Zeit dauere, wäre es notwendig, weitere drastische Maßnahmen zur Rettung des Unternehmens zu setzen, nämlich die Reduktion des Personalstandes von mehr als 100 auf etwa 30 Mitarbeiter und des Fuhrparks von derzeit 19 LKWs auf sieben Stück sowie die Schließung der Zweigstellen in W. und M. .

Die Bw. ersuche daher, neben dem Aspekt der Steuergerechtigkeit in diesem Fall auch die wirtschaftliche und soziale Komponente zu berücksichtigen, und hoffe, dass ein seit 60 Jahren bestehendes gesundes und erfolgreiches Unternehmen nicht durch den „Fall Z.“ ins Wanken gebracht werde. Dass seit Beginn dieser Causa durch das Verschwinden von zwölf Aktenordnern nach den Hausdurchsuchungen und den damit verbundenen Veröffentlichungen in der Presse auch ein ungerechtfertigter Imageschaden entstanden wäre, lasse die Bw. ebenfalls nicht unerwähnt.

Mit Bescheid vom 17. Juni 2009 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab. Dazu wurde ausgeführt, dass die Bw. mit Buntmetallen handle. Im Zuge einer Außenprüfung wäre festgestellt worden, dass sie im Zeitraum August 2004 bis Mai 2005 Vorsteuern aus angeblichen innerösterreichischen Lieferungen eines G.Z. im Gesamtausmaß von € 989.109,55 geltend gemacht hätte, tatsächlich jedoch innergemeinschaftliche Lieferungen vorgelegen wären, für die die Erwerbsteuer nicht entrichtet worden wäre, weshalb auch der Vorsteuerabzug aus diesen tatsächlich nicht so stattgefundenen Lieferungen gestrichen worden wäre. Es handle sich um einen der ersten Fälle in der Karussellbetrugsgeschichte Buntmetalle.

Gegen die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wäre Berufung eingebracht worden, über die seitens des Unabhängigen Finanzsenates noch nicht entschieden worden wäre.

Da die Steuerberatung der Bw. nach der vorläufigen Veranlagung durch die Betriebsprüfung Jahreserklärungen 2005 (abweichendes Wirtschaftsjahr 05/2004-04/2005) abgegeben hätte, die den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprochen hätten, wäre der mit der Berufung gegen den auf Grund dieser Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 ergangenen Umsatzsteuer-

bescheid, die sich gegen die geschilderte Vorsteuerkürzung gerichtet hätte, eingereichte Aussetzungsantrag abzuweisen gewesen. Lediglich die Umsatzsteuernachforderung 05/2005 in Höhe von € 12.084,83 befinde sich derzeit in Aussetzung gemäß [§ 212a BAO](#). Die gesamte sich ergebende Nachforderung aus der Umsatzsteuer 2005 samt Säumniszuschlägen wäre bereits entrichtet worden, auf dem Abgabenkonto der Bw. befinde sich derzeit ein geringes Guthaben.

Gemäß [§ 236 BAO](#) könnten auch bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden. In einem solchen Fall wäre kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Werde der Nachsichtsantrag allerdings ausschließlich auf Geldmangel gestützt und vor der Erledigung des Antrages die Abgabe entrichtet, so liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Unbilligkeit mehr vor. Aufgabe des Antragstellers auf Erteilung der Nachsicht im Sinn des [§ 236 Abs. 2 BAO](#) wäre es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeiten nicht beseitigt worden wären.

Im Nachsichtsverfahren liege das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Es trete der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund, als der Nachsichtswerber selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller Umstände darzutun hätte, auf die die Nachsicht gestützt werden könne.

Die Unbilligkeit der Einziehung müsse durch besondere Umstände des Einzelfalles ausgelöst sein, sodass generelle Härten einer Abgabenvorschrift nicht durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall beseitigt werden könnten. Dazukommen müsse, dass zufolge der im einzelnen Fall gegebenen besonderen Umständen die wirtschaftliche Existenz des Abgabenschuldners gefährdet oder beeinträchtigt wäre oder wenn die Anwendung des Gesetzes zu einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Härte führe. Isoliert betrachtet begründe nach Ansicht des Finanzamtes die Tatsache, dass die Bw. im Rahmen eines Karussellbetruges in der Kette geltend machte Vorsteuer rückzahlen müsse, keine sachliche Unbilligkeit, weil lediglich Auswirkungen der herrschenden Rechtslage bzw. Rechtsauslegung vorliegen würden.

Zu prüfen wäre weiters das Vorliegen eventueller persönlicher Unbilligkeit. In diesem Zusammenhang wäre auszuführen, dass es der ständigen Rechtsprechung des VwGH entspreche, dass Konjunkturschwankungen oder Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen wären, eine Nachsicht nicht rechtfertigen würden. Ebenso

könnten wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Erwägungen keine persönliche Unbilligkeit begründen.

In der dagegen am 17. September 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass eine persönliche Unbilligkeit insbesondere vorliege, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährde bzw. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre. Durch Vorlage eines vorläufigen Jahresabschlusses zum 31. März 2009 mit einem Jahresfehlbetrag von rund € 368.000,00 und mit einem Jahresfehlbetrag von € 534.646,60 im geprüften Jahresabschluss zum 30. April 2009 bzw. eines Jahresfehlbetrages von rund € 1.558.000,00 laut Budget für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 lägen wohl eindeutig Zahlen auf dem Tisch, die die Existenz der Bw. gefährden würden. Die außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen wären bereits erwähnt worden.

Im Übrigen dürfte auch der Behörde nicht entgangen sein, dass es sich bei der derzeitigen Weltwirtschaftskrise nicht um eine Konjunkturschwankung oder um Geschäftsvorfälle handeln würde, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen wären. Die Steuerausfälle würden noch schwerwiegende Auswirkungen haben. Wenn man hier versuche, Steuerausfälle von einem unschuldigen Beteiligten zu erlangen, führe dies unweigerlich dazu, dass dieser zukünftig nicht mehr in der Lage sein werde, die notwendigen Investitionen zu tätigen, um wettbewerbsfähig zu bleiben, und im Endeffekt auch keine Beiträge mehr leisten können. Die Bw. wäre Opfer in diesem Karussellbetrug geworden und es wäre daher sachlich unbillig, dass die Behörde mit wechselnder Argumentation versuche, die ihr entgangene Umsatzsteuer von einem unschuldigen Beteiligten zu erlangen, da der wahre „Steuerbetrüger“ anscheinend nicht mehr greifbar wäre.

Zunächst werfe die Behörde der Bw. vor, eine Geschäftsbeziehung mit einer L-OHG in A. eingegangen zu sein. Diesen Vorwurf hätte die Bw. auf eigene Kosten mit einer Klagsführung in Deutschland zu entkräften versucht, obwohl es für die Behörde ein leichtes gewesen wäre, im Amtshilfeverfahren mit den deutschen Behörden das Kundenkonto mit den abgeblichen Bewegungen zur Verfügung zu stellen. Von der durch die Behörde zugesagten Unterstützung in diesem Zivilverfahren wäre leider nichts zu bemerken gewesen.

Zwischenzeitlich würden im Finanzamt zwölf Aktenordner mit Originalunterlagen der Bw. betreffend die Geschäftsverbindung mit der Firma G.Z. , welcher bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden wären, verschwinden. Diese wären bis dato nicht wieder aufgetaucht, wobei sich die Bw. noch rechtliche Schritte vorbehalte.

Danach schwenke die Behörde in ihrer Argumentation um und behaupte, dass die Firma G.Z. von Deutschland aus die Ware nach Österreich geliefert und in Österreich gar keine Betriebsstätte bestanden hätte. Obwohl die Behörde selbst im April 2005 bei der Firma G.Z. unter der Adresse XY-Straße, eine Außenprüfung und Nachschau betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 08/2004-01/2005 durchführe mit der Feststellung, dass die erklärten Erlöse zur Bw. mit den Kontrollmitteilungen übereinstimmen würden. Und obwohl die Behörde durch das deutsche Amtshilfeverfahren hinsichtlich Karussellbetrug sensibilisiert gewesen wäre, gehe sie bei der Firma Z. von einer bestehenden österreichischen Betriebsstätte aus. Auch noch fast drei Jahre später bei der im Jänner 2008 von der Behörde durchgeführten Außenprüfung bei der Firma G.Z. werde dieser als ganz normaler Unternehmer mit Sitz in Österreich behandelt und die Umsatzsteuer im Schätzungsweg ermittelt. Der Behörde scheine trotz Sensibilisierung auf Karussellbetrug bei zwei durchgeführten Außenprüfungen nicht aufgefallen zu sein, dass die Firma G.Z. anscheinend in Österreich gar keinen Sitz hätte. Weiters wären vom Finanzamt bei der von ihr selbst durchgeführten Außenprüfung Materiallieferungen im April 2005 aus der Slowakei sehr wohl die Lieferungen der Firma G.Z. mit Sitz in G. anerkannt und keine Bedenken gegen den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen geäußert worden.

Für die Behörde hätte diese mangelnde Sorgfalt und die Behandlung des G.Z. als österreichischen Unternehmer anscheinend keine Konsequenzen! Sie erachte es sogar als gerecht und billig, bei sich und den Abgabepflichtigen unterschiedliche Maßstäbe hinsichtlich Sorgfalt heranzuziehen. Im Gegenteil unterstelle man der Bw. grobe Fahrlässigkeit bei der Überprüfung ihres Lieferanten undbürde ihr sämtliche Kosten auf. Obwohl die Abgabepflichtige sich die Gewerbeberechtigung des G.Z., den Bescheid über die Erteilung eines UID-Nummer und die Mitteilung über die Vergabe einer Steuernummer des zuständigen Finanzamtes hätte vorlegen lassen. Daneben wären noch Bestätigungen des Steuerberaters vorgelegen, dass die Firma G.Z. die Umsätze unter der bekannten Steuernummer ans Finanzamt melde und entrichte.

Aus welchem Grund hätte man zum damaligen Zeitpunkt noch Zweifel an der Existenz eines Lieferanten mit österreichischer Betriebsstätte haben sollen? Für den Handel mit Metallen wäre es nicht erforderlich, ein Lager und eine großartige kaufmännische Einrichtung zu unterhalten, da die Ware fast ausschließlich im Streckengeschäft verschickt werde. Von der fachlichen Kompetenz des Herrn G.Z. ganz zu schweigen, welcher sich als Spezialist in Sachen Buntmetalle gezeigt und die Warenlieferungen in ausgezeichneter Qualität und großer Menge über seine Betriebsstätte in Österreich durchgeführt hätte.

Lägen keine besonderen Verdachtsmomente vor, bestehe für den Abnehmer insbesondere auch keine Verpflichtung, sich zu vergewissern, ob der leistende Unternehmer sein Unter-

nehmen von der in der Rechtsprechung angegebenen Adresse aus betreibe bzw. dort auch auffindbar wäre. Derartige Nachschaubesuche würden wohl den Wirtschaftsverkehr unverhältnismäßig erschweren (*Achatz*, SWK 3/2008).

Wenn nun die Behörde schon im Nachhinein, obwohl ihr dieselben Fehler unterlaufen wären, aus rein formalen Gründen den Vorsteuerabzug aus diesen Gutschriftsabrechnungen versage, da sich nunmehr herausstelle, dass die Adresse des Gutschriftsempfängers unzutreffend wäre, müsse wohl für die Bw. gemeinschaftsrechtliche Gutgläubigkeit und Vertrauensschutz nach den Grundsätzen der Urteile *Teleos* und *Netto Supermarkt* Berücksichtigung finden.

Unter Randnummer 22 ff. des Urteils *Netto Supermarkt* werde angeführt:

„Wie schon im Urteil Teleos unter Randnummer 58 festgehalten wird, rechtfertigt das in Artikel 15 der Sechsten Richtlinie genannte Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferer. Die Verteilung des Risikos zwischen diesen und der Finanzverwaltung auf Grund eines von einem Dritten begangenen Betruges muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein.

Dies scheidet aus, wenn ein Steuersystem dem Lieferer unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Umsatzsteuer auferlegt. Der Generalanwalt hat in Nr. 45 seiner Schlussanträge ausgeführt, dass es offenkundig unverhältnismäßig wäre, einem Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, Steuereinnahmen entgehen.“

Da mittlerweile die herrschende Rechtslage bzw. Rechtsauslegung auch vom Finanzamt nicht mehr isoliert betrachtet werden könne, sondern sehr wohl durch Gemeinschaftsrecht determiniert wäre, erachte die Bw. die zitierte gemeinschaftsrechtliche Rechtsprechung, die ja geradezu das unmissverständliche Argument für eine sachliche Unbilligkeit liefere, direkt auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar.

Die Unverhältnismäßigkeit der Steuertragung durch die Bw. alleine führe auch dazu, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeiten nicht beseitigt worden wären.

Auch der BFH hätte Billigkeitsmaßnahmen gemäß der Bestimmungen des § 163 dAO nach den Grundsätzen des EuGH in den erwähnten Urteilen nicht ausgeschlossen, sodass in Deutschland vom Vertrauenstatbestand gestützte Gründe jedenfalls im Verfahren über die abweichen-

de Steuerfestsetzung geltend gemacht werden könnten. Dies wäre in Härtefällen auch – bei Adaptierung auf österreichische Verhältnisse – der richtige Weg, um ungerechtfertigte Vorsteuerkürzungen hintanzuhalten (*Laudacher*, SWK 22/2009).

Seit dem 23. Juni 2009 könne ein Steuerpflichtiger durch einen Online-Dienst der EU-Kommission eine Bescheinigung erhalten, mit der er nachweisen könne, dass er eine Umsatzsteueridentifikationsnummer zu einem bestimmten Zeitpunkt auf ihre Gültigkeit überprüft hätte. Damit könne demnach ein ehrlicher Wirtschaftsbeteiligter, der unfreiwillig in einen von seinem Geschäftspartner verübten Betrug verwickelt worden wäre, nachweisen, dass er in gutem Glauben gehandelt hätte (*Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2009, 360).

Wenn mittlerweile die bloße UID-Nummernabfrage für die Gutgläubigkeit ausreiche, dann wäre es für die Bw. wohl schon himmelschreiend unbillig, ihr die gesamte Umsatzsteuer aufzubürden, im Hinblick auf die von ihr bereits erwähnten eingeholten Bestätigungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in [§ 236 BAO](#) vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, [87/15/0103](#); sowie *Stoll*, [BAO](#), 583).

Die in [§ 236 BAO](#) geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, [91/13/0118](#)).

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

Die sachliche Unbilligkeit muss eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein (VwGH 11.11.2004, [2004/16/0077](#)). Die Nachsicht dient auch nicht dazu, im

Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 30.9.2004, [2004/16/0151](#)). Ob daher im gegenständlichen Fall die von der Firma G.Z. in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuern abziehbar waren, ist eine Frage des Festsetzungsverfahrens. Diese Frage wurde vom Unabhängigen Finanzsenat in der Entscheidung vom 24. August 2009 aus den dort angeführten Gründen verneint. Es ist daher auch im Nachsichtsverfahren davon auszugehen, dass die Nichtanerkennung der Vorsteuern dem Gesetz entspricht. Das gegenständliche Verfahren kann nicht dazu dienen, die Richtigkeit der Abgabefestsetzung neuerlich zu prüfen.

Wenn auch die Abgabefestsetzung 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 abzuwenden. Es ist somit möglich, dass die Einhebung der zutreffend festgesetzten Abgabe den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass die Einhebung der Abgabe im Einzelfall unbillig erscheinen muss (*Stoll*, [BAO](#), 2429).

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

Im gegenständlichen Fall ist daher die Frage zu klären, ob die Einhebung der von der Bw. zu Unrecht geltend gemachten und daher vom Finanzamt zurückgeforderten Vorsteuern sachlich unbillig wäre. Die Bw. vertrat dazu zusammengefasst die Ansicht, es könne nicht Sinn der Regelung über den Vorsteuerabzug sein, dass das Opfer eines Betruges den Schaden zu tragen hätte, zumal sie die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Sorgfalt angewendet, und daher im guten Glauben die Vorsteuern geltend gemacht hätte.

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass das Umsatzsteuergesetz keinen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft des Leistenden kennt (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 32 mwN). Gleiches gilt etwa auch für den Fall, dass zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung besteht (*Ruppe*, UStG³, § 11 Tz 68/1 mwN). Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es auf den "guten Glauben" des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers nicht ankomme (z.B. VwGH 25.4.2001, [98/13/0081](#); 16.12.1998, [96/13/0202](#); 25.6.1998, [97/15/0152](#); 28.5.1997, [94/13/0230](#); 13.12.1995, [95/13/0030](#)). Der Auffassung einer Abgabepflichtigen, sie habe sich im guten Glauben darauf verlassen dürfen,

dass ein Unternehmen, welches über eine inländische Steuer- und UID-Nummer verfüge, an der angegebenen Adresse etabliert sei, ohne dass ihr eine Obliegenheit dahingehend auferlegt werden dürfe, die Richtigkeit solcher Angaben zu kontrollieren, hat der Verwaltungsgerichtshof zuletzt im Erkenntnis vom 1.6.2006, 2004/15/0069 neuerlich eine klare Absage erteilt.

Dem Vorbringen der Bw., sie hätte ihren Informationspflichten durch Einholung von Bestätigungen über Steuer- und UID-Nummer Genüge getan, ist entgegenzuhalten, dass bereits in der hinsichtlich der zu Grunde liegenden Umsatzsteuer ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.8.2009, RV/0761-K/07, Seiten 22 ff., klar zum Ausdruck gebracht wurde, dass genügend Anhaltspunkte vorlagen, um an der Redlichkeit des Lieferanten Z. Zweifel haben zu müssen.

Aber auch aus den angeführten Urteilen des EuGH vom 27.9.2007, [C-409/04](#), *Teleos*, und vom 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, lässt sich für die Bw. nichts gewinnen, weil es in den angesprochenen Judikaten im Unterschied zum gegenständlichen Fall um die Obliegenheiten des Lieferanten geht, der zumutbare Maßnahmen zum Ausschluss eines Betruges ergreifen muss, um nicht nachträglich zur Umsatzsteuer herangezogen zu werden.

Die Bw. war jedoch im vorliegenden Umsatzsteuerbetrugsskandal der Abnehmer der Lieferungen des G.Z., die somit keine Umsatzsteuer zu zahlen, sondern die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer zurückzuzahlen hatte.

Aber auch das mit der Situation der Bw. vergleichbare Erkenntnis des EuGH vom 12.1.2006, [C-354/03](#), C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, ist der Argumentation der Bw. nicht dienlich:

Nach dieser Entscheidung sind Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 2 Nr. 1, 4 und 5 Abs. 1 der 6. MWSt-RL, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck - den dieser Steuerpflichtiger weder kannte noch kennen konnte - eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt (Rn 51). Das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug wird auch nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben

kann, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist (Rn 52).

Abgesehen davon, dass es auch in diesem Zusammenhang wieder um die im Nachsichtsverfahren nicht entscheidende Frage geht, ob der Vorsteuerabzug in einem solchen Fall zusteht oder nicht, muss der Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die Unkenntnis der betrügerischen Handlungen (siehe erneut UFS 24.8.2009, RV/0761-K/07) vorgeworfen werden, weshalb die Vorsteuer nicht geltend gemacht werden kann.

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

Angemerkt sei noch, dass nach dem erwähnten EuGH-Urteil nur Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, Lieferungen bzw. eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MWSt-RL sind, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen. Es erscheint daher zumindest zweifelhaft, ob in einer Lieferkette tatsächlich auch die Lieferungen des Umsatzsteuerbetrügers als Lieferungen im Sinne der 6. MWSt-RL zu werten sind, oder nicht vielmehr nur die Lieferungen der redlichen Unternehmer in der Lieferkette zum Vorsteuerabzug berechtigen sollen - eben unabhängig davon, dass sich in der Lieferkette ein unredlicher Unternehmer befindet. Die Bw. hat aber gerade die vom Umsatzsteuerbetrüger Z. in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend gemacht.

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

Im gegenständlichen Fall erscheint daher weder die Festsetzung noch die Einhebung der gegenständlichen Umsatzsteuern sachlich unbillig. Der unabhängige Finanzsenat teilt auch die Ansicht des Finanzamtes, dass hier lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage

vorliegt, die alle vom betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft. Die sehr detailreichen Ausführungen der Bw. hinsichtlich des Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht gehen deshalb ins Leere, weil diese keine sachliche Unbilligkeit zu begründen vermögen, da die betreffenden vermeintlich dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden innerstaatlichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes wiederum lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und somit keine unbillige Härte des Einzelfalles darstellen.

In der Einhebung der Abgaben ist auch weder eine besonders harte Auswirkung des Gesetzes noch ein atypischer Vermögenseingriff zu erblicken, da gerade kein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Allein der Umstand, dass die Abgabenschuld nicht erwartet worden wäre und die geltend gemachten Vorsteuern betragsmäßig sehr hoch gewesen wären, lässt die Abgabenschuld noch nicht unproportional zum auslösenden Sachverhalt erscheinen.

Von der Bw. wurde auch das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit behauptet. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, [2003/13/0156](#)).

Im vorliegenden Fall wurde die Umsatzsteuer 2005 mit Bescheid vom 11. Juni 2007 mit einer Nachforderung in Höhe von € 977.671,59 festgesetzt. In den darauffolgenden Monaten wurde diese Abgabenschuldigkeit durch die Verrechnung der gemeldeten und verbuchten Vorsteuergutschriften der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 04/2007 bis 12/2008 gemäß [§ 214 Abs. 1 BAO](#) getilgt. Die durch die weiteren Gutschriften seither entstandenen Abgabenguthaben wurden teils der Bw. zurückgezahlt und teils auf dem Abgabenkonto stehengelassen, sodass nunmehr ein Guthaben von € 191.851,65 ausgewiesen ist.

Es kann auch hinsichtlich einer bereits entrichteten Abgabe eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus wirtschaftlichen Gründen bestehen. Nach [§ 236 Abs. 2 BAO](#) findet der erste Absatz dieser Vorschrift auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung, wobei in einem solchen Fall kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen ist.

Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten aus wirtschaftlichen Gründen kommt insbesondere in Betracht, wenn diese Schuldigkeiten zwar infolge der Verrechnungsanordnung des [§ 214 Abs 1 BAO](#) durch Zahlungen des Steuerpflichtigen getilgt, die für eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sprechenden Gründe damit aber nicht beseitigt sind. Dies trifft etwa dann zu, wenn die nachzusehenden Abgabennachforderungen ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten des Steuerpflichtigen auslösten und sich an diesen trotz Tilgung durch Verrechnung gem [§ 214 Abs. 1 BAO](#) nichts änderte (VwGH 20.1.1998, [86/14/0103](#)).

Zur persönlichen Unbilligkeit führte die Bw. aus, dass die Investitionen für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 in Höhe von rund € 2 Mio. zum Großteil vor Beginn der Wirtschaftskrise bestellt worden und nicht einmal mit Abschlagszahlungen zu stornieren wären. Der Umsatz wäre seit Juli 2008 um 75 % eingebrochen. Die akkumulierten Monatsverluste hätten in der Zeit von September 2008 bis März 2009 mehr als € 1,6 Mio. betragen. Es wären inzwischen betriebswirtschaftliche Maßnahmen gesetzt worden, um die Fixkosten zu senken. Dazu zähle die Kurzarbeit ebenso wie die Reduktion des Fuhrparks und die Rückstellung weiterer geplanter und auch notwendiger Investitionen. Wie der Abgabenbehörde bekannt wäre, würden die Banken derzeit sehr restriktiv auf Kreditansuchen reagieren und wäre die Verzinsung sehr hoch. Wenn die Bw. nun auf den in Rede stehenden Betrag von rund € 1 Mio. zur Gänze verzichten müsse bzw. die Rückzahlung längere Zeit dauere, wäre es notwendig, weitere drastische Maßnahmen zur Rettung des Unternehmens zu setzen, nämlich die Reduktion des Personalstandes von mehr als 100 auf etwa 30 Mitarbeiter und des Fuhrparks von derzeit 19 LKWs auf sieben Stück sowie die Schließung der Zweigstellen in W. und M..

Dem Vorbringen der Bw., dass der Umsatz seit Juli 2008 um 75 % eingebrochen wäre, ist zu entgegnen, dass laut Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Mai 2008 bis 30. April 2009 Umsatzerlöse in Höhe von € 67.816.526,42 erzielt wurden. Da im Vergleichszeitraum des vorangegangenen Jahres die Umsatzerlöse € 95.010.496,52 betrugen, kann zwar von einem Umsatzrückgang, nicht aber in Höhe von 75 % gesprochen werden, zumal die Umsatzsteuernachforderung bereits am 11. Juni 2007 festgesetzt wurde und im Wirtschaftsjahr vom 1. Mai 2007 bis 30. April 2008 noch keine Umsatzeinbrüche zu verzeichnen waren.

Ein Vergleich der Bilanzen zeigt außerdem einen Abbau der Verbindlichkeiten von € 11.331.204,35 zum 30. April 2007, auf € 9.081.556,16 zum 30. April 2008 und schließlich auf € 6.700.746,19 zum 30. April 2009.

Außerdem muss dem Einwand der angeblich notwendigen Reduktion der Mitarbeiter von etwa 100 auf 30 die Aktenlage entgegen gehalten werden, wonach in den Jahren 2000-2010 nachstehende Lohnzettel übermittelt wurden:

<i>Jahr</i>	<i>Anzahl der Mitarbeiter</i>
2000	109
2001	107
2002	290
2003	96
2004	160
2005	143
2006	144
2007	178
2008	185
2009	162
2010	159

Der in den der Rückforderung der Vorsteuern 2005 (Bescheid vom 11. Juni 2007) folgenden Jahren 2008-2010 beschäftigte Mitarbeiterstand bewegte sich somit in etwa der durchschnittlichen Höhe (ca. 157) aus den vorstehenden Jahren 2000-2010. Eine wie behauptet derart drastische Reduzierung des Personalstandes war daher nicht festzustellen.

Darüber hinaus ist es der Bw. nicht gelungen, zu erklären, weshalb ausgerechnet das Unterbleiben eines Nachlasses der vom Nachsichtsantrag betroffenen Abgabenschuld eine Gefährdung ihrer wirtschaftlichen Existenzgrundlagen herbeiführen sollte, zumal hohe Bankverbindlichkeiten zu bedienen sind.

Weiters ist aus der Erforderlichkeit sofortiger Entrichtung der Abgabenschuld für das Vorliegen persönlicher Unbilligkeit dann nichts zu gewinnen, wenn eine solche Erforderlichkeit deswegen nicht besteht, weil die betroffene Abgabenschuld ja bereits entrichtet ist (VwGH 2.6.2004, [2003/13/0156](#)).

Aufgabe des Antragstellers auf Abgabennachsicht im Sinne des [§ 236 Abs. 2 BAO](#) ist es aber, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind (VwGH 25.6.1990, [89/15/0076](#)).

Da die Abstattung der Abgabenschuld entgegen der Behauptung der Bw. offenbar mit keinerlei außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden war und ihre Ausführungen nicht geeignet sind, aufzuzeigen, dass diese (allenfalls) für eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sprechenden Gründe durch die im Wege der Verrechnung mit Abgabengutschriften erfolgte Tilgung der Abgabenschuldigkeit, deren Nachsicht begehrt wird, nicht beseitigt sind, kann bei der Bw. keine persönlich bedingte Unbilligkeit erkannt werden.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Februar 2011