

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die R. in der Beschwerdesache M.K. (Bf.) über die Beschwerde vom 14. April 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 26.03.2013 über die Abweisung eines Nachsichtsansuchens zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Bf. brachte am 10. Dezember 2012 ein Gesuch um Nachsicht einer Steuerschuld ein und führte dazu aus:

"Die Steuerschuld in Höhe von EURO 227.919,38 betrifft den Zeitraum von 1997 bis 2002 und für diesen Zeitraum verrechnete Zinsen und Zuschläge. Den nicht mehr reversiblen Steuerbescheiden liegt keine tatsächliche Steuerschuld oder eine Steuerschuld in wesentlich geringerem Umfang zugrunde.

Aus dem geltend gemachten Betrag von EURO 272.919,38 lt. Rückstandsausweis entfallen insgesamt EURO 156.853,16 auf USt und ESt für die Jahre 2001 und 2002 und wurden durch Schätzung im Jahr 2005 festgesetzt. Bisher waren USt und ESt für diese Jahre mit insgesamt EUR 63.024,04 festgesetzt.

In den 2005 ergangenen Bescheiden wurde als Bemessungsgrundlage für 2001 ein Umsatz von 3.600.000,-- ATS und ein Einkommen von 1.300.000,-- ATS, für 2001 ein Umsatz von EUR 265.000,- und ein Einkommen von EUR 95.000,-- festgesetzt. Mein tatsächlicher Umsatz hat im Jahr 2001 mit rund ATS 2.300.000,- wesentlich weniger als in den Vorjahren betragen, im Jahr 2002 nach Verhängung des Berufsverbotes am 16.1.2002 unter ATS 400.000,- (EUR 30.000,--). Beide Jahre haben mit Verlust geendet.

Weitere EUR 31.860,25 entfallen auf Zinsen, Verspätungszuschlag, Strafen, Saumniszuschlag, EUR 27.867,50 auf USt 1998 bis 2000, EUR 38.212,15 auf ESt 1997 bis 1999, 18.126,32 auf Lohnsteuer 11/99, 12/99, 2000 und 2002, Dienstgeberbeitrag, Sonderausgaben-Nachversteuerung 2000.

Steuerschuld 1997 - 2001 (1992 - 2001):

Mein Einkommen wurde in den Jahren 1997 bis 2001 und zuvor 1992 bis 1996 durch Malversationen und Falschabrechnungen meiner Kanzleileiterin M.G. um folgende Beträge gemindert:

1997 ATS 380.732,57

1998 ATS 941.536,05

1999 ATS 380.749,37

2000 ATS 106.066,--

2001 ATS 145.000,--

Einkommen lt. Bescheid 2.7.2002 665.571,19 verbleibt 284.838,62

1.154.511,-- 212.974,95

601.452,-- 220.702,63

-378.513,-- 484.579,--

tatsächliches Einkommen wesentlich geringer als lt. Festsetzungsbescheid

1992 ATS 265.420,50

1993 ATS 275.615,42

1994 ATS 470.930,46

1995 ATS 463.036,93

1996 ATS 589.090,60

Meine Kanzleileiterin M.G., die insgesamt 20 Jahre bei mir beschäftigt war, hat mich zumindest seit 1992 bis zu ihrer Entlassung am 6.8.2001 durch betrügerische

Belegmanipulationen und Verfälschungen von Belegen bestohlen. Dies habe ich durch Nachbuchungen und Recherchen ab Frühjahr 2002 und in vollem Umfang ab Ende 2004 bis Anfang 2007 im Zuge der Erstellung des Sachverständigengutachtens im Strafverfahren gegen M.G. erfahren. Mein Steuerberater St. erklärte mir, die Schädigungen seien einkommensmindernd und er werde die entsprechenden Berichtigungsanträge beim Finanzamt einbringen. Durch das gegen mich geführte Finanzstrafverfahren SpS-Nr. 1 habe ich im Juni 2008 erfahren, dass er dies nicht getan hat, er die Frist zur Stellung eines Wiedereinsetzungsantrages versäumt hat und er auch diese Unterlagen über die Malversationen von M.G. - im Wesentlichen das Teilgutachten des Sachverständigen SV, das seit Anfang Janner 2007 vorlag, - im Spruchsenatverfahren nicht vorgelegt hatte. Ich habe dies selbst gemacht, das Verfahren wurde eingestellt.

#### Steuerschuld 2001- 2002:

mein Steuerberater hatte meine Buchhaltungsunterlagen und den Auftrag zur Einbringung der Steuererklärungen auch für diese Jahre. Dass er diesen Auftrag nicht durchgeführt hat und ich mit Beträgen, die in keinem Verhältnis zu meinem tatsächlichen Einkommen standen, eingestuft wurde, habe ich aus dem Teilgutachten Kridatatabstand SV erfahren. S und seine später gegründete S-GmbH haben mich seit Ende der 60-er Jahre steuerlich vertreten, er war fachlich kompetent und ich habe ihm voll vertraut. Dass seine fachliche Qualifikation offenbar extrem nachgelassen hat, er mich nicht mehr korrekt vertreten und mir Informationen über an ihn durch seine Postvollmacht zugestellte Bescheide vorenthalten hat, habe ich erst durch das Spruchsenatsverfahren und das Teilgutachten Kridatatabstand erfahren.

Vermutlich bestand auch eine Interessenskollision, da ihm Buchhaltungsunterlagen der ebenfalls von ihm vertretenen Fa. F zur Verfügung standen, aus denen zumindest der Verdacht auf Malversationen von M.G. entstehen musste.

Zu dem Zeitpunkt, zu dem ich von diesen Fakten Kenntnis erlangt und die Vollmachten von S gekündigt habe, war lt. Auskunft des Finanzamtes eine Wiederaufnahme der Verfahren und Berichtigung der Bescheide entsprechend den tatsächlichen Einnahmen nicht mehr möglich.

Meine wirtschaftliche Existenz wurde durch das Berufsverbot im Janner 2002 und dessen Aufrechterhaltung bis zur Abweisung des Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens vernichtet. Ich habe mir in 20 Jahren eine von der Auftragslage her gute Kanzlei aufgebaut und hatte nach Entlassung von M.G. Anfang 2002 Aufträge von bisherigen ständigen Klienten und guten neuen Klienten, die ich nicht mehr ausführen konnte. Die Rechtsanwaltskammer verweigert mir auch nach Erreichung des Pensionsalters - ich bin 66 Jahre alt - die Pensionszahlung bzw. knüpft sie an die unerfüllbare Bedingung der Eintragung in die Anwaltsliste mindestens 5 Jahre vor Pensionsantritt und Zahlung einer Haftpflichtversicherung in für mich nicht finanzierbarer Höhe.

Ich habe bis zur Verhängung des Berufsverbots 20 Jahre hindurch Kammerbeiträge bezahlt, für die ich nach derzeitigem Stand keine Gegenleistung erhalte.

Trotz der enormen psychischen und physischen Belastung durch das erst im Jänner 2011 beendete Strafverfahren gegen mich, die sehr arbeitsintensiven Nachbuchungen seit Jänner 2002 und bis heute andauernden Recherchen in meinen Kontoauszügen aus den Jahren 1992 bis inkl. Juli 2001 und den nachbestellten Belegen im Zusammenhang mit dem Strafverfahren gegen M.G., die für mich nicht nachvollziehbar lange Dauer des Strafverfahrens gegen M.G. und damit auch des bis zur rechtskräftigen Beendigung des Strafverfahrens unterbrochenen Arbeitsgerichtsverfahrens, die dadurch immer geringer werdende Aussicht auf Einbringlichkeit meiner Forderung gegen M.G. durch Pfändung ihrer Pension, den Verlust meiner Existenz und eines Berufes, den ich sehr gerne ausgeübt habe, den Konkursantrag 2002 , die Abweisung mangels kostendeckenden Vermögens 2003 und die daraus resultierenden Folgen, habe ich nach verschiedenen Beschäftigungen vor 3 Jahren wieder in meinem zweiten erlernten Beruf als Immobilienmakler zu arbeiten begonnen und konnte mir bisher einen kleinen Kundenstock aufbauen und die Umsätze langsam steigern. Ich bin 66 Jahre alt, hatte seit Jahresende 2000 keinen Urlaub und arbeite ohne wesentliche Unterbrechung die gesamte Woche, um mir in der mir noch verbleibenden Zeit, in der ich arbeitsfähig bin, wieder eine Existenz aufzubauen und ständiges Einkommen und einen Pensionsanspruch zu erzielen.

Sachverhalt:

Ich war von 1989 bis Oktober 2003 in die Anwaltsliste eingetragen und habe den Beruf bis 16.1.2002 mit dem Kanzleisitz in A, ausgeübt. Am 16.1.2002 hat der Disziplinarrat der Rechtsanwaltskammer über mich ein Berufsverbot verhängt und dieses trotz Vorlage von Entlastungsbeweisen ohne auf diese einzugehen verlängert und bis zur Streichung aus der Liste wegen Abweisung eines Konkursantrages der WGKK mangels kostendeckenden Vermögens aufrechterhalten. Die WGKK hat mir zwar nach Kenntnis des Sachverhalts die Zahlung von leistbaren kleinen Raten bewilligt, konnte jedoch den Konkursantrag auf Grund der geänderten Rechtslage nicht mehr zurückziehen.

Das Berufsverbot wurde wegen Strafanzeigen einiger Haus- und Wohnungseigentümer, die auf Grund falscher Abrechnungen meiner langjährigen Kanzleileiterin M.G., die auch mit der Führung der Hausverwaltung beauftragt war, der Meinung waren, ich hätte Geldbeträge veruntreut, verhängt, ohne mir die Möglichkeit einer Stellungnahme einzuräumen. Tatsächlich habe ich bei Nachbuchung sämtlicher Kontenbewegungen dieser Häuser und Rückfrage bei Professionisten festgestellt, dass M.G. von mir von Hauskonten und meinem Konto Ordinario geleistete Zahlungen seit 1992 in Höhe von insgesamt mehr als 2 Millionen ATS nicht in die Hausabrechnungen aufgenommen hatte. Unter Vorlage dieser Abrechnungen habe ich die Aufhebung des Berufsverbotes wiederholt beantragt. Der Disziplinarrat der Rechtsanwaltskammer hat sämtliche vorgelegte Beweismittel mit Stillschweigen übergangen und hat das Berufsverbot wesentlich über die gesetzliche Frist von einem Jahr über 13/4 Jahre bis zur Abweisung des Konkursantrages

mangels kostendeckenden Vermögens aufrechterhalten und mir danach brieflich mitgeteilt, dass ich aus der Liste gestrichen wurde.

Das Strafverfahren gegen mich hat insgesamt von der ersten Einvernahme im Jänner 2002 bis Jänner 2011 gedauert und mit einer Verurteilung wegen fahrlässiger Krida - der Sachverständige hatte festgestellt, dass ich die Ende 1999 eingetretene Zahlungsunfähigkeit hätte erkennen müssen - geendet.

Grund für meine Zahlungsschwierigkeiten und Kreditaufnahmen waren die Malversationen meiner ehemaligen Angestellten zur eigenen Bereicherung und ihre Falschabrechnungen zu Gunsten von Haus- und Wohnungseigentümern. Die Falschbuchungen habe ich ab 2002 festgestellt, die Malversationen im vollen Umfang erst durch die Nachbestellung der bei der Bank erliegenden Belege für durchgeführte Überweisungen im Auftrag des im Strafverfahren beauftragten Sachverständigen SV im Zeitraum Ende 2004 bis Ende 2006.

Ich hatte M.G. am 8.8.2001 fristlos entlassen, da sie ohne mein Wissen ein Schreiben an die WGKK verfasst und abgesendet hat, mit dem sie vertuschen wollte, dass sie die Abmeldung einer Angestellten nicht durchgeführt hat. Auf diesem Schreiben hat sie meine Unterschrift gefälscht. Ich habe durch eine Verständigung der WGKK, dass meinem Antrag teilweise stattgegeben werde, und nachfolgende Einsichtnahme in diesen von mir nie gestellten Antrag von der Unterschriftfälschung und dem Schreiben Kenntnis erlangt.

Im Zuge meiner Nachbuchungen von Jänner bis Ende Mai 2002 sind mir zwei Belege über Zahlung der Versicherungsprämie für das von mir verwaltete Haus L im Abstand von 10 Tagen aufgefallen. Bei Überprüfung habe ich abweichende Polizzennummern festgestellt und die Rückfrage bei der Versicherung hat ergeben, dass die fremde Polizzennummer das von M.G. auf eigene Rechnung, aber unter meinem Namen - wie auch bei ihren früheren Dienstgebern verwaltete Haus N betrifft. In der Folge habe ich noch 2 Belege über Grundbesitzabgaben N1 aufgefunden und sämtliche Belege im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht (Klage von M.G. wegen ungerechtfertigter fristloser Entlassung und ca 1 Jahr später meine Widerklage wegen grob fahrlässig verschuldeter Schäden und entsprechend meinem jeweiligen Wissensstand ausgedehnt ihrer Malversationen zu meinen Lasten) vorgelegt. Da der Akt nicht der Staatsanwaltschaft vorgelegt wurde, habe ich am 9.2.2004 Strafanzeige erstattet und die Öffnung ihres Kontos und Überprüfung, welche in ihrer Hausabrechnung enthaltene Zahlungen tatsächlich von ihrem Konto geleistet wurden, beantragt.

Über Auftrag des Sachverständigen habe ich dann Belege bei der Bank nachbestellt, aus denen im Zusammenhang mit den in meiner Buchhaltung erliegenden oder überhaupt fehlenden Belege folgende Vorgangsweise von M.G. festgestellt werden konnte:

1) Austausch von einem von mir unterschriebenen Sammelauftrag beigefügten Belegen. In meiner Buchhaltung hat M.G. von mir verwaltete Häuser oder Kanzleiausgaben betreffende Belege abgelegt, die aber nicht überwiesen wurden. An die Bank hat sie Zahlscheine für das von ihr verwaltete Haus oder ihre Privatausgaben bis hin zu Grunderwerbsteuer, Steuerraten und Steuerberatungskosten für ihren Lebensgefährten

H.S, Inhaber der Fa. F, und Reiserechnungen, etc. übergeben, die dann ohne mein Wissen von meinem Konto bezahlt wurden. In meine Buchhaltung und die Hausabrechnungen hat sie diese bei meinen Kontoauszügen abgelegten Scheinbelege nicht aufgenommen. Den Haus- und Wohnungseigentümern waren diese nicht geleisteten Zahlungen bei Abrechnungsüberprüfung aufgefallen. Ob und in welchem Umfang sie möglicherweise meinem Steuerberater aufgefallen sind - Steuerraten und Steuerberatungskosten an ihn, er hat auch H.S und F vertreten - und er mich nicht informiert oder zumindest gefragt hat, ist mir nicht bekannt.

2) Verfälschung von von mir unterschriebenen Zahlungsaufträgen nach Unterschrift, durch nachträgliches Beisetzen oder Ausbessern z.B. von Konto- oder Polizzennummern, Namen des Hauseigentümers .

3) Verwenden von von mir blanko unterschriebenen Überweisungsaufträgen für allfällige dringende Zahlungen während meiner Abwesenheit (Urlaub, Verhandlung außerhalb Wiens) oder für angeblich bestellte Handwerker, Hausbesorger, oder sonstige Zahlungsempfänger, die sie danach entweder zurückgeben oder die Verwendung nachweisen musste. In einigen Fällen hat sie erzählt, sie habe sich verschrieben und den Beleg oder auch Scheck weggeworfen, in einigen Fällen haben die angeblichen Empfänger erklärt, die Unterschrift auf dem Kassaausgangsbeleg stamme nicht von ihnen.

Die ersten Belege, die diese Malversationen erwiesen haben, sind Ende 2004, Anfang 2005 vorgelegen, das Gutachten Teil 17 Malversationen ("Umleitungen") zugunsten bzw. durch M.G. ist am 9.Jänner 2007 beim LG für Strafsachen eingegangen. Eine Ausfertigung habe ich danach erhalten.

Da M.G. seit 1981 bei mir beschäftigt war und sie den Anschein einer besonders tüchtigen und vertrauenswürdigen Angestellten gegeben hat und ich sie auch bereits aus der früheren Kanzlei, in der ich den Großteil meiner Konzipientenzeit absolviert habe, kannte, habe ich ihr voll vertraut und auch ihre Fehlleistungen, die 2000 begonnen und sich zunehmend gesteigert haben, auf altersbedingte Probleme zurückgeführt und ihr Altersteilzeit vorgeschlagen.

Nach der Entlassung von M.G. hat mein Steuerberater S die bis Juli 2001 von M.G. geführte Buchhaltung dieses Jahres geprüft, erklärt, sie sei nicht in Ordnung, und das gesamte Jahr nachgebucht . Ab Juli 2001 hat meine neue Angestellte die Belege nach seinen Anweisungen gesammelt und ihm monatlich zur Buchung übergeben, dies auch bis Mitte 2002. Nach ihrem Ausscheiden habe ich diese Belegsammlung und Übergabe an den Steuerberater selbst weitergeführt. Er hatte sämtliche Unterlagen für die Erstellung und Abgabe der Steuererklärungen 2001 und 2002 in seiner Kanzlei.

Nach Beginn meiner Kenntnis von Malversationen und Falschabrechnungen habe ich meinen Steuerberater entsprechend meinem jeweiligen Wissensstand informiert und ihm das Teilgutachten SV übergeben. Er hat dazu erklärt, die Schäden durch die Malversationen von M.G. seien steuermindernd, die aufgenommenen Kredite seien dadurch erforderlich gewesen und er werde die Wiederaufnahme und Wiedereinsetzung in

den vorigen Stand beantragen. (Die Zinsen für diese Kredite waren in zwei Buchprüfungen nicht als für Kanzleiausgaben dienend festgestellt und gestrichen worden, was erhebliche Steuernachforderungen nach sich gezogen hat. S riet mir, dies anzuerkennen). In diesen Jahren hatte er meine Vollmacht zur steuerlichen Vertretung, meine Postvollmacht und über seinen Antrag Akteneinsicht über FinanzOnline.

In kurzen Zeitabständen habe ich erfahren, dass ein Wiedereinsetzungsantrag abgewiesen wurde, weil S offenbar die Frist nach Erhalt des Teilgutachtens Malversationen M.G. hat streichen lassen und dann den Antrag wesentlich später und unter Vorlage des mich betreffenden Teilgutachtens Krida gestellt hat, durch das Teilgutachten Krida habe ich erfahren, dass ich wegen Nichtvorlage der Steuererklärungen 2001 und 2002 eingeschätzt und mit im Hinblick auf meinen tatsächlichen Umsatz in diesen Jahren - 2002 bestand meine Tätigkeit durch das Berufsverbot ab 16. Jänner nur mehr im Abrechnen bereits erbrachter Leistungen, 2001 war der Umsatz noch wesentlich geringer als 2000 - völlig irreale Beträgen eingeschätzt wurde.

Dies obwohl S die gesamten Buchhaltungsunterlagen für 2001 und 2002 hatte und behauptete, alle notwendigen Erklärungen eingebracht zu haben und durch Einsicht in den Strafakt in dem gegen mich betreffend die Jahre 1994 - 1999 geführten Finanzstrafverfahren SpS 589/05, dass S im Verfahren die ihm übergebenen Unterlagen, deren Vorlage in der letzten Verhandlung, in der er mich noch vertreten hat, bis zur nächsten Verhandlung besprochen wurde, nicht vorgelegt hat.

Nach Kenntnis dieser Fakten habe ich die Vollmacht zunächst im Strafverfahren, danach die Vollmacht zur steuerlichen Vertretung und zur Postübernahme gekündigt .

Das Strafverfahren hat mit Einstellung geendet. Die Steuerbescheide waren laut der mir erteilten Auskünfte wegen Fristablaufs nicht mehr reversibel, eine Wiederaufnahme nicht möglich. Dies hat zur Folge, dass gegen mich auf Grund von aus Verschulden meines Steuerberaters rechtskräftig gewordenen Bescheiden eine Forderung geltende gemacht wird, der keine oder eine verschwindend geringe tatsächliche Steuerschuld gegenübersteht. Durch die Malversationen und Schädigungen durch M.G. ist mein Einkommen in den Jahren 1992 - 2001 praktisch auf 0 oder einen steuerlich nicht mehr relevanten Betrag reduziert worden. Unter Anrechnung meiner in diesen Jahren geleisteten Einkommensteuerzahlungen für Umsatzsteuer müsste auch diese beglichen sein.

Im Strafverfahren gegen Grill habe ich mich als Privatbeteiligte angeschlossen. Das Arbeitsgerichtsverfahren, in dem ich nicht nur meinen Schaden durch Malversationen durch direkte Bereicherung von M.G., sondern auch Schaden durch Bereicherung von 'Haus- und Wohnungseigentümern und Schaden durch grob fahrlässige Fehlhandlungen geltend mache, wurde mit Ausnahme eines Herausgabebegehrens, das ich in beiden Instanzen gewonnen habe, bis zur rechtskräftigen Beendigung des Strafverfahrens unterbrochen. Das Strafverfahren wird durch Beweisanträge von M.G. und Überlastung

des Gerichts seit Jahren verschleppt. Die letzte Verhandlung hat im Mai 2011 stattgefunden, die nächste Verhandlung ist für 19.12.2012 anberaumt.

Ich wollte einem Nachsichtsansuchen nicht nur das bereits bekannt Sachverständigengutachten, sondern auch ein gerichtliches Urteil anschließen können, in dem die Höhe ihrer mein Einkommen mindernden Malversationen von 1992 bis 2001 festgestellt wird. Ein Gespräch mit einer Beamten der Vollstreckungsabteilung, in dem ich diese Absicht besprochen habe, habe ich dahingehend verstanden, dass das Abwarten des Urteils trotz der bereits unverhältnismäßig langen Verfahrensdauer kein Problem sei. Nun wird die Situation dadurch extrem verschärft, dass gegen mich vom Finanzamt ein Konkursantrag wegen Steuerschulden lt. Rückstandsausweis für die Jahre 1997 - 2002 eingebracht wurde. Die Tagsatzung findet am 18.12., einen Tag vor der Hauptverhandlung gegen M.G., in der das Verfahren geschlossen werden sollte, statt.

Die durch M.G. verursachten Schäden, die mein Einkommen gemindert haben, betragen in den Jahren 1992 bis 2001 insgesamt 4.018.177,60 ATS (EUR 292.012,35).

Ich habe durch die Aufrechterhaltung des Berufsverbots unter völliger Nichtbeachtung vorgelegter Entlastungsbeweise, bereits einmal meine Existenzgrundlage verloren. Zu diesem Zeitpunkt hatte ich sehr gute Aufträge und hätte meine finanzielle Situation sanieren können. Die Rechtsanwaltskammer verweigert die Zahlung einer Pension, meinen 20 Jahre hindurch eingezahlten Beträgen steht keine Leistung gegenüber. Dies ist ein Betrag von rund 2.000.000,-- ATS in 20 Jahren zuzüglich Veranlagungsgewinn. Eine Abrechnung hat die Rechtsanwaltskammer trotz Aufforderung nie gelegt.

Eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde betr. Rückzahlung meiner Zahlungen für "Zusatzpension neu" habe ich gewonnen. Die Rechtsanwaltskammer hat den Betrag für Kammerbeiträge inkl. Pensionsbeiträge einbehalten. Zu diesem Zeitpunkt hatte sie bereits sowohl Pensionszahlung, Abschlagszahlung und Übertragung an eine andere Pensionskasse abgelehnt. Mein Rückzahlungsanspruch war nicht durchsetzbar, da die VwGH -Entscheidung keinen Exekutionstitel darstellt und Rechtsanwaltskammer nicht der ordentlichen Gerichtsbarkeit unterliegt.

Ich habe nach der sehr zeitaufwändigen mehrmaligen Überprüfung sämtlicher Kontoauszüge aus den Jahren 1992 bis 2001, die ich nach den jeweils entdeckten neuen Malversationsmustern von M.G. mehrmals durchgeführt und einige zusätzliche von meinen Konten entwendete Beträge gefunden habe und den leider wegen Verjährung vergeblichen Versuchen, meine Forderungen direkt gegen die Haus- und Wohnungseigentümer geltend zu machen, wieder mit einer eingeschränkten Berufstätigkeit als Immobilienmakler begonnen. Ich konnte mir in den letzten drei Jahren einen Kundenkreis aufbauen und die Umsätze steigen langsam. Nach Wegfall des immer noch relevanten Zeitaufwandes für das Strafverfahren M.G. habe ich auch eine gute Prognose für das kommende Jahr.

Im Alter von 66 Jahren habe ich leider nicht mehr sehr lange Zeit, um mir eine Pension aus SVA Beiträgen und meinen früher bezahlten Beiträgen im Rahmen meiner

Angestelltentätigkeit während und unmittelbar nach meinem Studium zu erwirtschaften. Durch den Konkursantrag des Finanzamtes wird mir möglichweise auch diese Möglichkeit genommen.

Ich ersuche daher, meinem Nachsichtsansuchen stattzugeben.

Für den Fall, dass entgegen den bisher erteilten Auskünften die Wiederaufnahme der Verfahren 2001 und 2002 auf Grund der Erlassung der Bescheide für diese Jahre erst im Jahr 2005 noch möglich ist, beantrage ich die Wiederaufnahme der Steuerverfahren für diese Jahre."

Das Ansuchen wurde mit Bescheid vom 26. März 2013 abgewiesen und dies damit begründet, dass pauschal die Nachsicht eines Betrages von Euro 272,919,38 begeht werde. Im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen könnten nicht im Nachsichtsverfahren nachgeholt werden (z.B. Wiedereinsetzungsantrag, Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide nach der Betriebsprüfung). Dass die Angestellte die Bf. betrogen habe, könne nicht als Nachsichtsgrund gewertet werden. Als Unternehmerin sei sie verpflichtet gewesen, die Angestellte regelmäßig zu überwachen. Diese Pflicht sei offensichtlich grob verletzt worden.

Darüber hinaus würde eine Abgabennachsicht zu einer Bevorzugung übriger Gläubiger führen.

Am 24. April 2013 brachte die Bf. eine Berufung gegen die Abweisung des Antrags auf Nachsicht einer Steuerschuld ein und führte dazu aus:

"Ich erhebe innerhalb offener Frist Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 26.3.2013, zugestellt am 28.3.2013, mit dem mein Antrag vom 10.12.1012 abgewiesen wird.

Ich habe zur Begründung meines Ansuchens sowohl die Fakten, die die persönliche Unbilligkeit der Einhebung begründen, vorgebracht, als auch den - sicher ungewöhnlichen und selten vorkommenden - Sachverhalt, der die sachliche Unbilligkeit begründet.

Auf dieses Vorbringen geht der angefochtene Bescheid nicht ein.

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung 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, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

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 anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Mein Einkommen wurde in den Jahren 1997 bis 2001 und zuvor 1992 bis 1996 durch Malversationen und Falschabrechnungen meiner Kanzleileiterin, M.G. derart gemindert, dass keine oder nur eine geringfügige Einkommensteuer zu entrichten gewesen wäre. Diese Malversationen machten auch die Aufnahme von Krediten zur Aufrechterhaltung meines Kanzleibetriebes (ich war damals auf Grund der mir von meiner Angestellten vorgelegten falschen Urkunden der Meinung, damit aushaltende Honorare vorzufinanzieren und die Zeit bis zur Bezahlung zu überbrücken) notwendig.

Die Zinsen für diese Kredite wurden vom Finanzamt in zwei Betriebsprüfungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und mir Steuernachzahlungen vorgeschrieben.

Kenntnis von diesen Malversationen meiner Kanzleileiterin habe ich erst durch das Sachverständigungsgutachten, das die Malversationen durch Öffnung des Kontos der M.G. und Vergleich mit Zahlungen von meinen Konten und danach Bestellung von Belegkopien bei der Bank erwiesen hat, erlangt. Ich selbst hatte - ohne die Möglichkeiten, die einem gerichtlich bestellten Sachverständigen zur Verfügung stehen - bei meinen Überprüfungen nur verdächtige Belege über insgesamt ATS 60.000,-- gefunden und daraufhin Strafanzeige erstattet.

Von der Untätigkeit meines langjährigen und bis dahin verlässlichen Steuerberaters, die zur Einschätzung für die Jahre 2001 und 2002 und der Versäumung sämtlicher Fristen zur Geltendmachung der einkommensmindernden Malversationen führte, habe ich erst durch das Spruchsenatsverfahren erfahren und ihm die Vertretungs- und Postvollmacht gekündigt.

Da ich in diesem gesamten Zeitraum Einkommensteuer und Umsatzsteuer bezahlt habe, wenn auch insbesondere durch die Nachbelastungen durch nachträgliche Festsetzungen - nicht im vollen Ausmaß, kann bei Berücksichtigung der gesamten geleisteten Zahlungen und der Minderung der Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer durch die einkommensmindernden Malversationen keine oder nur eine minimale Steuerschuld bestehen. Eine wirksame Bekämpfung der vollstreckbaren Titel war mir zu dem Zeitpunkt, zu dem ich erfahren habe, dass mein Steuerberater keines der zugesagten und beauftragten Rechtsmittel eingebbracht hat, infolge Fristablaufs nicht mehr möglich.

Es wäre unbillig, wenn das Finanzamt einen vollstreckbaren Titel, dem keine tatsächliche Forderung zugrundeliegt, weiterhin aufrechterhält und verfolgt.

Zur persönlichen Unbilligkeit habe ich das Entstehen meiner schlechten finanziellen Situation in meinem Antrag dargestellt und - kurz zusammengefasst - vorgebracht, dass ich im Alter von 66 Jahren versuche, mir eine wirtschaftliche Existenz wieder aufzubauen und mir eine Pension aus SVA Beiträgen und meinen früher bezahlten Beiträgen im Rahmen meiner Angestelltentätigkeit während und unmittelbar nach meinem Studium zu erwirtschaften. Da das Finanzamt die Forderung, deren Nachsicht ich beantragt habe, durch Konkursanträge verfolgt, ist meine wirtschaftliche Existenz doppelt gefährdet. Ich besitze kein Vermögen und erzielle Einkommen ausschließlich aus Provisionen für erfolgreiche Immobilienvermittlung. Im Fall der Entziehung meiner

Gewerbeberechtigung habe ich mit - 66 Jahren keine reelle Chance, noch Arbeit zu finden. Die Rechtsanwaltskammer Wien hat meinen Pensionsantrag abgewiesen und den Antrag auf Übertragung meiner Pensionsbeiträge an eine andere Pensionskasse bisher nicht erledigt.

Die Bank als Hauptgläubiger aus der Zeit meiner Rechtsanwaltstätigkeit bis Jänner 2002 hat mir unter Berücksichtigung dieser Umstände eine Ratenzahlung von 50,- EUR monatlich bewilligt.

Daneben besteht die theoretische Möglichkeit einer kleinen Abschlagszahlung zur Entschuldung.

Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, eine Abgabennachsicht würde zu einer Bevorzugung der übrigen Gläubiger führen, trifft nicht zu, da die Forderungen der übrigen Gläubiger in der geltend gemachten Höhe tatsächlich bestehen und ich sie nur infolge des Berufsverbotes ab Jänner 2002 nicht bezahlen konnte. Die Forderung des Finanzamtes besteht in der geltend gemachten Höhe in einem Titel, den ich infolge Fristablaufs nicht anfechten kann. Dessen Geltendmachung würde zu einer Benachteiligung der übrigen Gläubiger führen.

Die Betrügereien meiner Angestellten habe ich nicht als Nachsichtsgrund geltend gemacht, sondern sie als einkommensmindernde Posten der Einkommensteuerbemessungsgrundlage der jeweiligen Jahre gegenübergestellt. Dies wurde auch im Spruchsenatverfahren geprüft und berücksichtigt. Das Verfahren gegen mich wurde eingestellt.

Ich stelle daher den Berufungsantrag, unter Berücksichtigung der vorliegenden Billigkeitsgrunde den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass meinem Nachsichtsansuchen stattgegeben werde.

Am 17. Juni 2013 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung in der zunächst zu den Rechtsgrundlagen ausgeführt wird, dass Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein könne.

Eine persönliche Unbilligkeit liege insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde; mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Errichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Eine sachliche Unbilligkeit liege bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

- a) von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien;
- b) in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die

1. dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
2. vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht worden seien, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führe, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegenstehe.

Angesichts der finanziellen Situation der Bf. möge persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliegen. Es sei aber festzuhalten, dass in dem zugesandten Vermögensverzeichnis das monatliche Einkommen nicht angegeben worden sei. Des Weiteren seien monatliche Ausgaben von EUR 3.034,84 angeführt worden.

Hinsichtlich der sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei im Allgemeinen nur die Einhebung der Abgaben unbillig, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete.

Dieser Sachverhalt liege nicht vor. Zur Einwendung, der Steuerberater habe ohne Wissen der Bf. Rechtsmittelfristen versäumt, sei festzustellen, dass mangelhafte Beratungstätigkeit eines Dritten zum Allgemeinen Risiko des Steuerpflichtigen gehöre und nicht im Wege der Unbilligkeit nach § 236 BA0 zu Lasten des Abgabengläubigers (Bundes) fallen könne.

Seien alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liege die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensentscheidung sei vor allem das steuerliche Verhalten zu berücksichtigen. Leider habe es die Bf. verabsäumt, die abgabenrechtlichen Fristen und Termine weitgehend einzuhalten. Das Verschulden des Steuerberaters sei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten.

Aus den vorgenannten Gründen sei der Berufung der Erfolg zu versagen gewesen.

Am 29. Juli 2013 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und ausgeführt:

"Die Berufungsvorentscheidung vom 17.6.2013 wurde am 1.7.2013 dem Masseverwalter zugestellt.

Ich beantrage innerhalb offener Frist die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über meine Berufung.

In der Berufungsvorentscheidung wird zur persönlichen Unbilligkeit ausgeführt, dass diese zwar vorliegen mag, ich hätte aber mein monatliches Einkommen nicht angegeben, des weiteren monatliche Ausgaben von 3.034,84 angeführt.

Bei diesen monatlichen Ausgaben handelt es sich nahezu zur Gänze um Betriebsführungskosten, jedenfalls um fixe Beträge und Beträge, die im Monatsdurchschnitt zu errechnen sind. Hinsichtlich meines Einkommens habe ich darauf

hingewiesen, dass ich kein fixes Einkommen beziehe, sondern als Immobilienmakler Provisionen aus erfolgreichen Geschäftsabschlüssen. Diese sind leider nicht im vorhinein festzulegen und auch nicht regelmäßig, sondern kann ein Monatsdurchschnitt erst nach Abschluss des Geschäftsjahres errechnet werden. Ich habe meine Einkommensteuererklärung 2012 fristgerecht eingebracht und hat mein Jahreseinkommen 2012 nach Abzug der Betriebsausgaben EUR 11.858,12 betragen.

Zur sachlichen Unbilligkeit wird ausgeführt, sie sei im Allgemeinen nur dann gegeben, wenn durch die Einhebung der Abgaben im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. In diesem Zusammenhang habe ich nicht vorgebracht, dass mein Steuerberater ohne mein Wissen Rechtsmittelfristen versäumt hat, auch wenn dies zutrifft, sondern dass ich ohne mein Verschulden von den steuermindernden Malversationen meiner langjährigen Angestellten(Kanzleileiterin) in den Jahren 1992 bis 2001 erst ab 2005 bis 2008 erfahren habe. Dies war ohne mein Verschulden, da ich bei Kontrolle sämtlicher Buchungen lt. Kontoauszügen nur 2 verdächtige Belege auffinden konnte und nach Einholung der Auskünfte der Empfänger Strafanzeige gegen diese Angestellte erstattet habe. Im Strafverfahren hat der Gutachter in mehrjähriger Arbeit durch Auswertung ihres Kontos und ihrer Betriebskostenabrechnungen eines von ihr auf eigene Rechnung verwalteten Hauses und Vergleich mit meinen Kontobewegungen mir den Auftrag erteilt, zu einigen Überweisungen die bei der Bank erliegenden Überweisungsbelege nachzubestellen. Erst die Einsicht in diese Belege hat ergeben, dass sie Belege zu von mir bereits unterschriebenen Sammelaufträgen ausgetauscht und von mir unterschriebene Belege nachträglich manipuliert und in meiner Buchhaltung Belege, die meine Ausgaben zu betreffen schienen, abgelegt hat. Auf diese Art hat sie sich mindestens 1,6 Mio ATS von meinen Konten zugeeignet. Ich hatte auch bei größtmöglicher Kontrolle keine Chance gehabt, diese steuermindernden Malversationen zu entdecken, da mir nicht die Möglichkeiten eines Sachverständigen im Strafverfahren zur Verfügung stehen.

Bei erster Kenntnis von diesen steuermindernden Malversationen meiner Angestellten hatte ich infolge bereits eingetretener Verjährung keine Möglichkeit mehr, sie in einem Rechtsmittelverfahren oder Wiederaufnahmsverfahren geltend zu machen. Sie wurden nur im Spruchsenatsverfahren in strafrechtlicher Hinsicht berücksichtigt und das gegen mich geführte Verfahren eingestellt.

Es ist sicher vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt, dass ein Steuerpflichtiger, der unverschuldet erst nach Eintritt der Verjährung von steuermindernden Umständen Kenntnis erlangt, diese wegen Verjährung nicht mehr geltend machen kann und dadurch vom Finanzamt eine Steuerschuld, die unter Berücksichtigung dieser Umstände nicht mehr bestünde, eingehoben wird.

Von den den tatsächlichen Einkommensverhältnissen - Berufsverbot ab 16.1.2002, davor 2001 sehr schlechter Geschäftsgang - nicht entsprechenden Einschätzung für die Jahre 2001 und 2002 habe ich durch das SV Gutachten 2008 und 2009 erfahren, mein Steuerberater hatte mit seiner Postvollmacht sämtliche Zustellungen des Finanzamtes

übernommen und mir nur fallweise weitergeleitet, jedenfalls nicht diese Bescheide. Daraufhin und wegen Nichtvorlage wesentlicher Urkunden im Finanzstrafverfahren habe ich ihm die Vollmacht gekündigt.

Diese Auswirkungen der Erteilung einer Postvollmacht war mit Sicherheit auch nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt.

Seit Kündigung meines Steuerberaters habe ich im Rahmen meiner Möglichkeiten abgabenrechtliche Fristen und Termine eingehalten. Über den Grund der verspäteten Steuerzahlung für 2011 Zahlungsstockung infolge um Monate verzögerter Auszahlung eines Kaufpreises, aus dem meine Provision bezahlt werden sollte, wegen dem Treuhänder verspätet übergebener Urkunden - habe ich den Leiter der Vollstreckungsabteilung in Abständen von 10 - 14 Tagen informiert und die Steuer sofort nach Erhalt der Provision bezahlt. Die Stellung eines Konkursantrages wurde von ihm trotzdem beauftragt, die Zustellung erhielt ich rund zwei Wochen nach Zahlung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

*Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

*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.*

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung.

Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann eine "sachlich" oder "persönlich" bedingte Unbilligkeit sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der

im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 01.07.2003, 2001/13/0215).

Zur sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung wurde vorgebracht, dass der Steuerberater der Bf. ohne ihr Wissen Rechtsmittelfristen versäumt und dass sie ohne ihr Verschulden von den steuerlichen Malversationen der Kanzleileiterin in den Jahren 1992 bis 2001 erst ab 2005 bis 2008 erfahren habe. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei wegen Verjährung nicht mehr möglich gewesen.

Die offenen Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von Euro 286.732 betreffen Abgabenschuldigkeiten aus den Jahren 1997 bis 2002.

Für das Jahr 1997 hat die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1997 begonnen, daher wäre es der Bf. offen gestanden, bis Ende 2002 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens einzubringen.

Auf Seite 2 des Nachsichtsansuchens wird festgehalten, dass die Kanzleileiterin am 6. August 2001 entlassen wurde.

Nach dem Gutachten von Dr.SV in der Strafsache gegen die Bf. u.a. vom 4. Jänner 2007 basierend auf einer Strafanzeige gegen M.G. vom 9. Februar 2004 wurde festgestellt, dass die Bf. durch "Umleitungen" von M.G. um Euro 121.908,94 geschädigt worden ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013) dient eine Nachsicht nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Berufungen, nachzuholen. 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. Es kann allerdings sein, dass der Unbilligkeitstatbestand auch im Hinblick auf eine unrichtige Abgabenfestsetzung in Verbindung mit einer unterlassenen Berufung gegeben ist, wenn noch weitere, vorwiegend im Bereich der Abgabenbehörde gelegene Umstände hinzu kommen, die nach der besonderen Lage des Falles die Einhebung einer Abgabenschuld unbillig erscheinen lassen.

Das Vorliegen eines solchen Umstandes (zB Unterbleiben eines Rechtsmittels wegen entschuldbaren Rechtsirrtums) wurde von der Bf. jedoch nicht behauptet.

Zu den Malversationen durch die Kanzleileiterin ist zunächst festzuhalten, dass sich diese über einen Zeitraum von ca. einem Jahrzehnt erstrecken.

Im Jahr 1997, für das noch ein Einkommensteuerrückstand von Euro 5.223,12 aushaftet, betrugen die Malversationen nach Angaben der Bf. S 354.092,57. Dem stehen ein

erklärter Umsatz von S 2.834,506,05 und ein Jahreseinkommen von S 522.071 gegenüber.

Im Jahr 1998, für das noch ein Einkommensteuerrückstand von Euro 24.792,33 und ein Umsatzsteuerrückstand von Euro 14.749,25 aushaften, betrugen die Malversationen nach Angaben der Bf. gesamt S 941.536,05 (712.636,05, zuzüglich F 228.900). Dem stehen ein erklärter Umsatz von S 3.853,252,47 und ein Jahreseinkommen von S 643.164 gegenüber.

Im Jahr 1999, für das noch ein Einkommensteuerrückstand von Euro 8.196,70 und ein Umsatzsteuerrückstand von Euro 11.538 aushaften, betrugen die Malversationen nach Angaben der Bf. gesamt S 380.749,37. Dem stehen ein erklärter Umsatz von S 3.257.589,73 und ein Jahreseinkommen von S 349.310 gegenüber.

Diese Vergleichszahlen zeigen, dass die Malversationen in einer Größenordnung lagen, die in zwei Jahren sogar das jährliche Einkommen der Bf. beträchtlich überschritten.

Bis zum Sommer 1998 war das Abgabenkonto der Bf. ausgeglichen, ab September 1998 ist der Rückstand von zunächst plötzlich S 274.315 aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 1995 mit einem Nachforderungsbetrag von S 682.014 (zuvor gab es keine Vorauszahlungen!) stets angestiegen und war bei Kündigung von M.G. 2001 bei ca. S 1.300.000.

Wie die Rückstandsaufgliederung zeigt, sind Ende 1999 und im Jahr 2000 auch die selbst zu berechnenden Umsatzsteuervorauszahlungen und lohnabhängigen Abgaben nicht mehr zu den gesetzlich vorgesehenen Terminen entrichtet worden.

Aus dem Gutachten des Sachverständigen SV ist zu entnehmen, dass allein 1997 in 7 Abrechnungen falsche Verwendungszwecke angegeben gewesen sind und diese Abrechnungen allein einen Betrag von mehr als S 100.000 ausmachen.

Eine derartige Anhäufung von unrichtigen Buchungen mit Malversationen in der oben geschilderten Größenordnung müsste bei entsprechender Kontrolle auffallen.

Das Gesamtbild der Lage am Abgabenkonto und den Feststellungen im Gutachten zeigt, dass es die Bf. in den Zeiträumen, auf die die offenen Abgabenzustände entfallen, unterlassen hat, die Kanzleileiterin entsprechend zu überwachen, da ihr eben bei ordnungsgemäßer Kontrolle Unregelmäßigkeiten dieser Größenordnung nicht gänzlich verborgen hätten bleiben können.

Demnach liegt verfahrensgegenständlich kein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat. Malversationen bleiben typischerweise nur in kurzen Zeiträumen oder in unauffälligen Größenordnungen längerfristig unentdeckt. Dass es der Bf. wegen Verjährung nicht mehr möglich gewesen ist, eine Wiederaufnahme im Abgabenfestsetzungsverfahren zu erreichen, ist in diesem Zusammenhang irrelevant, da die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit eben schon an

ihrer Einlassung zu ihren steuerlichen Agenden im Zeitraum der Abgabenfestsetzung scheitert.

Versäumnisse eines Steuerberaters sind ebenfalls Ausfluss der Geschäftsbeziehung mit dem Steuerberater und der Bf. zuzurechnen und gegebenenfalls in einem zivilrechtlichen Verfahren gegen den Steuerberater auszutragen, sie können nicht zu Lasten der Allgemeinheit zu einer Abgabennachsicht führen.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurden die Jahreserklärungen nicht zu den gesetzlich vorgesehenen Terminen eingereicht, weswegen die Besteuerungsgrundlagen zunächst geschätzt werden mussten (2000 Schätzungsauftag 9.4.2002, 2001 25.3.2002, 2002 21.7.2004).

Auch daran zeigt sich, dass der Bf. die steuerlichen Belangen eben völlig entglitten sind, was nicht als sachliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung zu werten ist.

Im Nachsichtsverfahren 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).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen muss somit ein wirtschaftliches Missverhältnis vorliegen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118), es also zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, liegt persönliche Unbilligkeit dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243).

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

Bei der Beurteilung der Unbilligkeit aus persönlichen Gründen sind die voraussichtlichen Auswirkungen der Einbringung der Abgaben auf die Einkommens- und Vermögenslage des Abgabepflichtigen maßgebend, wobei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.6.2002, 98/13/0035) bei der Entscheidung über

Nachsichtsansuchen stets die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu berücksichtigen ist. Daher ist bei der Berufungserledigung die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Berufungserledigung maßgebend (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 236 Tz. 19).

Im Hinblick auf eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe hat die Bf. zuletzt vorgebracht, dass sie ein unregelmäßiges Einkommen erzielt und auf ihre gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegten Einkünfte verwiesen.

Am 28. Mai 2014 erging der Umsatzsteuerbescheid für 2013 mit einer Festsetzung von Euro 7.548,03 basierend auf einem erklärten Umsatz von Euro 53.677,43. Das Bruttoeinkommen der Bf. betrug im Jahr 2013 Euro 8.826,72.

Am 24. Juni 2013 wurde gegen die Bf. ein Konkursverfahren eröffnet (s), wobei das Unternehmen weitergeführt werden darf und die Frist für die Schließung auf den 31. Jänner 2015 erstreckt wurde.

Persönliche Unbilligkeit kann daher nicht vorliegen, da das monatliche Gesamteinkommen der Bf. den geltenden unpfändbaren Freibetrag nicht übersteigt und sohin die Einbringlichkeit des Rückstandes zurzeit nicht gegeben ist. Sie liegt somit deshalb nicht vor, weil es infolge der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu keiner Auswirkung der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage der Bf. kommen kann.

Da es bereits an der Tatbestandsmäßigkeit des § 236 BAO fehlt, hatte eine Ermessensentscheidung nicht mehr zu erfolgen; das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen.

### **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 3. Juli 2014