

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch CONSULTATIO Rev u Treuh GmbH & Co KG, Karl Waldbrunnerplatz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 12. Juni 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 29. April 2014, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Vertreter der Beschwerdeführerin Mag. Dr. Robert Schloss und Mag. Alexandra Maurer für die CONSULTATIO Rev u Treuh GmbH & Co KG, des Amtsvertreters AV sowie in Beisein der Schriftführerin S 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 15. Jänner 2013 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) die Nachsicht betreffend die Einhebung der anlässlich der Außenprüfung am 12.12.2013 vorgeschriebenen Umsatzsteuer 2007 bis 2011 aus den Beauftragungen durch den WAFF sowie der anteiligen Säumniszuschläge, und führte durch ihren Vertreter Folgendes aus:

„Mittels Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2007 bis 2011 vom 12.12.2013, eingegangen am 18.12.2013, wurden die entsprechenden Umsatzsteuerbescheide anlässlich der Außenprüfung abgeändert. Wir beantragen gemäß § 236 Abs. 1 BAO die Nachsicht folgender Abgabenschuldigkeiten:

WAFF-Maßnahmen

Umsatzsteuer 293.723,-

Vorsteuerkürzung 4.458,-

Summe 298.181

Weiteres ersuchen wir um Nachsicht der Einhebung der die Nachforderung der Umsatzsteuer betreffenden anteiligen Säumniszuschläge in Höhe von € 5.963,62

(Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.1.2014, eingegangen am 16.1.2014).

Im Zuge der aktuellen Außenprüfung wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2011 wiederaufgenommen und insgesamt eine Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von € 666.220,71 festgesetzt. Neben den WAFF-Projekten wurden Vorsteuern im Zusammenhang mit Werbeaufwendungen in Höhe von insgesamt € 362.817,31 und sonstige Vorsteuerkürzungen im Ausmaß von € 5.222,40 vorgenommen. Der Antrag auf Nachsicht bezieht sich ausschließlich auf die Umsatzsteuer bzw. die Vorsteuerkürzung aus den WAFF-Maßnahmen in Höhe von insgesamt € 298.181,00.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass mit den zuständigen Prüforanen hinsichtlich der Vorsteuerkürzung für die Werbeaufwendungen - entgegen der Vorgangsweise in den Vorjahren - eine gemeinsame Lösung gefunden wurde. In Anlehnung an die bisherige Praxis hat das F Wien die Werbeaufwendungen in den überwiegenden Fällen im Ausmaß des durch den Umsatzschlüssel ermittelten Mischsatz geltend gemacht. Wie unter Punkt 1.2. der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten wird, wurde in Einzelfällen bisher unterschieden, ob die zugekauften Werbeleistungen im Zusammenhang mit vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen stehen oder nicht. Auch bei den vorherigen Außenprüfungen wurde diese Vorgangsweise anerkannt. Die Werbeaufwendungen für das Kursprogramm und für den Bereich „PFK-Privat-Firmenkunden“ wurden im Zuge der aktuellen Außenprüfung wesentlich gekürzt bzw zur Gänze storniert (Vorsteuerkürzung iHv. 362.817,32), da diese nach Ansicht der zuständigen Prüfer im Wesentlichen dem unecht befreiten Bereich der Erwachsenenbildung zugeordnet werden können.

Diesbezüglich berufen wir uns nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben und legen keine Beschwerde gegen die Vorsteuerkürzung in Höhe von € 362.817,32 ein. Diese vorgeschriebene Nachforderung wird von unserer Mandantschaft fristgerecht entrichtet (20.01.2014).

Bezüglich der Nachforderung der Umsatzsteuer aus den WAFF-Projekten (inklusive Vorsteuerkürzung) halten wir hingegen fest, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit im konkreten Fall unbillig ist.

Das F Wien erhält vom WAFF (Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds der Stadt Wien) öffentliche Zuschüsse, die im Wesentlichen zur Durchführung von Maßnahmen zur Integration von Arbeitssuchenden bzw zur Erhaltung von Arbeitsplätzen verwendet werden und im öffentlichen Interesse liegen.

Gemäß RZ 26 der UStR 2000 liegt ein echter steuerbarer Zuschuss dann vor, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt. Als Beispiel sind finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 32 Abs 3 AMStG

stehen (§ 34 AMSG) genannt, auch dann, wenn die Dienstleistung nicht mehr aufgrund von Förder-, sondern aufgrund von Werkverträgen erbracht wird.

Bei gleichem Sachverhalt ist nunmehr eine entsprechende Förderung von Bundesseite als echter Zuschuss, von Landesseite (WAFF) hingegen nach Auffassung der Außenprüfung als steuerbarer Zuschuss mit Leistungsaustausch bzw als unechter Zuschuss ohne Vorsteuerabzug zu qualifizieren.

Als Folge würde das Zuschussausmaß durch die Länder in Höhe der USt mangels Vorsteuerabzug erhöht und die Länder gegenüber dem Bund benachteiligt.

Im Zuge der im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung wurden diese Zuschüsse ebenfalls thematisiert und als echte nicht steuerbare Zuschüsse anerkannt. Daher wurden bis dato diese auf Landesebene gewährten WAFF-Zuschüsse analog zu den auf Bundesebene gewährten AMS-Zuschüssen als echte nicht steuerbare Zuschüsse qualifiziert (Bedachtnahme Treu und Glauben).

Wir ersuchen um Nachsicht, da die Einhebung der Abgaben im Zusammenhang mit den WAFF-Aufträgen unbillig wäre (§ 236 Abs. 1 BAO). Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ist eine solche Unbilligkeit.

Mit Bescheid vom 29. April 2014 wies die Abgabenbehörde den Antrag vom 15.01.2014 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 304.144,62 ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Im Nachsichtsansuchen wurde keine persönliche Unbilligkeit behauptet, weshalb zu prüfen war, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt.

Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 10.12.2013 (Tz. 1) ist in Zusammenhalt mit den Ausführungen unter Pkt 1.1 in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.09.2013 ausführlich dargestellt, welche Umstände zur Nachforderung der nunmehr nachsichtsgegenständlichen Abgaben geführt haben.

In der erwähnten Niederschrift wurden unter dem Titel "Keine echten nicht steuerbaren Zuschüsse i.Z. mit Aufträgen des WAFF" die Umsatzsteuernachforderungen festgehalten und die Prüfungsfeststellung entsprechend ausgeführt. Zu beurteilen war, wie die auf Basis von Werkverträgen an das Arbeitsmarktservice (AMS) als Hauptauftraggeber und in geringerem Ausmaß an Einrichtungen des Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds (WAFF) erbrachten Leistungen (Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit arbeitssuchenden Personen) umsatzsteuerlich zu behandeln sind. Die Nachsichtswerberin ging in beiden Fällen unter Verweis auf Rz 26 UStR davon aus, dass die vereinnahmten Beträge jeweils echte nicht steuerbare Zuschüsse darstellen und das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2007

bis 2011 wurden die Zahlungen durch den WAFF für die Bildungsveranstaltungen im Zusammenhang mit der Förderung Arbeitsloser als steuerpflichtige Umsätze eingestuft, da die Ausführungen in Rz 26 UStR sich ausschließlich auf die Zahlungen des AMS nach dem Arbeitsmarktservicegesetz beziehen.

Das Vorliegen eines nicht steuerbaren Zuschusses war daher zu verneinen. Die sich dadurch ergebenden Umsatzsteuernachforderungen für den Prüfungszeitraum 2007 bis 2011 haben Euro 293.723,00 betragen.

Leistungen die vom WAFF beauftragt wurden und die keine Bildungsleistungen im Zusammenhang mit der Förderung von Arbeitslosen darstellen, wurden als unecht steuerfreie Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 11 lit a UStG qualifiziert.

Daraus resultiert die Vorsteuerkürzung im Gesamtausmaß von Euro 4.458,00. Die Nachsichtswerberin hatte auch diese Zahlungen des WAFF als echte nicht steuerbare Zuschüsse behandelt.

Mit Schriftsatz, datiert mit 15.01.2013 (offenkundig gemeint: 15.01.2014), wurde hinsichtlich der vorgeschriebenen Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 (USt-Bescheide vom 12.12.2013) in Höhe von € 298.181,00 sowie der anteiligen Säumniszuschläge in Höhe von € 5.963,62, zusammen € 304.144,62, eine Nachsicht beantragt.

Behauptet wird das Vorliegen sachlicher Unbilligkeitsgründe durch Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Zur Nachsicht der Umsatzsteuern iHv. € 298.181,00:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit.

Die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Es müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Diese besonderen Umstände liegen im vorliegenden Fall nicht vor, da der VwGH kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (VwGH 22.5.2002, 99/15/0119).

Solche Auskünfte müssten von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), da Treu und Glauben nur die Behörde binden kann, die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat.

Im Nachsichtsansuchen wird weder behauptet noch belegt, dass die Antragstellerin aufgrund einer unrichtigen Auskunft des Finanzamtes veranlasst worden wäre, bestimmte, an das AMS und dem WAFF erbrachte Leistungen als nicht steuerbare Zuschüsse bzw. unecht steuerfreie Umsätze zu behandeln.

Die Nachsichtwerberin behauptet auch gar nicht, von der für sie zuständigen Abgabenbehörde eine entsprechende Rechtsauskunft eingeholt zu haben.

Es liegt daher schon deshalb kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor.

Auch der Umstand, dass das Finanzamt vor den hier nachsichtsgegenständlichen Jahren liegende Zeiträume nicht beanstandet hat, vermag keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben zu begründen, zumal die Abgabenbehörde an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist (vgl. dazu VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179) ist die Behörde verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen, wobei auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. dazu auch UFSW vom 27.10.2011, RV/0557-W/10).

Zur Nachsicht der anteiligen Säumniszuschläge iHv. € 5.963,62:

Die Einhebung eines Säumniszuschlages ist nicht schon allein deshalb unbillig, weil den Abgabepflichtigen an der verspäteten Entrichtung der Abgabe kein Verschulden trifft.

Nach der durch das BudgetbegleitG 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000) im Säumniszuschlagsbereich neu gestalteten Rechtslage kann die Frage des Verschuldens des Abgabepflichtigen am Zahlungsverzug im Rahmen einer Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO - und damit auf Ebene der Abgabefestsetzung - vorgebracht werden. Nach Einführung dieser Bestimmung (für nach dem 31.12.2001 entstandene Abgabensprüche) bleibt kein Raum mehr dafür, derartige Gründe in dem der Abgabefestsetzung nachgelagerten Verfahren nach § 236 BAO zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.01.2007, 2003/13/0062; 20.05.2010, 2006/15/0337).

Da weder das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit noch einer persönlichen Unbilligkeit aufgezeigt werden konnte, war das Ansuchen aus Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Beschwerde vom 12. Juni 2014 brachte die Bf durch ihren Vertreter Folgendes vor:

„In der Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 29.04.2014 wird allerdings in keiner Weise auf die Verordnung (zu § 236 BAO) betreffend die Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO vom 20.12.2005 (BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2013/449 - in der Folge „Verordnung“ genannt) eingegangen. Diese Verordnung ist eine zwingend anzuwendende Rechtsverordnung (und Durchführungsverordnung zu § 236 BAO), die auch von der Behörde erster als auch zweiter Instanz zu berücksichtigen ist. Sämtliche

in der Abweisung zitierten VwGH Entscheidungen betreffen die Rechtslage vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung.

Gemäß § 1 der Verordnung kann die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein. Gemäß § 2 der Verordnung werden Fälle der persönlichen Unbilligkeit demonstrativ (vgl. „insbesondere“) angeführt. Gemäß § 3 der Verordnung, werden Fälle der sachlichen Unbilligkeit demonstrativ (vgl. „insbesondere“) angeführt.

Die Abgabepflichtige hat in ihrem Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO vom 15.1.2014 eine sachliche Unbilligkeit gemäß § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung geltend gemacht.

Gemäß dem hier interessierenden Fall des § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung steht, die dem Abgabepflichtigen über von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Gemäß § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung liegt daher (ungeachtet der etwas komplexen Ausdrucksweise der Verordnung) - anders ausgedrückt - eine sachliche Unbilligkeit (insbesondere) vor, wenn drei Voraussetzungen gegeben sind. So darf erstens der Abgabepflichtige keine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung vertreten, zweitens muss dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabebehörde erster Instanz die (unrichtige) Rechtsauffassung (bestätigend) geäußert worden sein, und drittens muss der Abgabepflichtigen im Vertrauen auf diese Äußerung (hier Auskunft des Finanzamtes) gehandelt haben (und damit die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt haben).

Soweit diese drei Voraussetzungen vorliegen, liegt eine sachliche Unbilligkeit im Sinne § 236 BAO vor.

2. Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 lit a Verordnung

Im Gegensatz zur Behauptung in der Begründung des Bescheides des Finanzamtes vom 29.4.2014 wurden die oben angeführten Voraussetzungen und Anwendung der Verordnung von uns eindeutig belegt.

Aus dem eingebrachten Nachsichtersuchen vom 15.1.2014 sowie den dem Finanzamt bereits vorgelegten Beilagen (Stellungnahme zur Anwendung von Treu und Glauben, Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO) ist eindeutig ersichtlich, dass konkret ein Anwendungsfall einer sachlichen Unbilligkeit gemäß § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung geltend gemacht wurde bzw. vorliegt.

Als Begründung wird in der Abweisung der Nachsicht angeführt, dass im Nachsichtersuchen weder behauptet noch belegt wird, dass eine entsprechende Rechtsauskunft vom Finanzamt eingeholt wurde. Schon deswegen würde kein Verstoß

gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegen. Auch der Umstand, dass das Finanzamt vor den nachsichtsgenständlichen Jahren liegende Zeiträume nicht beanstandet hat, vermag keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben zu begründen, zumal die Abgabenbehörde an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist.

Wir beziehen uns hier nochmals eindeutig auf § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO und behaupten, dass konkret sehr wohl ein Anwendungsfall einer sachlichen Unbilligkeit vorliegt.

3. Keine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen

Im Hinblick auf die erste der angeführten Voraussetzungen weisen wir nochmals darauf hin, dass die Geltendmachung des Abgabenanspruches entsprechend der Verordnung in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurden.

Wir bestreiten nicht, dass die Behörde dazu verpflichtet ist, von einer als gesetzeswidrig erkannten Verwaltungsausübung abzugehen. Wir stimmen auch zu, dass besondere Umstände vorliegen müssten, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen.

Im vorliegenden Fall ist aus folgenden Gründen nicht von einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung auszugehen:

Das F Wien erhält als V vom Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds der Stadt Wien (WAFF) öffentliche Zuschüsse, die im Wesentlichen zur Durchführung von Maßnahmen zur Integration von Arbeitssuchenden bzw zur Erhaltung von Arbeitsplätzen verwendet werden und im öffentlichen Interesse liegen.

Bei Subventionen ist die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen oder -auflagen einzuhalten, keine Leistung (vgl Ruppe, § 1 Tz 24). In den Urteilen des EUGH hat der Gerichtshof den Grundsatz vertreten, dass nach der Zielsetzung der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer das Eingehen einer Verpflichtung nur dann zu einer steuerpflichtigen Dienstleistung führt, wenn ein verbrauchsfähiger Nutzen für den Subventionsgeber impliziert ist. Dem WAFF kommt als Fördergeber genausowenig wie dem AMS ein verbrauchsfähiger Nutzen aus der gewährten Subvention zu, da dieser der Allgemeinheit zugutekommt und im öffentlichen Interesse liegt (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0131). Es ist zu prüfen, ob der Zuschussempfänger dem Zuschussgeber durch sein Verhalten einen Vorteil in seiner Eigenschaft als Beteiligter am Wirtschaftsleben verschafft hat. Trifft dies nicht zu und wird keinem speziellen Leistungsempfänger ein wirtschaftlicher Nutzen zuteil und liegt das geförderte Verhalten im öffentlichen Interesse, ist von nicht umsatzsteuerbaren Zuschüssen auszugehen (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0103).

Es ist festzuhalten, dass in Grenzfällen bei Zuschüssen öffentlicher Kassen eher von einem nicht steuerbaren echten Zuschuss und nicht von einem Leistungsentgelt auszugehen ist (siehe Ruppe, UStG, § 4 TZ 117 unter Hinweis auf VwGH 24.4.1983, 82/15/0003).

4. Auskunft der zuständigen erstinstanzlichen Behörde

Wir halten dazu fest, dass die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen der im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung die gegenständlichen WAFF-Zuschüsse als echte nicht steuerbare Zuschüsse qualifiziert hat. Die zuständigen Außenprüfer sind als Hilfsorgane des Finanzamtes 1/23 tätig und die Vorgangsweise der Zuordnung der Zuschüsse wurde mit den Prüforganen erörtert.

Wurde eine Vorgangsweise allerdings wie hier im konkreten Fall als rechtmäßig anerkannt, so spricht der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre. Das gilt gleichermaßen, wenn eine Vorgangsweise bei der Veranlagung zugelassen wurde oder wie in dem vorliegenden Fall das Finanzamt eine Vorgangsweise auf Vorschlag der Betriebsprüfung akzeptiert hat (Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, VwGH 24.4.1996, 93/15/0076).

Wie bereits im Antrag auf Nachsicht vom 15.1.2014 sowie der dem Finanzamt vorgelegten Stellungnahme zur Anwendung von Treu und Glauben erwähnt, wurden die gegenständlichen WAFF-Zuschüsse im Zuge der im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung ebenfalls thematisiert und als nicht steuerbare Zuschüsse anerkannt. In sämtlichen Kalkulationen, die von der Betriebsprüfung im Jahr 2005 angefordert, nachkalkuliert und berichtigt wurden, sind die besagten WAFF-Zuschüsse, die in den Jahren 2001 bis 2004 für die geprüften Verrechnungskreise bezogen wurden, nachvollziehbar als echte Zuschüsse qualifiziert worden (vgl. Stellungnahme zur Anwendung von Treu und Glauben). Bei dieser Außenprüfung wurden die gesamten Umsätze in Verhältnis zu den nicht steuerbaren Umsätzen gestellt und so ein Prozentsatz für den Vorsteuerabzug ermittelt. Einige der im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.12.2013 erwähnten WAFF-Zuschüsse sind bei der letzten im Jahr 2005 durchgeführten Prüfung eindeutig als nicht steuerbare Zuschüsse behandelt worden.

Zusammenfassend ist daher die Voraussetzung der (unrichtigen) Rechtsauskunft durch die zuständige Behörde erster Instanz (Finanzamt) gegeben. Das Außenprüfungsorgan ist ein Hilfsorgan des Finanzamtes (der Behörde) und handelt in dessen Auftrag.

Dies ist auch daraus ersichtlich, dass der Prüfungsauftrag (natürlich) im Namen des Finanzamtes ergehen muss. Wie dargelegt, wurde im Rahmen einer Voraußenprüfung der gegenständliche Sachverhalt erörtert, und hat die Außenprüfung bzw. das Finanzamt eine rechtliche Beurteilung des Sachverhalts durchgeführt. Die Erörterung eines Sachverhaltes und deren nachfolgende Beurteilung, wie es sich aus dem (Vor-)Prüfungsbericht ergibt, ist eine Auskunft des zuständigen Finanzamtes im Sinne § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung. Unzutreffend ist daher die Auffassung des Finanzamtes, die davon ausgeht, dass kein Auskunftsverlangen bzw. Erörterung und Rechtsauskunft des Finanzamtes vorliegt.

5. Handeln im Vertrauen auf die Auskunft der Behörde

Unser Mandant hat im Vertrauen darauf gehandelt, dass die in der Vergangenheit ausdrücklich anerkannte Vorgangsweise, auf Landesebene gewährte WAFF-Zuschüsse zur Förderung von Arbeitslosen analog zu den auf Bundesebene gewährten Zuschüssen des Arbeitsmarktservices (AMS) als echte nicht steuerbare Zuschüsse zu qualifizieren auch weiterhin korrekt sei (Bedachtnahme Treu und Glauben), da es auch zu keiner Änderung der gesetzlichen Grundlagen kam.

Die Mehrzahl der gegenständlichen WAFF-Projekte wird in enger Kooperation mit dem AMS durchgeführt und entspricht von dem Inhalt und den erbrachten Leistungen den Bildungsmaßnahmen iSd § 32 Abs 3 AMSG (Berufsorientierung, Qualifikation, Wiedereingliederung etc), für die nach Ansicht der Außenprüfung entsprechend den anzuwendenden Bestimmungen in den Richtlinien (RZ 26) das Vorliegen eines echten Zuschusses unbestritten ist.

6. Grundlegende Unterschiede zwischen eine Nachsicht - und einem „gewöhnlichen“ Abgabenverfahren

In diesem Zusammenhang darf auch ergänzend ausgeführt werden, dass das Finanzamt hier grundlegende Dinge verwechselt.

So muss zwischen einem Nachsichtsverfahren (iS § 236 BAO) und einem „gewöhnlichen“ Abgabenverfahren (zB Umsatz-, Einkommen-, Körperschaftsteuer) unterschieden werden. Wie bereits oben angeführt, ist im Nachsichtsverfahren (Antrag nach § 236 BAO bzw. einem diesbezüglichen Beschwerdeverfahren) das Vorliegen der Voraussetzungen des § 236 BAO, insbesondere aber das Vorliegen der Voraussetzungen der (zwingend anzuwendenden und § 236 BAO konkretisierenden) Durchführungsverordnung 2005 zu prüfen und danach zu entscheiden. Aufgrund dieser Voraussetzungen ist u.a. die (bisherige nicht offensichtlich unvertretbare) unrichtige Rechtsauskunft der zuständigen erstinstanzlichen Behörde maßgeblich dafür, dass ein Nachsichtansuchen zu bewilligen ist. Treu und Glauben spielen daher in dem Nachsichtsverfahren sehr wohl eine wesentliche Rolle und führen (beim Vorliegen der oben angeführten anderen Voraussetzungen) zur Bewilligung der Nachsicht.

Demgegenüber ist in einem „gewöhnlichen“ Abgabenverfahren (bzw. diesbezüglichen Beschwerdeverfahren) aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Rechtsrichtigkeit gegenüber Treu und Glauben der Vorrang einzuräumen. In der Begründung des Finanzamtes ist zu erkennen, dass immer im Hinblick auf ein „gewöhnliches“ Abgabenverfahren argumentiert wird und nicht der Unterschied der Beurteilung zu einem Nachsichtsverfahren erkannt wird. Dementsprechend wird im gegenständlichen Nachsichtsverfahren im Wesentlichen immer unzutreffend auf die VwGH Rechtsprechung des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor Treu und Glauben wie im „gewöhnlichen“ Abgabenverfahren hingewiesen und (überhaupt) nicht das Vorliegen der Voraussetzungen der Durchführungsverordnung 2005 (zu § 236 BAO) betreffend Nachsichtsverfahren geprüft.

Unzutreffend sind daher auch die Ausführungen des Finanzamtes, dass der VwGH kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall, da es hier nicht um eine Erlass, sondern um eine zwingend anzuwendende Rechtsverordnung handelt.

Aus den oben dargelegten Gründen stellen wir den Antrag, unserer Beschwerde und der Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten stattzugeben und die gegenständlichen vorgeschriebenen Umsatzsteuerbeträge iHv. € 298.181,- sowie die anteiligen Säumniszuschläge iHv. € 5.963,62 gemäß § 236 Abs. 1 BAO abzuschreiben bzw gutzuschreiben.

Gemäß § 262 Abs. 2 lit a BAO wird der Antrag gestellt, dass die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben hat.

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit a BAO wird beantragt, dass über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat.

Ferner verweisen wir auf die dem Finanzamt bereits vorgelegten Unterlagen.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Oktober 2014 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Die Beschwerdeführerin (Bw.) bezieht sich auf § 3 Abs. 2 lit a der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO und behauptet, dass konkret ein Anwendungsfall einer sachlichen Unbilligkeit vorliegt.

Die Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBl. II Nr. 435/2005) legt in ihrem § 3 an Hand von Beispielen den unbestimmten Rechtsbegriff der sachlichen Unbilligkeit der Einhebung aus. Dem Erlass des BMF vom 06.04.2006, BMF- 010103/0023-VI/2006 (Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben), ist unter Abschnitt 6.2.2 u.a. Folgendes zu entnehmen:

„Eine sachliche Unbilligkeit nach § 3 Z 2 lit. a der Verordnung erfordert, dass die Auskunft dem betreffenden Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter von der hiefür zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz erteilt wurde.“

Nach der Rsp. des VwGH (vgl. E vom 27.02.2014, 2011/15/0106) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Die Verletzung dieses Grundsatzes setzt weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte.

Eine unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben relevante Enttäuschung im Vertrauen auf eine von der Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft könnte daher unter anderem nur dann vorliegen, wenn diese Auskunft Grundlage für eine die Steuerfolgen auslösende Disposition des Steuerpflichtigen gewesen ist (vgl. dazu UFS 27.10.2011, RV/0557-W/10).

Im Beschwerdefall fehlt es schon an einer entsprechenden Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde, auf die die Beschwerdeführerin hätte vertrauen können. Überdies legt die Beschwerdeführerin auch nicht dar, welche konkreten nachteiligen Dispositionen sie im Vertrauen auf Feststellungen in der vorangegangenen Außenprüfung getroffen hat. Dass sie ihre Geschäftsbeziehung mit dem AMS und dem WAFF nach der vorherigen Außenprüfung nur im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung (bestimmte Leistungen als nicht steuerbare Zuschüsse bzw. unecht steuerfreie Umsätze zu behandeln) weitergeführt hat, wurde nicht dargetan.

Nach Auffassung des Finanzamtes liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Vorlageantrag vom 24. Oktober 2014 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Bezüglich der in der Beschwerdevorentscheidung vom 10.10.2014 angeführten Begründung verwies die Bf auf die Argumente und Ausführungen, die in den bereits eingebrachten Vorbringen angeführt wurden; insbesondere auf die Stellungnahme zu Treu und Glauben vom 10.10.2013.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Bf vom 24. September 2013 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer festgestellt, dass keine echten nicht steuerbaren Zuschüsse i.Z. mit Aufträgen des WAFF vorliegen.

Das geprüfte Institut beurteilt die aus den Aufträgen der W-GmbH und der F-GmbH erzielten Umsätze als echte nicht steuerbare Zuschüsse. Diese Vorgangsweise wird durch die fehlende „Entgeltlichkeit“ und das durch die vereinnahmten Zahlungen angeregte Verhalten im öffentlichen Interesse begründet. Darüber hinaus sind, so die Argumentation der Vertreter des Vereins, die durch die Gesellschaften des WAFF (Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds der Stadt Wien) erteilten Aufträge und in der Folge die vom Institut erbrachten Leistungen inhaltlich mit jenen Leistungen vergleichbar, die auch vom AMS beauftragt werden und die von der Finanzverwaltung als echte nicht steuerbare Zuschüsse qualifiziert werden.

Von der BP wird im Zusammenhang mit den Maßnahmen die für das AMS erbracht werden, weiterhin von nicht steuerbaren Zuschüssen ausgegangen; die von den Gesellschaften des WAFF beauftragten Leistungen - mit den im Erkenntnis des VwGH vom 30.6.2010, 2007/13/0019, angeführten Leistungen für Arbeitssuchende, die der Verbesserung der Chancen am Arbeitsmarkt bzw. zur Unterstützung der

Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt dienen vergleichbar - werden jedoch als steuerbare und steuerpflichtige Umsätze beurteilt. Die Anwendung der Befreiungsbestimmung gem. § 6 Abs. 1 Z 11 lit a ist, wie aus dem zitierten Erkenntnis des VwGH hervorgeht, nicht anwendbar.

Das Vorliegen von steuerbaren Umsätzen wird damit begründet, dass zwischen den Vertragspartnern - F und den WAFF-Gesellschaften - konkrete Vereinbarungen über die zu erbringenden Leistungen und die im Gegenzug von WAFF zu zahlenden Beträge (Gegenleistungen) vorliegen und entsprechend umgesetzt wurden.

Die Leistungen und Gegenleistungen, sowie deren ursächlicher Zusammenhang sind jeweils aus den vorgelegten Ausschreibungsunterlagen, Angeboten und Abrechnungen ersichtlich. Die vereinnahmten Zahlungen stellen somit jeweils Entgelte für einen stattgefundenen Leistungsaustausch dar. Davon betroffen sind die Maßnahmen „N“, „M“, „St“ und „Fw“.

Die Umsätze werden unter Anwendung von § 10 Abs. 2 Z 7 mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % nachversteuert.

Die vom Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds beauftragten Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit arbeitssuchenden Personen stehen und bisher ebenfalls als echte nicht steuerbare Zuschüsse durch den geprüften Verein beurteilt wurden, werden durch die BP als unecht steuerpflichtige Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit a eingestuft. Dies hat zur Folge, dass die bisher in geringem Ausmaß geltend gemachten Vorsteuerbeträge storniert werden. Davon betroffen sind die Maßnahmen „A“, „L“, „C“ und „Mi“.

Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2007 bis 2011 vom 12.12.2013 wurden laut Aktenlage keine Beschwerden erhoben.

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 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, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt. Eine Unbilligkeit kann nicht nur "persönlich" sondern auch "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit läge dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers (und seiner Familie) gefährdete. 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. Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist zwar im Allgemeinen nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Wenn aber im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes, also durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles" unbillig.

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.

Eine Unbilligkeit aufgrund einer inhaltlichen Unrichtigkeit der Abgabenbescheide wurde von der Bf nicht behauptet. Vielmehr erblickt die Bf eine sachliche Unbilligkeit in der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, weil im Zuge der im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung diese Zuschüsse als echte nicht steuerbare Zuschüsse anerkannt worden seien.

Zur behaupteten Verletzung des Rechtsgrundsatzes von Treu und Glaube ist vorerst zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170) das im Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker ist als der Grundsatz von Treu und Glauben; der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich aber etwa in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit ankommt.

Treu und Glauben ist demnach eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht - nach Maßgabe des eben Gesagten - zu beachten ist. Gemeint ist damit, 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. Auch unrichtige Auskünfte im Einzelfall können einen gewissen Vertrauens- und Dispositionsschutz auslösen sowie bei der dessen ungeachtet gebotenen Anwendung des Gesetzes eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO nach der Lage des Falles und damit die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179) ist die Behörde verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen, wobei auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise

des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Mit dem Einwand, dass im Zuge der im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung diese Zuschüsse ebenfalls thematisiert und als echte nicht steuerbare Zuschüsse anerkannt worden seien, wird keineswegs das Vorliegen einer verbindlichen Auskunft für den Einzelfall dargetan, sondern lediglich der Umstand, dass die Behandlung der gewährten WAFF-Zuschüsse als echte nicht steuerbare Zuschüsse eine gewisse Zeit lang unbeanstandet geblieben ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021) kann eine allfällige Unterlassung von Handlungen jedoch keine Grundlage für Treu und Glauben bilden. Ein Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Behörde ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.9.2002, 98/15/0118) im Allgemeinen nicht geschützt ist. Eine unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben relevante Enttäuschung im Vertrauen auf eine von der Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft könnte u.a. nur dann vorliegen, wenn diese Auskunft Grundlage für eine die Steuerfolgen auslösende Disposition des Steuerpflichtigen gewesen ist.

Dieses Erfordernis ist auch der Verordnung des BMF vom 20.12.2005, BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2013/449, zu entnehmen, da in § 3 Abs. 2 ausgeführt wird, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Eine solche Disposition in Bezug auf den die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalt in Zusammenhang mit dem erfolgten Leistungsaustausch mit dem Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds der Stadt Wien ist jedoch nicht erkennbar und wurde von der Bf auch nicht behauptet.

Die Gewährung der beantragten Nachsicht würde schließlich grundsätzlich bedeuten, dass eine rechtmäßig erfolgte Abgabefestsetzung infolge einer Fehlbeurteilung des gleichen Sachverhaltes und Nichtfestsetzung der Abgabe für vergangene Zeiträume nicht mehr eingehoben werden dürfte. Dies kann wohl nicht ein vom Gesetzgeber offenbar beabsichtigtes Ergebnis sein.

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. November 2017