

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache M.E. (Bf.) vertreten durch Dr. Heinz Edelmann, RA, Windmühlgasse 30, 1060 Wien über die Berufung (jetzt Beschwerde) vom 11. Februar 2013 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 07.01.2013 über die Abweisung eines Nachsichtsansuchens nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Februar 2015 in Anwesenheit der Beschwerdeführerin, ihres Vertreters, der Amtsbeauftragten Dr. Doris Obermaier und der Schriftführerin Diana Engelmaier 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**

Am 19. März 2008 wurde durch die City Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei ein Nachsichtsansuchen eingebracht und um Teilnachsicht eines Betrages von € 59.909,99 betreffend Einkommensteuer 1999, Umsatzsteuer 1999, Säumniszuschlag 1999, Einkommensteuer 2002 bis 2005 und Anspruchszinsen 2002 bis 2005 ersucht.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Einhebung dieser Beträge unbillig sei.

Im Jahr 1999 sei von der B.GmbH an die Bf., die als deren Geschäftsführerin fungiert habe, eine am Markt schwer anzubringende Wohnung verkauft worden, wobei die Abwicklung der steuerlichen Angelegenheiten die St.GmbH über gehabt habe.

Die Bf. und die Gesellschaft seien dabei nicht ausreichend und korrekt beraten worden. Sie habe beim Ankauf und beim Verkauf 2003 ihre Berater (RA, Notar und Steuerberater) involviert, sei aber von diesen nicht auf eine allfällige USt- Pflicht aufmerksam gemacht worden. Bei der Weitergabe von Informationen des Steuerberaters und Rechtsanwaltes vom damaligen Zeitpunkt zu den aktuellen, sei offenbar etwas schief gelaufen.

Aufgrund mangelnder Unterlagen bzw. lediglich mündlicher Vereinbarungen habe der Rechtsanwalt die Schuld des Steuerberaters nicht eindeutig nachweisen können. Leider sei der Steuerberater zwischenzeitig verstorben.

Die Sachlage sei bereits im Zuge eines Nachsichtsansuchens der B.GmbH vom 19.2.2002 dargelegt und vom Finanzamt anerkannt worden. In der Folge sei es dann zu einer Teilnachsicht gekommen. Der Leiter der Einbringungsstelle des Finanzamtes Wien 9/18/19, Herr Y, habe darauf hingewiesen, dass die Bf. nicht das einzige Opfer des Steuerberaters St gewesen sei.

Im Jahr 2002 sei dem Finanzamt offenbar nicht bekannt geworden, dass diese Umsatzsteuerproblematik auch die Bf. persönlich betreffe, ansonsten wäre die Angelegenheit gleich im Zuge der damaligen Betriebsprüfung bzw. des Nachsichtsansuchens vom 19.2.2002 miterledigt worden.

Erst nach 8 Jahren sei die Finanzbehörde an die Bf. herangetreten und habe sie informiert, dass sie Steuererklärungen abzugeben gehabt hätte. Auch die Tatsache, dass die Bf. zwei Lohnzetteln habe und damit allein schon steuererklärungspflichtig gewesen sei, sei hierbei zu berücksichtigen. Das Finanzamt habe es daher verabsäumt, Steuererklärungen von der Bf. abzuverlangen.

Es sei auch nicht üblich, vom Steuerberater derartig hinengelegt zu werden und durch das Ableben des Steuerberaters nicht die Möglichkeit zu bekommen, sich entsprechend zu wehren. Es sei der Bf., wie auch vom Finanzamt durch Nachsicht im Jahr 2002 anerkannt, äußerste Ungerechtigkeit widerfahren.

Bei rechtzeitiger Abverlangung von Steuererklärungen wäre es niemals zu einer Nachzahlung in dieser Höhe gekommen. Die Einbringung des Rückstandes stelle für die Bf. eine Existenzgefährdung dar. Für einen gerecht und billig denkenden Menschen wäre alles andere als eine Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten mit Ausnahme der Nachverrechnung der Einkommensteuer auf die beiden Lohnzettel nicht nachvollziehbar.

Auch dazu sei jedoch anzumerken, dass die Bf., da die Abgabenbehörde keine Erklärungen eingefordert habe, die Einkünfte gutgläubig verbraucht habe und nicht damit habe rechnen können, dass sie Jahre später mit einem riesigen Betrag in Anspruch genommen werde.

Sollte der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 stattgegeben werden, sei das gegenständliche Nachsichtsansuchen selbstverständlich unbeachtlich.

Das Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 7. Jänner 2013 abgewiesen.

Dagegen richtet sich die durch die H.GmbH eingebrachte Berufung vom 11.2.2013, in der vorgebracht wird, dass der Antrag gänzlich ohne Begründung abgewiesen worden sei. Es sei lediglich darauf hingewiesen worden, dass über ein neuerliches Ansuchen erst nach Abhandlung der Berufung gegen die entsprechenden Steuerbescheide und Ablauf der Aussetzung der Einhebung entschieden werden könne. Über die Berufung sei in der Zwischenzeit entschieden worden und die Aussetzung der Einhebung widerrufen worden.

Die Frage ob eine Beschwerde beim VwGH eingebracht werden solle, werde noch geprüft. Es werde die Stattgabe des Antrages beantragt oder die Übermittlung einer Begründung warum keine Unbilligkeit vorliege.

Nach einem Ersuchen um Ergänzung und Vorlage eines Vermögensverzeichnisses und aller Nachweise und Unterlagen in Kopie, die belegten, dass die Einhebung unbillig wäre vom 24.7.2013, erstattete die Steuerberatungskanzlei H.GmbH am 23. August 2013 eine Stellungnahme, in der zunächst die §§ 31a AbgEO und 47 EO zitierten wurden.

Sowohl nach der AbgEO als auch nach der EO könne erst nach erfolglosen Einbringungsversuchen ein Vermögensverzeichnis abverlangt werden. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor. Eine Nachsicht sei primär nicht mit der Möglichkeit einer Einbringung der Abgaben zu verbinden, sondern mit deren Unbilligkeit. Bei Uneinbringlichkeit sei die Abgabe abzuschreiben, bei Unbilligkeit könnten Abgaben abgeschrieben werden.

Im Ansuchen vom 19.3.2008 seien die Gründe dargelegt worden, warum die Einbringung der Abgaben unbillig sei. Ein weiterer Grund sei, dass von der Einbringung der Eingabe beim Finanzamt bis zur Erledigung (Abweisung) fast 5 Jahre vergangen seien.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 9.9.2013 abgewiesen und dazu nach Zitierung des § 236 BAO festgehalten, dass, da die Bf. kein Vermögensverzeichnis vorgelegt habe, eine persönliche Unbilligkeit nicht habe festgestellt werden können.

Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches 1. 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; 2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder b) vom Bundesminister für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht worden, 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.

Weiters sei auf die Aufforderung zur Ergänzung vom 24.7.2013 lediglich auf die Berufung vom 19.3.2008 (*Anmerkung: gemeint ist offenbar den Antrag auf Nachsicht*) verwiesen worden, die mit der Begründung, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 befände sich noch bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz, abgewiesen worden sei.

Die Berufung vom 19.3.2008 (*Anmerkung: gemeint ist offenbar der Antrag auf Nachsicht*) habe weder eine Begründung noch einen Nachweis zu den Unbilligkeitsvoraussetzungen enthalten.

Gemäß § 42 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG bestünde Erklärungspflicht für unbeschränkt Steuerpflichtige dann, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-3 EStG bestanden habe und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln gewesen oder ermittelt worden sei oder wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten seien mehr als € 11.000,00 betragen habe.

Keine Aufforderung der Behörde zur Abgabe der Steuererklärung erhalten zu haben, befreie nicht von der Erklärungspflicht selbst und führe auch nicht zur Unbilligkeit der Einhebung. Weiters könne ein mit der Firma ME Apartment BaugmbH abgeschlossener außergerichtlicher Ausgleich nicht zur Unbilligkeit der Einhebung bei der Bf. führen.

Am 8.10.2013 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und eine mündliche Verhandlung vor der Rechtsmittelbehörde beantragt.

In der Berufungsvorentscheidung werde auf eine Berufung vom 19.3.2008 verwiesen. Diese Berufung gebe es nicht und die Bf. habe sich auch nie darauf berufen.

Weiters sei der Hinweis auf die Abgabepflicht von Steuererklärungen nicht verständlich. Seit Jahren reiche die Bf. Steuererklärungen ein. Als Einkommen seien jährlich € 21.000,00 erklärt worden. Der Abgabenbehörde sei daher die Einkommenssituation der Bf. bekannt. Durch die Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten wäre bei dem kleinen Einkommen der Bf. ihre Existenz gefährdet.

Es stimme, dass die Vorlage eines Verzeichnisses gemäß § 31a AbgEO in Verbindung mit § 47 EO (Offenbarungseid) verweigert worden sei. Die Begründung dafür sei im Schreiben vom 23.8.2013 dargelegt worden. Die Bf. sei gerne bereit, im fortgesetzten Verfahren, ein formloses Vermögensverzeichnis beizubringen.

Die abgabenrelevanten Bescheide seien zur Prüfung dem VwGH vorgelegt worden. Es werde daher angeregt, das Berufungsverfahren gemäß § 271 BAO bis zur Entscheidung des VwGH auszusetzen.

Am 15.10.2013 erging ein Ergänzungsersuchen an die Bf., in dem bekannt gegeben wurde, dass der Abweisungsbescheid nach der Aktenlage am 7.1.2013 zugestellt worden sei, das Original des Bescheides jedoch nicht im Akt erliege und um Zusendung einer Kopie des Bescheides ersucht. Sollte der Bescheid nicht vorhanden sein, wären die Berufung und der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen.

Dazu erging am 25.10.2013 eine Beantwortung, dass erst am 23.10.2013 seitens der Post ein erster Zustellversuch hinsichtlich der Ergänzungsansuchens vorgenommen worden sei. Nach Hinterlegung an diesem Tag sei das Schreiben am 24.10.2013 behoben worden, wobei als Beantwortungsfrist der 25.10.2013 aufscheine, was bei der Länge des Verfahrens sehr sonderbar anmute.

Es sei wohl nicht möglich, dass das Original des Abweisungsbescheides nicht im Akt erliege, wenn der Bescheid am 9.1.2013 nachweislich zugestellt worden sei. Es sei auch unverständlich, dass, falls der Bescheid nicht vorhanden sei, die Berufung und

der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen wären. Wurde doch der Bescheid vom 7.1.2013 am 9.1.2013 nachweislich zugestellt, so sei er auch vorhanden. Der Steuerberater habe seiner Mandantin geraten den Bescheid erst nach Aufforderung des UFS vorzulegen.

Die Abgabenbehörde habe nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig sei. Daraus ergebe sich, dass bei Einlangen einer Prüfung zu prüfen sei, ob eine solche auch zulässig sei. Durch Erlassung der Berufungsvorentscheidung sei dokumentiert, dass die Berufung zulässig gewesen sei. Eine Zurückweisung eines Vorlageantrages sei im Gesetz nicht vorgesehen.

Am 23. Dezember 2014 wurde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein Vorhalt erlassen und um Vorlage einer Kopie des verfahrensgegenständlichen Abweisungsbescheides vom 7. Jänner 2013 ersucht, sowie die Bf. darauf hingewiesen, dass auf dem Abgabekonto derzeit lediglich ein Rückstand von € 14.325,08 an Umsatzsteuer 1999 bestehe und angefragt, ob die Teilnachsicht allenfalls eingeschränkt werde.

Dieser Vorhalt wurde durch den neuen Vertreter, Dr. Heinz EddeImann, RA, Windmühlgasse 30, 1060 Wien mit Schreiben vom 23. Jänner 2015 (Fax) beantwortet und eine Kopie des Bescheides vom 7. Jänner 2013 vorgelegt.

Der Bescheidspruch lautet:

Der Antrag der Bf. vom 19. März 2008, eingebracht am 20. März 2008 betreffend Nachsichtsansuchen gemäß § 236 BAO wird abgewiesen.

Die Begründung lautet:

Der dem Antrag zugrundeliegende Rückstand ist derzeit gemäß § 212a BAO ausgesetzt. Über ein neuerliches Nachsichtsansuchen gemäß § 236 BAO kann erst nach Abhandlung der Berufung und Ablauf der Aussetzung der Einhebung entschieden werden.

Zur Anfrage, ob allenfalls eine Einschränkung hinsichtlich des Nachsichtsbegehrens vorgenommen werde, wurde ausgeführt:

" Mitgeteilt wird, dass ursprünglich am 19. März 2008 (d.h. vor mehr als sechs Jahren) eine Teilnachsicht gewährt worden sei. Ob diese Teilnachsicht in Form eines Bescheides erteilt wurde, ist unbekannt und vor allem nicht vorgebracht worden. Damit kann nicht gesagt werden, ob das Ansuchen auf Teilnachsicht noch offen ist und ob aus diesem Grunde nicht eine Vornahme der Einschränkung des Antrages auf Nachsicht und Teilnachsicht erfolgen.

In diesem Zusammenhang ist noch Folgendes vorzubringen:

Nach dem Bescheid vom 7.1.2013 wäre der Antrag abgewiesen worden. Nach der Begründung dieses Bescheides wäre der Antrag gemäß § 212a BAO abgewiesen worden. Erst nach Durchführung der Berufung und Ablauf der Aussetzung könne entschieden werden. Die verfahrensgegenständliche Berufungsvorentscheidung hat nachstehenden Spruch:

Es ergeht die Berufungsvorentscheidung betreffen die Berufung vom 11.2.2013 gegen die Abweisung des Nachsichtansuchens.

Das bedeutet, dass der Gegenstand der Berufungsvorentscheidung nicht ident ist mit dem Spruch des Bescheides vom 7.1.2013. Hinzu kommt, dass eine Berufung vom 11.2.2013 unbekannt ist. Darüber hinaus ist auch eine Berufung im Sinne des Vorlageantrages durch den Steuerberater Helmut Herenda nicht existent. All dies bedeutet, dass Gegenstand des Verfahrens eine stattgebende Berufung (nunmehr Beschwerde) zur Folge haben muss.

Es wird daher beantragt, die Erlassung eines stattgebenden Erkenntnisses; in eventu durch Entscheidung mit Beschluss oder Aufhebung des Verfahrens und Rücküberweisung an die Behörde erster Instanz."

Mit Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde folgende Mitteilung gemacht:

Vorweg wird zur aktuellen Fallbearbeitungslage bekannt gegeben, dass durch die Bf. nunmehr eine Kopie des Abweisungsbescheides vom 7. Jänner 2013 vorgelegt wurde.

Eine Kopie dieses Bescheides wird der Ladung der Amtspartei beigelegt und eine Kopie der mittels Finanzonline eingebrachten Berufung vom 11.2.2013 dem neuen Vertreter der Bf.

In der Sache:

*Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Prüfgegenstand ist der Bescheid vom 7. Jänner 2013.

Bei der Beschwerdeerledigung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung maßgeblich (VwGH 22,9,1992, 92/14/0083, 26.6.2002, 98/13/0035).

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Einbringung des Nachsichtansuchens, am 19. März 2008 auf dem Abgabenkonto ein Rückstand von € 59.677,86 bestand.

Im Ansuchen wurde eine Teilnachsicht von € 59.909,99 begehrt und dazu aufgeschlüsselt: U 1999 € 48.704,03, E 1999 € 1.580,57, SZ zu U 1999 € 974,08, Einkommensteuernachzahlung 2002 bis 2005 € 7.843,58, Anspruchszinsen 2002 bis 2005 € 807,73.

Diese Abgabenschuldigkeiten wurden alle am 17. Dezember 2007 auf dem Abgabenkonto der Bf. verbucht.

Am 4. April 2008 wurde die Einhebung der Umsatzsteuer 1999 im Ausmaß von € 16.851,40 ausgesetzt und am 22. Jänner 2013 der Ablauf dieser Aussetzung verbucht.

Am 7. Jänner 2013 erging zu RV/0345-W/09 eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, mit der die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1999, Einkommensteuer 1999 und Einkommensteuer 2000 abgewiesen wurden.

Den Berufungen zur Einkommensteuer 2002 und 2003 wurde teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer 2002 beträgt demnach nur € 664,27 statt € 1.762,88, die Einkommensteuer 2003 € 839,02 statt € 1.940,33.

Die Anspruchszinsen 2002 wurden von € 228,61 auf € 83,55 und die Anspruchszinsen 2003 von € 256,06 auf € 110,72 reduziert.

Die Berufung gegen die Vorschreibungen von Einkommensteuer 2004 und 2005 wurden nach nicht erfüllter Mängelbehebung für zurückgenommen erklärt.

Demnach sind nur noch folgende Abgabenansprüche relevant, zu denen mit Nachsichtsansuchen vom 19. März 2008 eine Teilnachsicht begehrt wurde:

Umsatzsteuer 1999 € 48.704,03, Einkommensteuer 1999 € 1.580,57, Säumniszuschlag U 99 € 974,08, Einkommensteuer 2002 € 664,27, Einkommensteuer 2003 € 839,02, Einkommensteuer 2004 € 1.976,83, Einkommensteuer 2005 € 2.163,54, Anspruchszinsen 2002 € 83,55, Anspruchszinsen 2003 € 110,72, Anspruchszinsen 2004 € 192,33, Anspruchszinsen 2005 € 130,73 zusammen € 57.419,67.

Diese Abgabenschuldigkeiten wurden bis auf die bis 22. Jänner 2013 mit einem Teilbetrag von € 16.851,40 ausgesetzt gewesene Umsatzsteuer 1999 in Ratenzahlungen bis 27. November 2012 bezahlt (an diesem Tag war das Konto vollständig ausgeglichen).

Derzeit haftet auf dem Abgabenkonto an Umsatzsteuer 1999 nur noch ein Betrag von € 14.325,08 aus.

Gemäß § 238 Abs. 3 BAO war die Verjährung dieser fälligen Abgabe bis zum Ende der Aussetzung deren Einhebung, demnach bis zum 22. Jänner 2013, gehemmt.

Die fünfjährige Einhebungsverjährung hat nach § 238 Abs. 1 und 2 BAO mit Ablauf des Jahres 2013 neu zu laufen begonnen.

Eine Nachsicht ist nach § 236 Abs. 2 BAO bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen auch für bereits entrichtete Abgaben möglich.

Bisher wurde zum Nachweis einer allfälligen Unbilligkeit der Einhebung kein Vermögensverzeichnis vorgelegt."

In der mündlichen Verhandlung am 27. Februar 2015 wurde ergänzend vorgebracht, dass die Bf. seit 2 Jahren in Pension befindlich sei und monatlich € 813,00 beziehe. Sie habe eine Eigentumswohnung mit einem Verkehrswert von € 150.000,00, die seit März 2014 mit einem Pfandrecht der Finanz in Höhe von € 16.744,42 (Anmerkung: Dies entspricht dem Abgabenrückstand vom März 2014 und beinhaltet auch Abgaben, die nicht im

Nachsichtsansuchen enthalten waren) belastet sei. Darüberhinausgehend gebe es keine Schulden.

Die Bf. habe sich selbst nie um steuerliche Belange gekümmert. Dazu habe sie einen steuerlichen Vertreter und einen Rechtsanwalt gehabt. Die Abgabennachforderungen seien nicht auf ihr Verschulden zurückzuführen. Sie habe ihre Ansichten zur Bewertung als Liebhaberei auch schon gegenüber der Betriebsprüferin kundgetan und sie auch im Rechtsmittelverfahren gegen die Abgabenbescheide vertreten.

Durch die Richterin wurde ergänzend bekannt gegeben, dass es bei der B.GmbH keine Nachsicht, sondern nach Abschluss des Konkursverfahrens eine Löschung von ca. € 40.000,00 gegeben habe.

Die Bf. ergänzte dazu, dass es die Idee ihrer Vertreter gewesen sei, dass die Gesellschaft in Konkurs gehen sollte. Die Richterin habe damals gemeint, dass es ohnehin möglich gewesen wäre die offenen Abgaben zu begleichen.

### **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.*

Über die offene Berufung war somit durch das BFG in einem Beschwerdeverfahren nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung mit Erkenntnis abzusprechen.

Prüfgegenstand ist dabei der bekämpfte Abweisungsbescheid vom 7. Jänner 2013.

*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.*

*Abs. 2: Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.*

*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).*

*Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Bei der Beschwerdeerledigung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung maßgeblich (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083, 26.6.2002, 98/13/0035).

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Einbringung des Nachsichtansuchens, am 19. März 2008 auf dem Abgabenkonto ein Rückstand von € 59.677,86 bestand.

Im Ansuchen wurde eine Teilnachricht von € 59.909,99 begehrt und dazu aufgeschlüsselt: U 1999 € 48.704,03, E 1999 € 1.580,57, SZ zu U 1999 € 974,08, Einkommensteuernachzahlung 2002 bis 2005 € 7.843,58, Anspruchszinsen 2002 bis 2005 € 807,73.

Diese Abgabenschuldigkeiten wurden alle am 17. Dezember 2007 auf dem Abgabenkonto der Bf. verbucht.

Am 4. April 2008 wurde die Einhebung der Umsatzsteuer 1999 im Ausmaß von € 16.851,40 ausgesetzt und am 22. Jänner 2013 der Ablauf dieser Aussetzung verbucht.

Am 7. Jänner 2013 erging zu RV/0345-W/09 eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, mit der die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1999, Einkommensteuer 1999 und Einkommensteuer 2000 abgewiesen wurden.

Den Berufungen zur Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 wurde teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer 2002 beträgt demnach nur € 664,27 statt € 1.762,88, die Einkommensteuer 2003 € 839,02 statt € 1.940,33.

Die Anspruchszinsen 2002 wurden von € 228,61 auf € 83,55 und die Anspruchszinsen 2003 von € 256,06 auf € 110,72 reduziert.

Die Berufung gegen die Vorschreibungen von Einkommensteuer 2004 und 2005 wurden nach nicht erfüllter Mängelbehebung für zurückgenommen erklärt.

Demnach sind nur noch folgende Abgabenansprüche relevant, zu denen mit Nachsichtansuchen vom 19. März 2008 eine Teilnachricht begehrt wurde:

Umsatzsteuer 1999 € 48.704,03, Einkommensteuer 1999 € 1.580,57, Säumniszuschlag U 99 € 974,08, Einkommensteuer 2002 € 664,27, Einkommensteuer 2003 € 839,02, Einkommensteuer 2004 € 1.976,83, Einkommensteuer 2005 € 2.163,54, Anspruchszinsen 2002 € 83,55, Anspruchszinsen 2003 € 110,72, Anspruchszinsen 2004 € 192,33, Anspruchszinsen 2005 € 130,73 zusammen € 57.419,67.

Der darüber hinausgehende Antrag auf Nachsicht war somit bereits mangels Forderung der Abgabenbehörde in der im Nachsichtsansuchen angeführten Höhe abzuweisen.

Die Abgabenschuldigkeiten wurden bis auf die bis 22. Jänner 2013 mit einem Teilbetrag von € 16.851,40 ausgesetzt gewesene Umsatzsteuer 1999 in Ratenzahlungen bis 27. November 2012 bezahlt (an diesem Tag war das Konto vollständig ausgeglichen).

Derzeit haftet auf dem Abgabenkonto an Umsatzsteuer 1999 nur noch ein Betrag von € 14.325,08 aus.

Gemäß § 238 Abs. 3 BAO war die Verjährung dieser fälligen Abgabe bis zum Ende der Aussetzung deren Einhebung, demnach bis zum 22. Jänner 2013 gehemmt.

Die fünfjährige Einhebungsverjährung hat nach § 238 Abs. 1 und 2 BAO mit Ablauf des Jahres 2013 neu zu laufen begonnen.

*Die auf der Grundlage des § 236 BAO erlassene und am 20. Dezember 2005 kundgemachte Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO , BGBl. II Nr. 435/2005, bestimmt zur Abgabennachsicht Folgendes:*

*"§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.*

*§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung*

*1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;*

*2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.*

*§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches*

*1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die*

*a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder*

*b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.*

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0337) anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis 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.

Zum Sachverhalt wird die Begründung aus der Berufungsentscheidung zu RV/0345-W/09 vom 7.1.2013 zitiert:

"Die Vermietungstätigkeit der Bw ist unbestritten eine solche gemäß § 1 Abs 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 (im Folgenden nur: LVO). Danach ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen ... Z 3 aus der Bewirtschaftung von ... Eigentumswohnungen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein. ... Gemäß Abs 4 liegt bei (derartigen) Betätigungen Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen (...) Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Gemäß § 3 Z 2 ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen ...Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 ... vorliegen. Nach ständiger

Rechtsprechung des VwGH ist das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 2 Abs 4 erster Satz LVO (für das Nichtvorliegen von Liebhaberei) regelmäßig an Hand einer vom Abgabepflichtigen zu erstellenden Prognoserechnung darzutun. Eine solche Prognoserechnung muss neben den Echtdaten (Ergebnissen) bereits abgelaufener Bewirtschaftungszeiträume vorausschauend jene Parameter an Einnahmen und Werbungskosten enthalten, mit denen im Verlauf des absehbaren Zeitraumes nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens vernünftiger Weise zu rechnen ist. Das sind insbesondere: Mieteinnahmen (allenfalls wertgesichert); sodann Betriebskosten, Aufwendungen für Instandhaltung oder Instandsetzung, das Risiko für künftige Mietzinsausfälle wegen Nichtzahlung, das Leerstellungsrisiko, Fremdfinanzierungskosten (Kreditzinsen und Kreditspesen) sowie die AfA.

Wird eine Betätigung vor Erreichen eines innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarteten Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten beendet (hier: durch Verkauf des Objektes an eine nahe Angehörige), so ist zu prüfen, ob diese Maßnahme auf Grund eines unvorhersehbar eingetretenen äußeren Ereignisses (einer "Unwägbarkeit") gesetzt wurde oder ob es sich um eine freiwillige, etwa: - *von Anbeginn der Betätigung alternativ zur Weitervermietung bis zum Erreichen eines positiven Gesamtüberschusses gleichrangig ins Auge gefasste* oder: - *wegen zu optimistisch erwarteter, am Markt jedoch erkennbar nicht erzielbarer Mieteinnahmen* *entschiedene* Beendigung handelt. Von der Beantwortung dieser Frage hängt ab, ob die vorzeitig beendete Betätigung an Hand der Prognoserechnung auf Dauer des absehbaren Zeitraumes (*arg*: Unwägbarkeit) oder unter Betrachtung des tatsächlichen Bewirtschaftungszeitraumes (*arg*: befristete Betätigung, abgeschossener Beobachtungszeitraum) zu beurteilen ist.

### **Angenommener Sachverhalt**

Die Bw war - entgegen ihrem Vorbringen - ab dem Erwerb der Wohnung 1999 steuerliches Zurechnungssubjekt der Quelle und der Vermietungstätigkeit:

Dafür sprechen sowohl der Kaufvertrag vom 14. September 1999, abgeschlossen mit der Fa. B.GmbH (deren Hauptgesellschafterin und allein zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin die Bw seit der Gesellschaftsgründung war) als auch der von ihr im eigenen Namen mit der Bank abgeschlossene Kreditvertrag vom 18. April 2000, sowie der Verkauf vom 25. November 2003 an nahe Angehörige.

Wenn die Bw einwendet, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Voreigentümerin weiterhin als der wahre (eigentliche) Vermieter und als insofern in Betracht kommender umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer anzusehen sei, weil die gesamte, von Beratern empfohlene (soll heißen: von der Bw gar nicht ernsthaft gewollte?) Konstruktion nur der Lösung von Schwierigkeiten des Bauträgers bei der Kreditabstattung und bei der Umsatzsteuer- Abfuhr an das Finanzamt gedient habe, so ist dazu Folgendes zu sagen:

Wohl trifft es zu, dass die Fa. B.GmbH Bauträgerin des Mehrwohnhauses und ursprüngliche Kreditnehmerin hinsichtlich dieses fremdfinanzierten Gesamtprojektes war.

Es trifft auch zu, dass die anderen Wohneinheiten von dieser Firma sukzessive an fremde Dritte verkauft wurden, der dinglich besicherte Kredit in dementsprechend verringerter Höhe aushaftete und die Höhe des im Grundbuch eingetragenen Pfandrechtes angepasst wurde. Auch scheint die 1999 bereits vor dem Wohnungskauf von der Voreigentümerin mit dem Mieter vertraglich vereinbarte Miete in direktem Zusammenhang mit der Höhe der Kredittilgungsraten zu stehen, waren doch diese Mieteinnahmen dem Kreditinstitut ausdrücklich ebenso "still" abgetreten worden wie eine allfälliger Veräußerungserlös.

All dies vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass das Objekt und seine Vermietung der Bw zuzurechnen ist. Weder im Kaufvertrag noch im Kreditvertrag und auch nicht im Verkaufsvertrag 2003 findet sich irgendein Hinweis darauf, dass die Voreigentümerin ihr Eigentumsrecht an der streitgegenständlichen Wohnung bloß formal-zivilrechtlich auf die Bw übertragen wollte und sich die tatsächliche Verfügungsmacht mit Wissen und Zustimmung der Erwerberin zurückbehielt, das Gegenteil trifft zu: Über das Vermögen der Bauträgersgesellschaft wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. der Konkurs eröffnet, mit Beschluss vom 10.6.2003 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma am 8.1.2004 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht. Dass die streitgegenständliche Wohnung nach dem Verkauf an die Bw weiterhin dem Vermögen dieser seit 2002 insolventen Gesellschaft zuzurechnen gewesen wäre, käme einem Verschweigen der tatsächlichen Vermögensverhältnisse der überschuldeten Gesellschaft gegenüber dem Masseverwalter und den andrängenden Gläubigern gleich, geht aber weder aus dem Firmenbuchakt hervor noch wurde derartiges von der Bw im Verfahren behauptet. Die Vorgangsweise der Bw lässt vielmehr erkennen, dass sie ihre wirtschaftlichen Entscheidungen seit dem Objektankauf und nach Beendigung des übernommenen Bestandverhältnisses unbeeinflusst vom Willen der Voreigentümerin traf: Einen Nachmieter suchte sie, soweit aus den Akten erkennbar, nach dem kraft Befristung vorherbestimmten Auszug des Erstmieters 2002 nicht, ein starkes Vorsorgemotiv ("für eine Tochter") bestätigte sie gegenüber dem Außenprüferorgan ebenso wie die schon ursprünglich namens der von ihr vertretenen Voreigentümerin (Bauträgersgesellschaft) und offensichtlich auch von ihr selbst gehegte Alternativ-Überlegung, das Objekt bei sich bietender Gelegenheit zu veräußern. Knapp 4 Jahre nach dem Eigentumserwerb verkaufte sie die Wohnung an Tochter und Schwiegersohn. Dass die Bw dafür das rechtliche Einverständnis der Voreigentümerin benötigte, geht aus dem gesamten Verwaltungsakt nicht hervor.

Auch die Option zur Umsatzsteuerpflicht in Bezug auf gegenständliche Wohnung indiziert selbstbestimmtes Handeln der Bw: Dass diese Optionserklärung vom Steuerberater abgegeben wurde, kann nicht als gegen den Willen der Bw getroffene Entscheidung des Vertreters gedeutet werden. Sie war als Geschäftsführerin der Bauträgersgesellschaft seit 1997 sowie als eine seit 2000 zur Gewerbeausübung befugte Immobilienmaklerin und Immobilienverwalterin mit wirtschaftlichen Angelegenheiten - wie zwingend anzunehmen ist - bestens vertraut und am Erkennen der steuerlichen Konsequenzen keineswegs altersbedingt gehindert. Welche Einwendungen sie gegen Entscheidungen

ihres steuerlichen Vertreters erhoben und welche Schritte sie zur Erlangung aller angeblich vorenthaltenen Informationen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht gesetzt hatte, ließ die Bw vor den Abgabenbehörden im Dunkel und begnügte sich mit vagen Andeutungen, die den Vorwurf einer Verletzung standesrechtlicher Vorschriften durch den inzwischen verstorbenen Steuerberater anklingen lassen. Gemäß § 24 BAO war ihr das Bewirtschaftungsobjekt (auch) wirtschaftlich zuzurechnen.

Ins Zentrum ihrer Berufungsbegründung stellt die Bw allerdings die Behauptung, sie sei allein durch den unvorhersehbar und unvorhergesehen eingetretenen Wohnbedarf von Tochter und Schwiegersohn, welche 2002 oder 2003 Eltern eines Kindes wurden, zum Verkauf der Wohnung gezwungen gewesen. In diesem familiären Ereignis sei der ausschlaggebende Grund für die vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit gelegen, welche ohne diese Unwägbarkeit mit realistischer Aussicht auf einen positiven Gesamtüberschuss binnen absehbaren Zeitraumes fortgeführt worden wäre. Die beendete Vermietung dürfe daher nicht als befristete Betätigung gewertet werden.

Der UFS teilt diese Auffassung nicht: - Die Grobberechnung der Bw hinsichtlich Ertragsfähigkeit einer Weiter- Vermietung zu bestmöglichen Konditionen (Anm. UFS: realistisch nur zu den gleichen Bedingungen wie 1999-2002) stellt keine den weiter oben genannten Anforderungen genügende Prognoserechnung dar. Sie zeigt nicht, dass die ab Vermietung durch die Bw bis zum Verkauf 2003 (Leerstehung ab 15.08.2002) angefallenen Verluste von insgesamt -€ 116.501,53 innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ausgeglichen werden konnten und ein positiver Gesamtüberschuss zu erwarten war. In der groben Vorscheurechnung, welche ein grenzwertig positives Jahresergebnis von +€ 3,92 p. a. errechnet (Berufungsschrift, Seite 2), finden sich keine Korrekturposten für Leerstellungsrisiko und Mietzinsausfall, aber auch keine Ansätze für Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen, wie sie innerhalb eines Bewirtschaftungszeitraumes von 20 Jahren regelmäßig zu erwarten sind. - Von Bedeutung ist auch, dass die Bw im Rechtsmittelverfahren ausdrücklich einräumte, eine alternative Verwertung des Objektes von Anbeginn für möglich und gleichrangig sinnvoll gehalten zu haben. Diese Aussage ist nicht etwa begrenzt auf die Motivation des Bauträgers zu Investitionsbeginn oder begrenzt auf eine vor dem Wohnungskauf auch vorliegende, aber sogleich wieder aufgegebene alternative Verwertungsabsicht der Bw zu interpretieren. Sie ist vielmehr als Hinweis darauf zu verstehen, dass es die Bw für möglich und sinnvoll hielt, die Vermietung schon vor Erreichen eines Totalüberschusses durch anderweitige Objektverwertung zu beenden, und dass sie dies im Ankaufszeitpunkt ernsthaft erwogen hatte: Spielte doch das *Vorsorgemotiv* der Bw ("für die Tochter") schon beim Ankauf der Wohnung eine wesentliche Rolle, wenngleich sie dies im Berufungsverfahren bestritten und ihre diesbezüglichen Äußerungen in Abrede gestellt hat. Die aufgezeigten Umstände erscheinen dem UFS logisch nachvollziehbar und durch die zeitnah abgefassten ausführlichen Vermerke des Außenprüfungsorgans glaubwürdig erhärtet. Solcherart kommt es nicht mehr darauf an, ob die Bw - wie von ihr behauptet - mit einem akuten Wohnbedarf naher Angehöriger (im Sinne von: mehr

Wohnraum, als den jungen Eheleuten am gemeinsamen Hauptwohnsitz seit 2001 zur Verfügung stand) nicht schon beim Wohnungskauf 1999, sondern bei Geburt des Kindes plötzlich konfrontiert war; oder ob sie, wie der UFS annimmt, 1999 glaubte, diesen für möglich gehaltenen Wohnbedarf mit dem angeschafften Objekt erst zu einem zwar noch unbestimmten, aber nicht in ferner Zukunft liegenden Zeitpunkt befriedigen zu müssen - sei es durch Zufuhr von Mitteln aus einem Verkauf der Wohnung, sei es durch Verkauf an die Tochter oder durch schlichte Gebrauchsüberlassung bzw. Schenkung an sie. Immerhin war es die Bw, die als Geschäftsführerin der Bauträgerfirma entschied, die eine Wohnung nicht wie alle anderen über die Gesellschaft an fremde Dritte zu verkaufen, sondern sie zunächst an einen fremden Bestandnehmer auf drei Jahre befristet zu vermieten. Wenige Wochen später erwarb sie die Wohnung selbst, zu einem Zeitpunkt, als die 1997 gegründete Bauträgersgesellschaft noch nicht von Insolvenz bedroht war. Die Ereignisse des Jahres 1999 stehen nach Ansicht des UFS in unmittelbarem Zusammenhang mit dem gegenüber der Außenprüferin bekundeten Motiv der Bw, für den Wohnbedarf oder die Kapitalausstattung einer ihrer Töchter vorzusorgen. Es liegt eine planmäßige Gestaltung in mehreren eng aufeinander folgenden Schritten vor, die keine unvorhersehbar auftretenden, der fortdauernden Vermietung hinderlichen Umstände (Unwägbarkeiten) erkennen lassen. Erwies sich nämlich das zu 100% fremdfinanzierte Bauprojekt mangels gewinnbringender Verwertbarkeit der einzelnen Tops von Anfang an als eine Fehlkalkulation (dafür spricht der Konkursantrag 2002), so mangelte es (auch) der Vermietung der ebenso vollständig fremdfinanziert angeschafften Wohneinheit durch die Bw von vornherein an *objektiver* Ertragsfähigkeit. Die vorzeitige Beendigung einer solchen verlustträchtigen Betätigung ist - *anders als bei erwerbstypischen Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 LVO: dort wird die Gewinnerzielungs absicht einer Kriterien-Prüfung gemäß § 2 Abs 1 Z 1-6 LVO unterzogen* - nicht als strukturverbessernde Maßnahme (§ 2 Abs 1 Z 6) zu werten, sondern als "Änderung der Art der Tätigkeit" im Sinne des § 2 Abs 4 zweiter Satz LVO.

Der UFS geht nach dem oben Gesagten davon aus, dass für den Wohnungsankauf mehrere gleichrangige Motive neben einander ausschlaggebend waren: - Private Wohn- oder Kapitalvorsorge für den künftigen Bedarf von Angehörigen (Töchtern) und zwischenzeitige Vermietung zu (nachfragebedingt begrenzten) Marktkonditionen; - Vermietung in Sinne des vorstehenden Halbsatzes bis zum wie erhofft lukrativen Verkauf bei Gelegenheit; das entsprach übrigens genau dem Geschäftsmodell des Bauträgers und Voreigentümers (Errichtung und Abverkauf aller Tops ins Wohnungseigentum). - Verkauf oder Überlassung an die von vornherein in Betracht kommende Tochter.

Dafür und somit gegen eine konkrete Absicht, die Vermietung bis zum Erreichen eines Totalüberschusses der Einnahmen fortzuführen, spricht ein weiteres Vorbringen der Bw: Demnach habe sie sich wegen der Unmöglichkeit, höhere Mieteinnahmen zu erzielen (gemeint: nach Auszug des Vormieters: Der vom Bauträger am 4. August 1999 vereinbarte Mietzins, welcher zur laufenden Kreditbedienung nicht ausreichte, war ihr schon auf Grund ihrer Stellung als dessen allein zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin bekannt; die

nach oben hin begrenzte Marktlage für frei vereinbarte Mietzinse traf sie solcherart nicht überraschend), zur Aufgabe der Vermietungstätigkeit und zur anderweitigen Verwertung des Objektes entschlossen. Zerschlagen sich unbestimmte Ertragshoffnungen auf Grund einer gedämpften Mietpreisentwicklung infolge stockender Nachfrage oder mangelnder Preisbereitschaft auf dem freien Markt, so stellt ein solches, hier von vornherein erkennbar eingeschränktes Ertragspotenzial der Wohnung keine Unwägbarkeit dar, die ein Fortführen der Prognoserechnung über den Beendigungszeitpunkt hinaus rechtfertigen würde. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Ausprägung des allgemeinen Unternehmerrisikos, wie es sich aus der Entwicklung von Angebot und Nachfrage am Markt ergibt. Dass die Bw darauf mit Beendigung der verlustträchtigen Betätigungsquelle reagierte, entsprach der objektiven Ertraglosigkeit des Objektes.

Die prognostische Grobbetrachtung der Bw zeigt kein Erreichen eines positiven Gesamtüberschusses binnen zwanzig Jahren ab Vermietungsbeginn auf. Dass die Bw ihre Vermietungstätigkeit bis zu einem allfälligen Totalüberschuss eintritt jedenfalls fortzuführen ernsthaft beabsichtigt hätte, trifft nach dem oben gewürdigten Ermittlungsergebnis nicht zu.

Bei dieser Sachlage erscheint die Beendigung der Vermietung lange vor Erreichen der Totalüberschusszone nicht als durch Unwägbarkeiten erzwungene Maßnahme im Sinne der Rechtsprechung, sondern als eine Umsetzung der bereits vorweg gleichrangig ins Auge gefassten Alternative, sodass von einer befristeten Betätigung und einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen ist. Muss nun die beendete Vermietungstätigkeit auf ihre Ertragsfähigkeit ohne Fortführen einer - im Übrigen gar nicht vorliegenden - adäquaten Prognoserechnung beurteilt werden, so erweist sie sich als ungeeignet, ein positives Gesamtergebnis abzuwerfen, da im gesamten Betätigungszeitraum nur Verluste erzielt wurden. Es ist somit Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 2 Abs 4 zweiter Satz LVO anzunehmen und § 6 LVO (unter Vorsteuerauschluss) anzuwenden. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 wird noch angemerkt, dass die Bw durch den Nichtansatz steuerpflichtiger Entgelte in dem auf "Null" lautenden Bescheid keine Beschwer trifft, weil eine Steuerschuld auf Grund von Rechnungslegung nicht vorgeschrieben wurde (Anmerkung: Die offene Umsatzsteuer 1999 betrifft lediglich die Aberkennung des Vorsteuerabzuges.).

Die Berufung gegen Umsatzsteuer 1999 und Einkommensteuer 1999 bis 2000 erweist sich daher als unbegründet.

Soweit sich die Bw mit ihrer (mängelfreien) Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 richtet, befindet sie sich teilweise im Recht: Das Finanzamt hat die im Rahmen der Einkünfte der Bw aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführerin der P geltend gemachten Werbungskosten: Telefonspesen, Werbewandflächenmiete und Geschäftsfreunde-Bewirtung ohne nähere Prüfung des Sachverhaltes ebenso unberücksichtigt gelassen wie die Kosten der Arbeitszimmer im Wohnungsverband an den Standorten Wien und K. Während letztere Beurteilung beim UFS auf keine Bedenken stößt (dazu weiter unten), kamen die in den Jahren 2001 -



2003 in jeweils gleicher Höhe erklärten Telefonkosten (€ 2.208) und Bewirtungsspesen (€ 1.200) dem Grunde nach als abzugsfähige Werbungskosten in Betracht. Das Finanzamt hat dazu keine Ermittlungen angestellt und im zweitinstanzlichen Verfahren auch kein Vorbringen erstattet; im Interesse der hier gebotenen Verfahrensbeschleunigung (*das Rechtsmittel stammt aus 2008, wurde im Zuge der 2007 durchgeführten Außenprüfung generiert und betrifft einen Sachverhalt der Jahre 2001 - 2003*) setzt der UFS ohne weitere Ermittlungen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vermindert um diese den Werbungskostenpauschbetrag übersteigenden Beträge im jeweils geltend gemachten Ausmaß (für 9-12/2001 demnach nur mit 1/3) an. Der Aufwand für eine Werbewandflächenanmietung ist allerdings, wie von der Außenprüferin zutreffend festgestellt (Auswertung einer Vorhalts-Beantwortung, s. Bl. 91 im Arbeitsbogen), der P.GmbH zuzurechnen (Mietvertrag im Zusammenhang mit der Anmietung der Büroräumlichkeiten durch diese Arbeitgeberin der Bw) und daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Was nun die für 2001 bis 2003 geltend gemachten Kosten der Arbeitszimmer im Wohnungsverband am Standort K betrifft, so sind diese aus folgenden Gründen nicht absetzbar: Die Bw hatte den Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit (als angestellte Geschäftsführerin der PGmbH) am Ort der Geschäftsleitung dieser Firma, welcher sich nicht in den Wohnungen Wien und K, sondern am Firmensitz befindet. Gegenteiliges konkretes Vorbringen hat die Bw nicht erstattet, vielmehr im Zuge der Außenprüfung nur ausgeführt, - dass an der erstgenannten Adresse "ein Zimmer von mir für notwendige Buchhaltungsunterlagen- Vorbereitung, Zahlungen und Terminvereinbarungen als auch Kundenbesuche spät abends und am Wochenende (*ergänze*: benützt wird). Telefonate werden sehr früh morgens und spät abends mit Kunden geführt, da die meisten Menschen erst spät abends nach Hause kommen und ich nicht mehr im Geschäft bin"; und weiters, - dass an der zweitgenannten Adresse "viele Bekannte und Freunde in Wien und K Verabredungen mit mir in (dieser) Wohnung machen, um Details eines Verkaufes oder einer Vermietung zu besprechen. Telefonate werden geführt und Terminvereinbarung(en) wann ich aus Wien komme werden bereits vor Ankunft in Wien vorbereitet. Auch habe ich Kunden in K die in Wien Liegenschaften verkaufen oder vermieten möchten und sich mehr in K aufhalten als in Wien." Vor dem Hintergrund dieser Angaben, die ein insgesamt überwiegendes Tätigwerden der Bw weder am Standort K noch am Standort Wien erkennen lassen, greift hinsichtlich beider Standorte das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988, und die Berufung erweist sich diesbezüglich als unbegründet.

Der Berufung gegen Einkommensteuer 2001 bis 2003 war somit teilweise Folge zu geben.

Einkommensteuer 2004 - 2006 Der Bw wurde im Verfahren vor dem UFS mit Schreiben vom 3. Oktober 2012 aufgetragen, den Mangel einer fehlenden Begründung ihrer Berufung, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 richtete, durch Nachreichen einer Begründung zu beheben. Diesem Auftrag ist die Bw binnen eingeräumter Frist nicht nachgekommen: Diese war am 9.

November 2012 (vier Wochen nach Zustellung des Auftrages am 5. Oktober 2012) ungenützt verstrichen. Dem nach Erhalt des UFS- Schreibens zur Post gegebenen Fristverlängerungsansuchen vom 5. Oktober 2012 (ho. eingelangt am 10. Oktober 2012) kam keine Frist verlängernde Wirkung zu (freilich wurde selbst die dort begehrte Frist: bis 10.12.2012, nicht eingehalten). Auf die Rechtsfolge, dass bei ungenutztem Verstreichen der Mängelbehebungsfrist die Berufung als zurückgenommen gilt, war im Auftrag hingewiesen worden. Somit gilt die Berufung insoweit als zurückgenommen, worüber der UFS ohne materielle Erörterung Beschluss zu fassen hatte."

In der Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs und der Bewertung als Liebhaberei liegt kein atypischer Vermögenseingriff. Gerade bei Vermietungen bleiben oft Erwartungen und Hoffnungen hinter der Lebensrealität zurück. Die Beendigung der Vermietung lange vor Erreichen der Totalüberschusszone ist nicht als durch Unwägbarkeiten erzwungene Maßnahme im Sinne der Rechtsprechung zu sehen, sondern als eine Umsetzung der bereits vorweg gleichrangig ins Auge gefassten Alternative, sodass von einer befristeten Betätigung und einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen ist. Es kann nicht von einem außergewöhnlichen Geschehensablauf ausgegangen werden, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Ablauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat.

Dass die Bf. bei besserer Aufklärung über allfällige steuerliche Konsequenzen ihres Geschäftes allenfalls andere wirtschaftliche Entscheidungen getroffen hätte, ist Ausfluss des Unternehmerrisikos. Unstimmigkeiten mit einer steuerlichen Vertretung und Unterstellungen eines Beratungsfehlers sind auf dem Zivilrechtsweg auszutragen und können nicht zu Lasten der Allgemeinheit zu einer Minderung des Steueraufkommens führen.

Eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung ist nicht gegeben.

Weiters war zu prüfen, ob in der Entrichtung eine persönliche Unbilligkeit vorliegt:

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete, 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. 10.1992, 91/15/0054).

Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsverfangenen) Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber.

Der Nachsichtswerber ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 Abs. 1 BAO bedeutsamen Umstände offenzulegen.

Zu diesen Umständen zählt auch die konkrete, ziffernmäßige Darstellung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. einschließlich einer Auflistung sämtlicher Verbindlichkeiten.

Die aktuelle Einkommens- und Vermögenslage hat die Bf. in der mündlichen Verhandlung mit einer Pension in einer Höhe konkretisiert, die unter dem Ausmaß liegt, in dem eine Pfändung zulässig wäre. Jedoch verfügt sie über eine Eigentumswohnung mit einem Wert, der die Abgabenschuldigkeiten um ein Vielfaches übersteigt. Von einer Existenzgefährdung kann demnach nicht gesprochen werden.

Da ein Verkauf einer Eigentumswohnung in der momentanen wirtschaftlichen Lage keinesfalls einer Vermögensverschleuderung gleich käme, da beim außergewöhnlich niedrigen Zinsniveau für Sparguthaben Immobilien eine rasante Wertsteigerung erfahren haben und gute Marktchancen bestehen, liegen auch die Voraussetzungen für eine persönliche Unbilligkeit nicht vor.

Das Nachsichtsansuchen war daher bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, eine Ermessensentscheidung stand nicht an.

Die Beschwerde war demnach spruchgemäß 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 27. Februar 2015