

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Frau R1 und die weiteren Senatsmitglieder, Herrn R2, Frau R3 und Herrn R4, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch NN., über die Beschwerde vom 29. August 2014 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen vom 1. Juli 2014, MA 6/DII/R1-2210/2012 E, betreffend Nachsicht gemäß § 236 Abs. 1 BAO in der Sitzung am 15. März 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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**

Mit Bescheid vom 1. Juli 2014, ZI. MA 6/ZZZ, wies der Magistrat der Stadt Wien den Antrag der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf, um Nachsicht der mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 19. September 2012, ZI. MA 6/zZz, nachgeforderten Ortstaxe in der Höhe von insgesamt € 48.873,29 ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 29. August 2014.

Der Magistrat der Stadt Wien wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juli 2015, MA 6/ZzZ, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 29. Juli 2015 den Vorlageantrag.

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

Die maßgeblichen Bestimmungen des Gesetzes betreffend die Tourismusförderung in Wien (Wiener Tourismusförderungsgesetz, WTFG), LGBl. Nr. 13/1955 in der Fassung LGBl. Nr. 10/2000, lauten (auszugsweise Wiedergabe):

"Gegenstand der Ortstaxe

§ 11 Wer im Gebiet der Stadt Wien in einem Beherbergungsbetrieb gegen Entgelt Aufenthalt nimmt, hat die Ortstaxe zu entrichten. Minderjährige, die sich in Wien zum

Schulbesuch oder zur Berufsausbildung oder in Jugendherbergen aufhalten, sowie Studierende an Wiener Hoch- und Fachschulen sind von der Entrichtung der Ortstaxe befreit.

Bemessungsgrundlage der Ortstaxe

§ 12 (1) Bemessungsgrundlage ist das Beherbergungsentgelt.

(2) Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht:

- a) die Umsatzsteuer;
- b) das Entgelt für das Frühstück im ortsüblichen Ausmaß;
- c) die auf die Beheizung der Gästezimmer fallenden Energiekosten;
- d) das Bedienungsgeld (bei Anwendung des Garantielohnsystems).

...

(5) Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Abs. 2 lit. b bis d und 3 ist ein gesonderter Ausweis der dort angeführten Bestandteile des Beherbergungsentgeltes und des Bedienungsgeldäquivalents in den im § 15 Abs. 2 bezeichneten Tabellen.

Anzeigepflicht

§ 15 (1) Die Inhaber der Beherbergungsbetriebe haben die Tatsache der Führung eines solchen Betriebes innerhalb zweier Wochen nach Wirksamkeitsbeginn dieses Gesetzes dem Magistrat anzuzeigen. Wer erst nach Wirksamkeitsbeginn dieses Gesetzes einen derartigen Betrieb eröffnet, hat diese Anzeige innerhalb einer Woche nach Tätigkeitsbeginn zu erstatten.

(2) Die im Abs. 1 bezeichneten Unternehmer haben gleichzeitig dem Magistrat Tabellen mit den in ihren Betrieben für die Personenbeherbergung geforderten Entgelten in zwei Gleichschriften vorzulegen, wobei im Falle der Pauschalierung (Entrichtung der Ortstaxe gemäß § 13 Abs. 3) das Entgelt einschließlich der Ortstaxe einzusetzen ist. Die vom Magistrat zurückgestellte vidierte Gleichschrift ist zusammen mit einer gleichfalls vom Magistrat vidierten Ausfertigung der Sätze der Ortstaxe (§ 14) den Beherbergten an einer für diese leicht sichtbaren Stelle im Beherbergungsbetrieb durch Aushang zur Kenntnis zu bringen. Änderungen der Preistabellen sind dem Magistrat spätestens einen Tag vor dem Eintritt der Änderung in gleicher Weise anzuzeigen.

(3) In den Fremdenzimmern ist bei der Ersichtlichmachung des Preises auch die für das Zimmer gültige Ortstaxe zu verzeichnen."

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.

§ 236 Abs. 1 BAO findet gemäß § 236 Abs. 2 leg.cit. auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435, bestimmt u.a.:

"§ 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."

Für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung (arg. "können") ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (vgl. VwGH 18.05.1995, 93/15/0234).

Die Unbilligkeit kann entsprechend der erwähnten Verordnung des Bundesministers für Finanzen entweder sachlich oder persönlich bedingt sein. Dabei setzt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Unbilligkeit der Einhebung 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 (vgl. VwGH 20.12.2006, 2006/13/0139).

Es ist weiters Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Legt der Abgabepflichtige die Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (vgl. VwGH 30.01.2006, 2005/17/0245).

Sachlich bedingte Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der erwähnten Verordnung beispielsweise aufgezählten Fälle - dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des betreffenden Gesetzes aus anderen als 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 offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. VwGH 24.05.2012, 2009/16/0039). Eine steuerliche Auswirkung, die demgegenüber ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, kann jedoch nicht durch Nachsicht behoben werden (vgl. VwGH 27.06.2013, 2013/15/0173).

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers und besteht demnach bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Eine solche persönliche Unbilligkeit könnte etwa dann gegeben sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet bzw. wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (vgl. VwGH 17.10.2001, 98/13/0073).

Dem vorliegenden Verfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf. betreibt seit 2008 ein Hotel in Wien. Im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum war die XX. mit dem Management des Hotels beauftragt.

Im Jahr 2012 fand bei der Bf. eine abgabenrechtliche Prüfung hinsichtlich der Ortstaxe für die Jahre 2008 bis 2011 statt. Im Laufe dieser Prüfung kam hervor, dass die Bf. die zu entrichtende Ortstaxe insoweit nicht korrekt berechnet und abgeführt hat, als das Entgelt für das Frühstück in den gemäß § 15 WTFG beim Magistrat offengelegten Preislisten nicht gesondert ausgewiesen war und somit im Zuge der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Ortstaxe nicht vom pauschalen Nächtigungsentgelt hätte abgezogen werden dürfen.

Schon im Rahmen der Prüfung brachte die Bf. vor, dass die im Hotel selbst aufliegenden Preislisten alle Bestandteile des pauschalen Nächtigungsentgeltes (inkl. des auf

das Frühstück entfallenden Entgelts) auswiesen und ihrer Meinung nach somit den Anforderungen des § 12 Abs. 5 WTFG entsprachen.

Die aufgezeigten prüfungsrelevanten Feststellungen führten zur Festsetzung der Ortstaxe mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 19. September 2012, ZI. MA6/zZz. Auf diesen Bescheid, der nach der Aktenlage unangefochten blieb, bezieht sich das Nachsichtsansuchen der Bf. vom 13. November 2012, das der Magistrat der Stadt Wien mit dem nunmehr angefochtenen o.a. Bescheid vom 1. Juli 2014 abgewiesen hat.

Die Bf. meint, im vorliegenden Fall ergebe sich die sachliche Unbilligkeit insbesondere daraus, dass gemäß § 12 WTFG das Beherbergungsentgelt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Ortstaxe darstelle und gem. § 12 Abs. 2 WTFG ausdrücklich das Entgelt für das Frühstück im ortsüblichen Ausmaß nicht zum Beherbergungsentgelt zähle. Werde für die Beherbergung – wie im vorliegenden Fall – ein pauschales Entgelt (z.B. für Nächtigung und Frühstück) verrechnet, dürfe im Falle der Pauschalierung das anteilige Entgelt für die Bemessung der Ortstaxe dann abgezogen werden, wenn dieses auf der der Magistratsabteilung vorgelegten Preisliste ausgewiesen sei (§ 12 Abs. 5 WTFG).

Wille des Gesetzgebers sei es somit, dass

- 1.) Das Entgelt für das Frühstück grundsätzlich nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Ortstaxe sein solle,
- 2.) aber sofern das Frühstück Teil eines pauschalen Nächtigungsentgeltes sei, falle dieses dann nicht unter die Bemessungsgrundlage für die Ortstaxe, wenn es aufgrund von transparenten Preislisten bestimmbar sei. Diese Transparenz solle durch die Offenlegung der Preislisten bei der zuständigen Behörde sichergestellt werden.

Somit ergebe sich die sachliche Unbilligkeit im vorliegenden Fall daraus, dass die den Anforderungen des Gesetzes entsprechenden Preislisten (inkl. des gesondert ausgewiesenen Entgelts für das Frühstück) öffentlich im Hotel aufgelegt seien und somit entsprechend dem Willen des Gesetzgebers transparent gewesen seien. In der Folge sei aber mangels Vorlage dieser Preislisten bei der Behörde der Abzug des Entgeltes für das Frühstück bei der Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die Ortstaxe nicht zulässig gewesen.

Die Bf. habe daher grundsätzlich dem Willen des Gesetzgebers entsprochen.

Dieser Argumentation kann im Hinblick auf die zur Berechnung der Ortstaxe ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung nicht gefolgt werden:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 20. Juli 2011, 2011/17/0055 festgestellt:

*„§ 12 Abs. 5 WTFG normiert als Voraussetzung für die Anwendung des § 12 Abs. 2 lit. b bis d des Gesetzes ausdrücklich den gesonderten Ausweis der fraglichen Entgeltbestandteile "in den im § 15 Abs. 2 bezeichneten Tabellen".*

*Es ist der belangten Behörde daher beizupflichten, wenn sie die Ansicht vertrat, dass § 12 Abs. 2 WTFG im Interesse der leichteren Administrierbarkeit der Ortstaxe dem Abgabepflichtigen nur dann zu Gute kommt, wenn die Tabellen gemäß § 15 Abs. 2 WTFG der Behörde vorgelegt und von dieser vidiert wurden. Auch unter Berücksichtigung der Teleologie der Regelung, die der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung von Bemessungsproblemen dient, ist der Gesetzeswortlaut angesichts des Verweises auf § 15 Abs. 2 dahin gehend zu verstehen, dass nur die Aufnahme der einzelnen relevanten Bestandteile in eine dem Magistrat vorgelegte und von diesem vidierte Tabelle die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 lit. b bis d des Gesetzes auslöst. Diese Auslegung entspricht auch offenbar dem Willen des Gesetzgebers, der in den oben wiedergegebenen Gesetzesmaterialien zur Novelle des Gesetzes, LGBl. Nr. 10/2000, (Beilage Nr. 27/1999, PrZ 1190/99-MDBLTG), ausdrücklich betonte, dass Voraussetzung für eine Verminderung der Bemessungsgrundlage um das Frühstücksentgelt, die Heizkosten, das Bedienungsgeld und das Bedienungsgeldäquivalent ein entsprechender Ausweis "in den dem Magistrat vorzulegenden Entgelttabellen (§ 15 Abs. 2)" sein solle.“*

Entgegen der Ansicht der Bf. kann daher keine Rede davon sein, sie habe durch ihr Vorgehen dem Willen des Gesetzgebers entsprochen, zumal außer Streit steht, dass die in Rede stehenden von der Bf. dem Magistrat vorgelegten Tabellen einen entsprechenden Ausweis nicht enthielten.

Es handelt sich dabei um eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und daher nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (VwGH 31.5.1983, 82/14/343).

Die Bf. stützt ihr Nachsichtsbegehren auch auf die Behauptung, sie sei von Anfang an bemüht gewesen, ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Hotelbetrieb ordnungsgemäß nachzukommen. Aus diesem Grunde habe sie das Management des Hotels auch an ein renommiertes Hotelbetreiberunternehmen ausgelagert. Sie habe daher davon ausgehen dürfen und darauf vertrauen können, dass allen abgabenrechtlichen Verpflichtungen – insbesondere auch im Zusammenhang mit der Abfuhr der Ortstaxe – ordnungsgemäß nachgekommen worden sei.

Dem ist zu entgegnen, dass allfällige Fehler ihrer Vertreterin als Ausfluss aus dem entsprechenden vertraglichen Innenverhältnis mit der Hotelbetreiberin der Nachsichtswerberin zuzurechnen sind.

Falsche Beratungstätigkeiten eines Dritten gehören zum allgemeinen Risiko des Steuerpflichtigen und können nicht im Wege einer Unbilligkeit nach § 236 BAO zu Lasten des Abgabengläubigers fallen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073).

Wollte man dem Antrag der Bf. auf Nachsicht der auf behauptete Fehler ihrer Vertreterin beruhende Abgabennachforderungen nachkommen, würde dies einer Haftung der Abgabenbehörde bzw. des Staates für Fehler der steuerlichen Vertreter gleich kommen,

was keinesfalls im Sinne des Gesetzgebers sein kann und daher keine sachliche Unbilligkeit darstellt (vgl. UFS 9.10.2007, RV/1116-W/06).

Auch mit dem unter dem Blickwinkel einer Unbilligkeit vorgebrachten Einwand, es handle sich lediglich um einen unverschuldeten Formfehler, kann die Bf. nicht durchdringen.

Denn Billigkeitsmaßnahmen sollen ganz allgemein die Möglichkeit eröffnen, die formale Strenge des Gesetzes in Fällen aufzulockern und zu entschärfen, in denen die Einhebung gemessen am Regelungsziel und Regelungszweck unbillig erscheint, vorausgesetzt, dass der Gesetzgeber diese Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. Im vorliegenden Fall ist es aber – wie bereits oben dargestellt – im Willen des Gesetzgebers gelegen, die von der Bf. im Ergebnis begehrte Verminderung der Bemessungsgrundlage um das Frühstücksentgelt an die Voraussetzung der Vorlage entsprechender Tabellen mit getrennt ausgewiesenem Entgelt zu knüpfen. Wenn die Bf. diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kann in der dadurch ausgelösten Abgabennachforderung keine sachliche Unbilligkeit gesehen werden.

Wenn die Bf. meint, ihr sei hinsichtlich der Vorlage der unrichtigen Preislisten kein schuldhaftes Verhalten anzulasten und wenn sie versucht, die diesbezüglichen Verantwortung an die Betreibergesellschaft abzuwälzen, ist daran zu erinnern, dass ihr im gegebenen Zusammenhang – wie ebenfalls bereits oben ausgeführt – derartige Fehler jedenfalls zuzurechnen sind. Es lässt sich daher auch aus dem diesbezüglichen Vorbringen keine sachliche Billigkeit ableiten.

Die Bf. meint eine Unbilligkeit auch in dem Umstand zu erblicken, dass die nun zu entrichtende Ortstaxe vom eigentlichen Steuerschuldner (dem Hotelgast) nie einbehalten worden sei und somit für die Bf. einen zusätzlichen wirtschaftlichen Mehraufwand bilde. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich die Unmöglichkeit der Überwälzung einer Abgabe auf Kunden des Abgabepflichtigen im Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses bewegt und daher eine Nachsicht nicht rechtfertigt (vgl. VwGH 21.5.1992, 91/17/0118).

Zu dem im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwand, der Sinn des Gesetzes sei darin gelegen, sowohl den Magistrat der Stadt Wien als auch den Abgabenschuldner vor Willkür zu schützen, ist darauf hinzuweisen, dass die teleologische Auslegung der in Rede stehenden Norm zum Ergebnis kommt, dass sie der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung von Bemessungsproblemen dient (siehe VwGH 20.7.2011, 2011/17/0055). Wenn der genannten Regelung aber eine derartige Bedeutung zuzuschreiben ist, kann bei der außer Streit stehenden Tatsache, dass es im vorliegenden Fall zu einer bescheidmäßigen Festsetzung wegen einer den gesetzlichen Bestimmungen nicht entsprechenden Bemessung der Abgabe gekommen ist, nicht erfolgreich damit argumentiert werden, die Nachforderung führe zu einem vom Gesetzgeber nicht gewünschten Ergebnis.

Das vorliegende Nachsichtsbegehren stützt sich erkennbar auf das behauptete Vorliegen sachlicher Unbilligkeit. Persönliche Unbilligkeit hat die Bf. weder ausdrücklich geltend

gemacht noch ist eine solche nach der Aktenlage in Anbetracht ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse anzunehmen. Es erübrigt sich daher, näher darauf einzugehen.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher aus all diesen Gründen zum Ergebnis, dass kein Sachverhalt vorliegt, der den gesetzlichen Erfordernissen der Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben nach der Lage des Falles entspricht. Der Magistrat der Stadt Wien hat daher den Nachsichtsantrag mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht abgewiesen. Verneint die Abgabenbehörde - wie im Beschwerdefall - die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/15/0259).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 20. März 2017