

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache GmbH, (Bf.)vertreten durch Mag. Michael Tomitzi, Weihburggasse 4/Stiege 2/29, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 7. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 10.09.2013, betreffend Abweisung eines Nachsichtsansuchens nach § 236 BAO 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 10. September 2013 wies die Abgabenbehörde das Nachsichtsansuchen vom 28.08.2013 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 78.297,05 ab und führte zur Begründung aus:

"Gemäß § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Entrichtung nach Lage des Falles unbillig wäre.

Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, können nicht Unbilligkeit der Einhebung des Einzelfalles sein und damit nicht im Einzelfall zu Nachsichten führen.

Es erscheint gerechtfertigt über den Antrag auf Nachsicht aus dem Grund des Vorranges der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit abweisend zu entscheiden, wenn eine allfällige Nachsicht im Hinblick auf die gesamtwirtschaftliche Situation, den Schuldenstand und die voraussehbare Entwicklung, zu keiner wesentlichen Veränderung der wirtschaftlichen Lage des Abgabenschuldners führen würde.

Je mehr Abgabenverzichte zu Lasten der Abgabenverwaltung gehen und je mehr sie dritten Personen zugute kommen, desto weniger spricht für die Zweckmäßigkeit einer solchen Maßnahme."

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die damals noch Berufung vom 7. Oktober 2013 mit folgender Begründung:

"Der angefochtene Abweisungsbescheid enthält lediglich allgemeine Formulierungen und geht auf mein konkret begründetes Nachsichtsansuchen mit keinem Wort ein. Es werden in der Bescheidbegründung lediglich allgemeine Überlegungen zum Rechtsinstrument der Nachsicht angestellt und auch die völlig irrite Ansicht vertreten, dass eine Nachsicht zu keiner wesentlichen Veränderung der wirtschaftlichen Lage des Abgabenschuldners führen würde. In einem klärenden Telefonat nach Zustellung des Abweisungsbescheides hat der zuständige Sachbearbeiter dann noch ausgeführt, dass eine Nachsicht im Sinne des § 236 BAO überhaupt nur dann ausgesprochen werden könne, wenn es einen Schuld nachlass auch von den anderen Gläubigern gäbe. Diese Ansicht findet in der BAO jedenfalls keine Deckung.

Ich stelle somit den ANTRAG, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und meinem wohl begründeten Nachsichtsansuchen vom 14.8.2013 stattzugeben, da eine Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre."

\*\*\*\*\*

Am 5.11.2014 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die wie folgt begründet wurde:

"Sie bringen vor, dass Sie seit der Gründung im Jahr 1990 ausschließlich Geschäfte mit Kunden in Ex-Jugoslawien gemacht und diese immer gleichartig betrieben haben. Es wurden, um überhaupt Umsätze erzielen zu können, gewissen Funktionsträgern bei den Kunden Provisionen ausbezahlt und als Aufwand angesetzt. Im gesamten Betrachtungszeitraum seit der Gründung der Gesellschaft hat sich die diesbezügliche Rechtslage nicht geändert. Es wurden insgesamt drei steuerliche Betriebsprüfungen abgehalten, wobei die ersten beiden die Vorgangsweise und die belegmäßigen Nachweise hinsichtlich der Auslandsprovisionen entsprechend den EStR Abschn. 5 R2 1125 positiv beurteilt haben, die Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 hat den unveränderten Vorgang negativ beurteilt. Nachdem sich weder die Vorgangsweise noch die Rechtslage geändert haben, konnten die Organe der Gesellschaft unmöglich eine geänderte Beurteilung der Finanzbehörde voraussehe. Faktum ist weiters, dass die nunmehr nicht anerkannten Auslandsprovisionen tatsächlich ausgezahlt wurden und nicht mehr im Betriebsvermögen vorhanden sind. Des Weiteren wurde aufgrund der letzten Betriebsprüfung mit der abgeänderten Beurteilung der Geschäftsgrundlage die Auszahlung von Auslandsprovisionen umgehend eingestellt und versucht, trotzdem Geschäfte zu lukrieren. Dies ist leider nicht gelungen. Durch Implementierung eines aus Afrika stammenden Geschäftsführers wurde im Anschluss versucht, die Geschäftstätigkeit mit Kunden aus Afrika, insbesondere aus Nigeria, aufzunehmen. Aufgrund mangelnder Erfahrung auf diesem Gebiet kam es zu sehr großen Forderungsausfällen und schließlich zu existenzbedrohenden Verlusten. Da zum einen durch die geänderte Beurteilung der Finanzverwaltung tatsächlich ausbezahlt Auslandsprovisionen nunmehr nachversteuert werden sollen, zum anderen das bisherige lukrative Geschäft mit Kunden in Ex-

Jugoslawien auf Grund der verwehrten Provisionszahlungen zum Stillstand gekommen war und darüber hinaus auch das angestrebte Ersatzgeschäft mit Staaten aus Afrika anhaltende Verluste gebracht hat, wäre eine Einhebung der angeführten Abgaben in Höhe von € 78.297,05 laut Ihrem Anbringen unbillig.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage können wie bereits im Erstbescheid ausgeführt nicht Unbilligkeit der Einhebung des Einzelfalles sein und damit auch nicht im Einzelfall zu einer Nachsicht führen.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für die Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie Stoll, BAO 583).

Eine sachliche Unbilligkeit ist 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 kommt (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Jedenfalls muss es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen 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 (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Bewirkt eine unrichtige Auskunft der Abgabenbehörde im Einzelfall eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, so kann dies eine Unbilligkeit nach Lage des Falles sein und eine Nachsicht zur Folge haben (VwGH 14.7.1994, 91/1 710170; VwGH 20.7.1999, 98/13/0101).

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, 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 (z.B. VwGH 15.3.2001, 2001/1610063).

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 02091).

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass nach ständiger Judikatur (zB VwGH

21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) das Legitimitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Sie bringen vor, dass drei Betriebsprüfungen abgehalten wurden, wobei von den ersten beiden die Vorgangsweise und die belegmäßigen Nachweise hinsichtlich der Auslandsprovisionen positiv beurteilt wurden und daher auf diese Vorgehensweise vertraut werden durfte. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise eines Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (z.B. VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104).

Eine vorgelagerte Betriebsprüfung, die bei der Prüfung eine bestimmte Vorgehensweise im Unterschied zur nachfolgenden Betriebsprüfung nicht beanstandet hat, fällt nicht unter den Grundsatz von Treu und Glauben. Es kann daher aus Ihrem Vorbringen auch keine sachliche Unbilligkeit erblickt werden.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtsverwerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 24. 9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 08/13/0091). Persönliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre.

Von Ihnen werden keine Angaben hinsichtlich ihrer Einkommens und Vermögenslage gemacht, sie führen lediglich aus, dass Sie auf Grund der Nichtanerkennung der Auslandsprovisionen Ersatzgeschäfte mit Staaten in Afrika angestrebt haben und mit diesen in weiterer Folge gescheitert sind. Dadurch kam es laut Ihren Angaben zu Forderungsausfällen.

Eine persönliche Unbilligkeit kann daraus nicht erkannt werden, da die Notwendigkeit die Unternehmensstätigkeit umzustellen und daraus Verluste zu erleiden, für sich allein die Abgabeneinhebung nicht unbillig erscheinen lässt.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Da im gegenständlichen Fall keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorlag, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum."

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 17. Dezember 2014, in dem zur Ergänzung der Berufung und des Nachsichtsansuchens wie folgt ausgeführt wird:

"In der negativ ergangenen Beschwerdevorentscheidung wird die Meinung vertreten, dass weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit dem Nachsichtsansuchen zugrunde liegt. Das ist unrichtig. Die persönliche Unbilligkeit ergibt sich bereits daraus, dass sich die wirtschaftliche Situation des Antragstellers aufgrund der geänderten

Ermessensentscheidung der Finanzbehörde dramatisch verschlechtert habe und - ausgehend von der geänderten Sichtweise der Finanzverwaltung - auch das langjährig umgesetzte Geschäftsmodell aufgegeben werden musste. Dadurch besteht eindeutig ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Die Einhebung hätte die Insolvenz der Gesellschaft zur Folge und würde in weitere Folge die Existenz der zur Finanzierung in Vorlage getretenen Gesellschafter (Z.N. und D.N.) gefährden. Auch eine sachliche Unbilligkeit ist eindeutig gegeben. So wurde das Geschäftsmodell seit dem Jahr 1990 unverändert betrieben und auch mehrmals durch die Finanzverwaltung geprüft. Die der verfahrensgegenständlichen Prüfung unmittelbar vorangegangene Prüfung hat mit einer Schlussbesprechung am 29.6.2000 geendet. Bei dieser wurde nicht etwa nur die Vorgangsweise meines Mandanten im Hinblick auf die Verprovisionierung seiner Geschäfte im exjugoslawischen Raum unbeanstandet gelassen, sondern die entsprechenden Vorgänge wurden ausdrücklich als Pkt. 2 der von der Betriebsprüfung vorgelegten Fragenliste thematisiert. Bei der zitierten Schlussbesprechung waren neben dem Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft sowie meiner Person auch die Betriebsprüferin sowie die Leiterin der Betriebsprüfung anwesend. Die Vorgangsweise wurde ausführlich diskutiert und sodann unter Hinweis auf Rz 1125 der EStR Abschnitt 5 ausdrücklich genehmigt. Mein Mandant konnte daher davon ausgehen, dass die von ihm gewählte Vorgangsweise auch in der Zukunft zulässig ist. Diesbezüglich hat sich auch die Gesetzeslage nicht geändert, daher kann nicht nachvollzogen werden, wieso in der negativen Beschwerdevorentscheidung herausgestrichen wird, dass das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als der Grundsatz von Treu und Glauben, da ja von meiner Mandantschaft keine gesetzeswidrige Vorgangsweise gewählt wurde.

In der Beschwerdevorentscheidung wird weiters bemängelt, dass keine Angaben hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenslage des Beschwerdeführers gemacht wurden. Dazu ist festzuhalten, dass es sich um eine GmbH handelt, für die regelmäßig Steuererklärungen mit angeschlossenen Bilanzen eingereicht werden (zuletzt Bilanz 2013 am 2.10.2014). Außerdem fand eine mit Bericht vom 22.7.2014 abgeschlossene Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2013 statt, bei der ebenfalls die angespannte Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft genauestens geprüft wurde.

Es werde daher nochmals der Antrag nach § 236 Abs. 1 BAO auf Nachsicht der Einhebung der sich aus der Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 ergebenden Belastung an Körperschaftsteuer, Aussetzungszinsen und Anspruchszinsen von insg. € 78.294,05 gestellt."

Die Beschwerde wurde am 28. April 2015 vorgelegt.

Durch das BFG erging am 25. März 2016 ein Schreiben an die Bf. mit folgendem Text: "Zur Begründung Ihres Ansuchens um Nachsicht weisen Sie hinsichtlich persönlicher Unbilligkeit auf die eingereichten Jahresabschlüsse hin.

Zwischenzeitig liegt der Jahresabschluss zum 31.1.2015 vor. Daraus ergeben sich offene Verbindlichkeiten von € 290.698,88, wobei die Verbindlichkeiten seit dem Jahresabschluss 31.1.2014 leicht angestiegen sind. Das negative Eigenkapital von € 182.570,75 wird dahingehend erläutert, dass in den Jahren 2011 bis 2013 Einlagen von rund 190.000 € über Gesellschafterverrechnungskonten verbucht worden seien und dadurch und durch Rückstehungserklärungen der Gesellschafter über diese, keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliege.

Sie werden um Vorlage eines Jahresabschlusses zum 31.1.2016 ersucht sowie um Bekanntgabe der aktuellen wirtschaftlichen Lage samt allfälliger weiterer Einlagen bzw. Rückstehungserklärungen der Gesellschafter.

Gibt es hinsichtlich der Gläubiger der offenen Verbindlichkeiten Forderungsverzichte, wenn ja, wird um deren Nachweis ersucht."

Dazu ging am 31. Mai 2916 folgende Beantwortung ein:

"Um Ihr Schreiben vom 25.3.2016 formell nicht unbeantwortet zu lassen, teile ich in Ergänzung zu dem mit ihnen heute geführten Telefonat mit, dass eine Bilanz per 31.1.2016 naturgemäß noch nicht vorliegt und derzeit aus Gründen offener Honorarforderungen meiner Kanzlei auch nicht erstellt werden kann. Derzeit bestehen neben den Schulden an das Finanzamt und persönlich besicherter Bankschulden lediglich offene Lieferantenverbindlichkeiten gegenüber meiner Kanzlei in Höhe von rund € 10.000,--, über die im Falle einer positiven Erledigung des Nachsichtsansuchens ein 100%iger Nachlass eingeräumt werden kann.

Ich weise nochmals auf den Gesetzestext des § 236 BAO hin, wonach die Nachsicht einer Abgabenschuldigkeit daran geknüpft ist, ob die Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Sowohl die sachliche wie auch die persönliche Unbilligkeit wurde in meinen verfahrensgegenständlichen Anträgen ausführlich belegt."

Die Ausführungen vom 31. Mai 2016 wurden zur Wahrung des Parteiengehörs der Amtspartei übermittelt. Eine weitere Stellungnahme seitens der Amtspartei dazu ging nicht ein.

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

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

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

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

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

Im Nachsichtsansuchen vom 14. August 2013 brachte der Bf. wie folgt vor:

"Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 — 2006 wurde als unbegründet abgewiesen und die gegenständlichen Provisionen an ausländische Empfänger in Höhe von insgesamt € 246.539,-- nicht als Betriebsaufwand anerkannt. Die diesbezüglichen Abgabennachforderungen, die bisher von der Einhebung ausgesetzt waren, wurden nunmehr auf dem Steuerkonto meiner Mandantschaft mit Fälligkeit 22.8.2008 eingebucht. Weiters wurden Aussetzungszinsen in Höhe von € 7.072,83 (für Körperschaftsteuerbeträge) sowie € 940,38 (für Anspruchszinsen) festgesetzt. Per Saldo, ergibt sich ein Abgabenzurückstand von € 78.297,05. Ohne die Berufungsentscheidung rechtlich würdigen zu wollen verbleibt als Faktum, dass die N seit ihrer Gründung im Jahr 1990 ausschließlich Geschäfte mit Kunden in Ex-Jugoslawien gemacht und diese immer gleichartig betrieben hat. Es wurden, um überhaupt Umsätze erzielen zu können, gewissen Funktionsträgern bei den Kunden Provisionen ausgezahlt und als Aufwand abgesetzt. Im gesamten Betrachtungszeitraum seit Gründung der Gesellschaft hat sich die diesbezügliche Rechtslage nicht geändert. Es wurden insgesamt drei steuerliche Betriebsprüfungen abgehalten, wobei die ersten beiden die Vorgangsweise und die belegmäßigen Nachweise hinsichtlich der Auslandsprovisionen entsprechend den EStR Abschn. 5 RZ 1125 positiv beurteilt haben, die Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 hat den unveränderten Vorgang negativ beurteilt. Nachdem sich weder die Vorgangsweise meiner Mandantschaft noch die Rechtslage geändert haben, konnten die Organe der Gesellschaft unmöglich eine geänderte Beurteilung der Finanzbehörde voraussehen. Faktum ist weiters, dass die nunmehr nicht anerkannten Auslandsprovisionen tatsächlich ausgezahlt wurden und nicht mehr im Betriebsvermögen vorhanden sind. Des Weiteren wurde aufgrund der letzten Betriebsprüfung mit der geänderten Beurteilung der Geschäftsgrundlage die Auszahlung von Auslandsprovisionen umgehend eingestellt und versucht, trotzdem Geschäfte zu lukrieren. Dies ist leider nicht gelungen. Durch Implementierung eines aus Afrika stammenden Geschäftsführers (S.O.) wurde im Anschluss versucht, die Geschäftstätigkeit mit Kunden aus Afrika, insbesondere aus Nigeria, aufzunehmen. Aufgrund mangelnder Erfahrung auf diesem Gebiet kam es zu sehr großen Forderungsausfällen und schliesslich existenzbedrohenden Verlusten. Da zum einen durch die geänderte Beurteilung der Finanzverwaltung tatsächlich ausbezahlt Auslandsprovisionen nunmehr nachversteuert werden sollen, zum anderen das bisherige lukrative Geschäft mit Kunden in Ex-Jugoslawien auf Grund der verwehrten Provisionszahlungen zum Stillstand gekommen ist

und darüberhinaus auch das angestrebte Ersatzgeschäft mit Staaten aus Afrika anhaltend Verluste gebracht hat, wäre eine Einhebung der eingangs angeführten Abgabenschuld unbillig.

Ich stelle daher gem. § 236 Abs. 1 BAO den ANTRAG AUF NACHSICHT der Einhebung der gesamten derzeit aushaltenden Abgabenschuld in Höhe von € 78.297,05."

Zu den verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ist festzustellen, dass am 15.7.2008 folgende Abgabennachforderungen an Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen vorgeschrieben wurden:

Köst 2003 € 23.950,28, Köst 2004 € 23.362,76, Köst 2005 € 19.359,64, Köst 2006 € 13.315,20, ZI 2003 € 3.517,77, ZI 2004 € 2.975,32, ZI 2005 € 1.751,66, ZI 2006 € 547,73.

Zusammen € 89.033,44

Am 28.11.2008 wurde die Einhebung der Köst 2003 im Ausmaß von € 19.316,69, der Köst 2004 in der Höhe von € 23.362,76, der Köst 2005 in der Höhe von € 19.359,64 sowie der Anspruchszinsen für 2003 € 3.517,77, 2004 € 2.975,32, 2005 € 1.751,66 bewilligt. Dies ergibt einen Gesamtbetrag von € 70.283,84.

Am 8.7.2013 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 gebucht und Aussetzungszinsen von € 7.072,83 vorgeschrieben und am 9.7.2013 der Anspruchszinsen 2003 bis 2005 und Aussetzungszinsen von € 940,38 vorgeschrieben.

Die beantragte Nachsicht von € 78.297,05 umfasst demnach die ausgesetzt gewesenen Abgabennachforderungen an Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 sowie die Anspruchszinsen und Aussetzungszinsen dazu.

Auf dem Abgabenkonto haftet derzeit die Köst 2003 nur noch mit einem Teilbetrag von € 11.094,96 aus. Der gesamte Rückstand beträgt € 73.771,94.

Die Abgabennachforderung beruht auf Feststellungen einer Betriebsprüfung. Über die Beschwerde gegen die Festsetzungen wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3.7.2013 zu RV/ 3435-W/08 abgesprochen und zu den Entscheidungsgründen zum Sachverhalt wie folgt ausgeführt:

"Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien. Ihr Betriebsgegenstand ist Handel mit Waren aller Art, insbesondere Großhandel mit Eisenwaren, Ersatzteilen und Repro-Material.

Bei der Bw. fand für die Jahre 2003 bis 2006 eine Betriebsprüfung statt. Die Schlussbesprechung war am 28.5.2008. Im BP-Bericht findet sich folgende strittige Feststellung:

#### **Tz 1: Auslandsprovisionen 2003 - 2006**

Bei der Überprüfung des Aufwandes für Auslandsprovisionen wurden Aufwendungen in folgender Höhe feststellt:

2003	70.442 €
2004	68.714 €
2005	61.374 €
2006	46.009 €

Es wurden dabei die o.a. Beträge durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Kassa bar entnommen, Eigenbelege ausgefertigt und im Koffer nach Kroatien verfrachtet, wo vorort an die "mittlere Managementebene" der jeweiligen Abnehmerfirma bar und ohne entsprechende Bestätigung ausbezahlt wurde.

Aufgrund fehlender Empfängernennung gemäß § 162 BAO und fehlender Dokumentation sind die Provisionszahlungen als Betriebsausgaben nicht abzugsfähig.

Bei einer Vorbesprechung in den Firmenräumlichkeiten am 26. Juni 2007 wurde von der Außenprüfung eine Empfängernennung gemäß § 162 BAO (schriftlich) und eine Nachvollziehbarkeit des Geldflusses urgiert.

Nach einer entsprechenden Frist wurde bei einer neuerlichen Besprechung vom Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. der steuerlichen Vertretung der Bw. erklärt, dass eine diesbezügliche Dokumentation (Empfängernennung bzw. -bestätigung) nicht beigebracht werden kann. Außerdem sei hinlänglich bekannt, dass mit kroatischen Firmen nur Geschäfte zu machen seien, wenn man die maßgeblichen Verantwortungsträger "schmiert".

Darüber hinaus wurde seitens des steuerlichen Vertreters darauf hingewiesen, dass diese "Provisionsproblematik" bereits Thema der Vorprüfung war und die Vor-Betriebsprüfung diese Gestaltungsform zwar bemängelt aber schlussendlich anerkannt hat.

Mangels Nennung der Empfänger wurden die Auslandsprovisionen von der Außenprüfung nicht anerkannt und dem Gewinn zugerechnet.

Hinsichtlich des Grundsatzes von Treu und Glauben ist in diesem Fall kein Anwendungsspielraum gegeben, die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben ist zwingend."

Zu den Erwägungen über die Berufung wird ausgeführt, dass die Wiederaufnahmeveraussetzungen periodenbezogen zu beurteilen seien, daher sei die Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 nicht relevant.

Aus der offensichtlich unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde, nämlich Nicht-Aufforderung der Namhaftmachung der Empfänger der Auslandsprovisionen bzw. der Glaubhaftmachung, dass die Provisionen ins Ausland geflossen seien, im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998, könne die Bw. auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keine Rechte ableiten. Die Abgabenbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen,

sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt hat (VwGH v. 14.4.19986, 84/15/0221 u. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 117, € 17 mvN).

Rechtssatz 2 zu VwGH 16.11.1993, 90/14/0179 stellt fest, dass "Aus dem Unterbleiben einer Beanstandung für einen früheren Prüfungszeitraum nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten ist."

Zur Entscheidung in der Sache wurde wie folgt ausgeführt:

"Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige verlangt, dass Schulden, Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Die Entscheidung der Behörde, von einem Steuerpflichtigen die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, ist eine solche des Ermessens. Sie hat dem Sinn des Gesetzes und den Vorstellungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei einem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret benannt hat.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates liegt in Anbetracht und unter Einbeziehung der Höhe des abgesetzten Betrages ein schwerwiegender Grund vor, der die Betriebsprüfung berechtigt in ihrem Ermessen den § 162 BAO anzuwenden.

Eine gesetzwidrige Ermessensübung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn und soweit ein Abgabepflichtiger aus tatsächlichen Gründen unverschuldetmaßen gehindert gewesen wäre, den Empfänger der von ihr geltend gemachten Betriebsausgaben zu benennen (VwGH vom 16.12.1975, 885/75, VwGH vom 29.11.1988, 87/14/0203). Hat sich der Abgabepflichtige jedoch in Geschäftsbeziehungen eingelassen, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung des Zahlungsempfängers nicht möglich ist, so handelt es sich dabei um keine unverschuldeten tatsächlichen Unmöglichkeit der Empfängernennung, die eine dahingehende Aufforderung unzulässig machen würde.

Ist ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (Ritz, BAO4, § 162, Tz 6 und die dort zitierte Judikatur).

Im gegenständlichen Verfahren liegt ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vor, daher unterliegt die Bw. der erhöhten Mitwirkungspflicht.

Ein jeder Unternehmer bzw. jeder Steuerpflichtige ist grundsätzlich frei bei der Gestaltung und Ausgestaltung seiner Rechts- und Geschäftsbeziehungen zu Dritten, auch zum Ausland hin, und zur redlichen Nutzung dieser Beziehungen.

Diese freie Wahl von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten hat sich allerdings - dies ist der ausdrückliche Wille des österreichischen Gesetzgebers sowie Ausdruck vieler einschlägiger Entscheidungen der Höchstgerichte - an den bestehenden steuerrechtlichen Gesetzen, Bestimmungen oder Verwaltungsmaßnahmen wie auch der Rechtsprechung zu orientieren.

Bei grenzüberschreitenden Rechts- und Geschäftsbeziehungen wäre die Abgabebhörde ohne die erhöhte Mitwirkung der Abgabepflichtigen nicht im Stande die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren und den Steueranspruch des Staates im Interesse aller Steuerzahler sicherzustellen.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen ist als solche nicht gesetzlich normiert, sondern wurde von jahrzehntelanger Rechtsprechung auf einzelne Bestimmungen der BAO gestützt und wird dahingehend konkretisiert, dass den Steuerpflichtigen neben einer erhöhten Offenlegungspflicht insbesondere eine Beweismittelbeschaffungspflicht sowie eine Vorsorgepflicht treffen.

Tritt ein Abgabepflichtiger in Geschäfte mit Personen ein, dann hat er von Anbeginn dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein wird, gegenüber der österreichischen Abgabenbehörde diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (Beweisvorsorge). Dazu gehört neben der Erteilung von Auskünften ganz wesentlich die Beschaffung grundsätzlich aller aufschlussreichen Unterlagen über die entsprechende Gesellschaft wie etwa Schriftverkehr jeglicher Art mit der Gesellschaft (insb. über die Anbahnung von Geschäften, über Angebote und deren Annahme, über Provisionsabsprachen, Kaufverträge, ...).

Ein Empfängerbenennungsauftrag kann bei Provisionen (Geld- oder Sachzuwendungen) an Steuerausländer dann entfallen, wenn einerseits die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung, das ist ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem ausländischen erteilten oder angestrebten Geschäftsauftrag bzw. -abschluss, als erwiesen angenommen werden kann und andererseits sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist.

Nur unter diesen Voraussetzungen kann auf die Namhaftmachung der Empfänger verzichtet werden. Die Abgabenbehörde hat den Steuerpflichtigen unter Einbeziehung aller Umstände des Einzelfalles zur Erbringung entsprechender Nachweise aufzufordern, die eine Beurteilung im Sinne des obigen Absatzes ermöglichen. Provisionszahlungen können daher nicht unter Anwendung eines etwa vom Auslandsumsatz abhängigen Durchschnittssatzes berechnet werden und als Betriebsausgaben abgesetzt werden (EStR 2000, Rz 1125).

Das Vorbringen in der Berufung, dass zu jeder Provisionszahlung eine Dokumentation über die Berechnung und des daraus resultierenden Gewinnes vorliegt, reicht nicht aus, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, weil durch diese Angaben nicht sichergestellt ist, dass der wahre Provisionsempfänger kein Steuerinländer ist.

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen. Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (VwGH vom 27.4.1962, 1656/59). Das Verlangen wäre aber dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH vom 2.3.1993, 91/14/0144). Dies ist nach der Rechtsprechung aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger bzw. Gläubiger namhaft zu machen (VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230). Hingegen wird es vielfach am Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers bzw. Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH vom 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH vom 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099). Ist ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben etwa geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (VwGH vom 29.11.1988, 87/14/0203).

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die Aufforderung nach § 162 BAO rechtmäßig erfolgte, dass keine Ermessensüberschreitung vorliegt, dass der wahre Empfänger nicht genannt wurde und folglich die beantragten Betriebsausgaben zu Recht nicht anerkannt wurden."

\*\*\*\*\*

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 01.07.2003, 2001/13/0215).

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Zur Frage der sachlichen Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0154 folgende Aussage getroffen:

*"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die bei Stoll, a.a.O., Seite 2437, angeführten Zitate) kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO grundsätzlich entzogen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden. Wenn auch eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles anzunehmen sein könnte, wenn eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften vorliegt, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, also der allgemein gehaltene Abgabentatbestand in Einzelfällen zu Auswirkungen führt, die der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser Besonderheiten hätte vermeiden wollen (Stoll, a.a.O., Seite 2438, mwH.), können diese Überlegungen im vorliegenden Fall nicht zur begehrten Nachsicht führen."*

VwGH 20.12.2000, 98/3/0236, RS 7: Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (Hinweis E 18.12.1996, 94/15/0151). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (Hinweis E 19.11.1988, 98/15/0150).

VwGH 28.1.2009, 2008/15/0054, RS 2: Der Grundsatz von Treu und Glauben zeitigt nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0076). Ein solcher Vollzugsspielraum bestand aber vor dem Hintergrund der nicht als rechtswidrig zu erkennenden Beurteilung, dass die Einhebung der Abgabe weder sachlich noch persönlich unbillig war, nicht. Abgesehen davon 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 z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045).

Ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis mit einer anormalen Belastungswirkung liegt demnach nicht vor. Eine sachliche Unbilligkeit bestünde lediglich bei Vertrauen auf eine unrichtige Rechtsauskunft der Abgabenbehörde, dass die Bf. durch die Abgabenbehörde im Rahmen der Prüfung für die Jahre 1996-1998 ausdrücklich in der Vorgangsweise der Provisionsbezahlung ohne Sicherstellung der Möglichkeit der Empfängernennung bestärkt worden sei, wurde nicht nachgewiesen.

Da die Abgabennachforderung eine Auswirkung einer generellen Norm (des § 162 BAO) ist, liegt keine sachliche Unbilligkeit in deren Einhebung vor.

\*\*\*\*\*

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

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

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

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

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Die Bf. hat es im Ermittlungsverfahren unterlassen in seinen Schriftsätzen zur Begründung seines Vorbringens es läge persönliche Unbilligkeit vor, detaillierte Auskünfte zu seiner

wirtschaftlichen Lage zu machen, sondern hat lediglich auf die eingereichte Bilanz verwiesen und eingewendet, dass die Einhebung die Insolvenz der Gesellschaft zur Folge hätte.

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Zwischenzeitig liegen Steuererklärungen für das Jahr 2014 vor, demnach lagen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 nur bei € 4.438,83.

Es werden geringe Umsatzsteuervorauszahlungen laufend gemeldet und entrichtet.

Neuere Daten zur Vermögenslage der Bf. wurden nicht vorgelegt und auch kein Nachweis zu Forderungsverzichten anderer Gläubiger erbracht.

Es wurde demnach weder nachgewiesen, dass gerade die Einhebung der offenen Abgabenforderungen die Existenz der Bf. beeinträchtigt noch, dass die finanzielle Situation der Abgabenschuldnerin nicht so schlecht ist (keine Bekanntgabe der aktuell offenen Bankverbindlichkeiten, für 2014 nur geringfügigste Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt), dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte.

Da das Nachsichtsgesuch bereits wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen aus Rechtsgründen abzuweisen war, bleibt für eine Ermessensentscheidung diesfalls kein Raum.

Die Beschwerde war spruchgemäß abzuweisen.

### **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.

Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 3. Juni 2016