



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn RA als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Verlassenschaft nach TS, Adresse-1, vom 28. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 23. Jänner 2012 über die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß [§ 236 Abs. 2 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. Dezember 2010 beantragte Herr TS eine Nachsicht gemäß § 236 (2) BAO betreffend Rechnungskorrektur mit folgendem Inhalt:

"TS hat in den Jahren 2003 bis 2005, trotz Überschreitens der Lieferschwelle, Rechnungen für Lieferungen an private Abnehmer in Deutschland mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt. Es war ihm nicht bewusst, dass in diesem Fall der Leistungsort nach Deutschland wechselt, da sein damaliger Steuerberater, der auch mit der laufenden Buchhaltung des Unternehmens betraut war, unseren nunmehrigen Klienten darüber nicht informierte, Herr TS aber der Expertise seines Steuerberaters vertraute.

Mittlerweile wurde die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 nach Selbstanzeige rechtmäßig in Deutschland entrichtet, insgesamt € 110.153,12 zuzüglich Säumniszuschläge. Eine Korrektur der in Österreich ebenfalls gemeldeten und abgeführten Umsatzsteuer ist bisher nicht erfolgt.

Grund dafür ist, dass ein Gerichtsverfahren zu dieser Causa anhängig ist, wobei die Frage der Zumutbarkeit der Rechnungskorrektur ein wesentlicher Streitpunkt ist.

Eine Korrektur der Umsatzsteuer – insgesamt € 137.691,40 für die Jahre 2003 bis 2005 – setzt eine Korrektur aller Rechnungen voraus, wobei diese Rechnungen gemäß RZ 1533 UStR "nachweislich" den Kunden zugegangen sein müssen. Dieser Nachweis des Zugangs bei den Kunden muss nach schriftlicher Auskunft Ihres Finanzamtes vom 3.12.2010 mittels eingeschriebener Briefe mit internationalen Rückscheinen erfolgen.

Es handelt sich nach unseren Informationen um ca. 7.000 bis 10.000 zu berichtigende Rechnungen mit einem Gesamtrechnungsbetrag von netto rund EUR 690.000,00. Die Kosten für die eingeschriebene Zusendung (nur Porto) würden unter obigen Annahmen in Summe allein rund EUR 25.000,00 bis 34.000,00 betragen und wären in Relation zu den Rechnungsbeträgen somit sehr hoch. Auch der Aufwand der Erstellung der korrigierten Rechnungen wäre aufgrund der großen Anzahl der Rechnungen und der Tatsache, dass die Originalrechnungen zum Teil bei einem Brand vernichtet wurden und die entsprechenden Daten nur mit Hilfe eines Experten aus dem EDV-System extrahiert und adaptiert werden können, verhältnismäßig groß. Darüber hinaus ist mit Schwierigkeiten bei der Rechnungsberichtigung und deren Zustellung insofern zu rechnen, als auch viele der vorliegenden Adressen aufgrund des Zeitablaufes nicht mehr richtig sein werden, das Ausmaß des diesbezüglichen Arbeitsaufwandes lässt sich derzeit noch nicht ermessen. Weiters ist mit einem wesentlichen Imageschaden für den Betrieb von Herrn S zu rechnen, da Herr S erotische Artikel vertreibt und in dieser Branche Diskretion für die Kunden besonders wichtig ist.

Wie bereits oben angeführt, wurde die Umsatzsteuer in Deutschland bereits entrichtet. In Österreich wäre bei richtiger Rechnungsausstellung gar keine Umsatzsteuer angefallen. Bei den Kunden handelt es sich um Privatkunden, die kein Recht auf Vorsteuerabzug haben. Hier ist keine missbräuchliche Verwendung der falschen Rechnungen möglich.

Die Rechnungskorrektur würde in diesem Fall also nicht der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens dienen, sondern wäre eine rein formelle Maßnahme, die aber mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden wäre.

Aus diesem Grund ersuchen wir um Nachsicht wegen persönlicher sowie sachlicher Unbilligkeit gemäß § 236 (2) BAO insofern, dass die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 ohne Korrektur der Rechnungen (ca. 7000 bis 10.000 Stück an Privatpersonen in Deutschland)

pauschal abgeändert werden und das daraus resultierende Umsatzsteuerguthaben dem Steuerpflichtigen gutgeschrieben wird.

Zusammenfassend handelt sich dabei um Umsätze nach Deutschland, welche ursprünglich 20% Umsatzsteuer unterzogen wurden, tatsächlich aber unter Berücksichtigung der Lieferschwelle und der bereits entrichteten deutschen Umsatzsteuer in Österreich nicht steuerbar sind.

Folgende Beträge sind daher aus der 20%-Bemessungsgrundlage auszuscheiden:

2003 EUR 147.400,00

2004 EUR 295.946,00

2005 EUR 245.111,00

Summe EUR 688.457,00."

Mit Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 23. Jänner 2012 wurde der Antrag auf Nachsicht der Abgabenschuld von RA als Masseverwalter im Konkurs über die Verlassenschaft nach TS vom 7. Dezember 2010, in dem die Nachsicht von € 137.691,40 beantragt worden sei, mit folgender Begründung abgewiesen:

Nach der Gesetzesbestimmung des [§ 236 BAO](#) wird als Voraussetzung für die Gewährung einer Abgabennachsicht die Unbilligkeit der Einhebung fälliger Abgabenschuldigkeiten nach der Lage des einzelnen Falles verlangt. Bei der Unbilligkeit kann es sich um eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit handeln.

In der Begründung des Nachsichtsansuchens wird eine persönliche und sachliche Unbilligkeit ins Treffen geführt.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn es gerade durch die Einziehung der Abgabenschuld zu einer Existenzgefährdung kommen würde. Dem Nachsichtsansuchen sind keine diesbezüglichen Ausführungen zu entnehmen, dass durch die Einhebung der Abgabenschuld die wirtschaftliche Existenz gefährdet wird. Diesbezüglich ist auch hinzuweisen, dass die gegenständlichen Umsatzsteuern sowohl in Österreich als auch in Deutschland zur Gänze entrichtet wurden. Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ist in keiner Weise nachgewiesen, obwohl den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Zur vorgebrachten sachlichen Unbilligkeit ist festzustellen:

Der Nachsichtswerber war durch einen Steuerberater vertreten, der auch mit der laufenden Buchhaltung betraut war und vom Steuerberater nicht informiert worden sei, dass der

Leistungsort nach Deutschland wechselte. Demzufolge sei noch ein Gerichtsverfahren in dieser Causa anhängig.

Der Nachsichtswerber hat trotz Überschreiten der Lieferschwelle Rechnungen für Lieferungen an private Abnehmer in Deutschland mit österreichischer Umsatzsteuer ausgestellt. Er schuldet sohin die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Österreich, solange die Rechnungen nicht korrigiert sind. Eine Korrektur ist bisher nicht erfolgt. Als Begründung wird ins Treffen geführt, dass durch die Korrekturen sehr hohe Kosten entstehen würden.

Die vorgebrachten Gründe vermögen für sich allein nicht die vom Gesetz geforderte Unbilligkeit darzutun. Das behauptete Fehlverhalten des steuerlichen Vertreters ist dem Abgabepflichtigen zuzurechnen. Unrichtigkeiten einer Abgabefestsetzung können nicht im Nachsichtsverfahren saniert werden. Umso mehr kann keine sachliche Unbilligkeit vorliegen, wenn der Abgabepflichtige selbst ein Verhalten setzt, das korrekterweise zur Vorschreibung der Umsatzsteuer aufgrund Rechnungslegung führt.

Der Unbilligkeitstatbestand des [§ 236 Bundesabgabenordnung](#) stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung der Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit von Abgabenbescheiden kann daher im Nachsichtwege grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden. So können Versäumnisse wie z.B. bei nicht zeitgerecht eingebrachten Rechtsmittel nicht im Nachsichtsverfahren nachgeholt und geheilt werden. Ebenso können im Nachsichtsverfahren Umstände nicht berücksichtigt werden, die ihrer Natur nach auf andere Weise zu beheben wären. Im vorliegenden Fall wären Rechnungskorrekturen - wenn auch zugegebenermaßen mit erheblichem Kostenaufwand verbunden - möglich, wodurch eine Berichtigung der gegenständlichen Bescheide erfolgen könnte. Eventuelle Schäden aufgrund einer falschen Beratung sind im Zivilrechtsweg und nicht im Wege der Nachsicht zu ersetzen.

Das Vorbringen im Nachsichtsansuchen war nicht geeignet eine Unbilligkeit in der Einhebung der Umsatzsteuern 2003 bis 2005 in Höhe von € 137.691,40 erkennen zu lassen und musste sohin abgewiesen werden.

In der dagegen innerhalb verlängerter Frist eingebrachten Berufung vom 28. März 2012 wird der Bescheid seinem gesamten Inhalt nach aus folgenden Gründen angefochten:

1. Das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt habe den bereits am 7. Dezember 2010 gestellten Antrag auf Bewilligung einer Nachsicht in der Höhe von € 137.691,40 mit der Begründung abgewiesen, „Unrichtigkeiten einer Abgabefestsetzung können nicht im Nachsichtsverfahren saniert werden.“

Mit dieser fallfremden Begründung gehe die Behörde auf die Argumente des Nachsichtsantrages nicht ein.

Unstrittig sei, dass der (mittlerweile verstorbene) Abgabepflichtige im Inland eine nicht geschuldete Umsatzsteuer bezahlt habe und damit eine Bereicherung des Fiskus eingetreten sei, der mangels Einhebungskompetenz als Abgabengläubiger nicht in Frage gekommen sei.

Allein damit verbiete sich das von der Abgabenbehörde der ersten Rechtsstufe gebrachte Argument, eine Unrichtigkeit könne nicht saniert werden.

Im vorliegenden Fall handle es sich um die Richtigkeit der Tatsache, dass der Pflichtige nichts schuldete und daher jedenfalls Anspruch auf Vergütung einer zu Unrecht bezahlten Abgabe hatte und habe.

Der Abgabepflichtige sei nun den Weg der Klagsführung gegen seinen (ehemaligen) Vertreter gegangen, musste sich aber dort vom OLG Wien als Berufungsgericht (Entscheidung des OLG Wien vom Datum liegt in Kopie bei) sagen lassen, dass er als Ausfluss seiner Schadensminderungspflicht zur Rückforderung einer irrtümlich bezahlten Abgabe den behördlichen Weg zu gehen habe.

Der im zivilgerichtlichen Verfahren tätig gewordene Sachverständige hat auf die Möglichkeit der Antragstellung gemäß [§ 236 BAO](#) verwiesen und diesem Hinweis ist der Pflichtige nachgekommen.

Es stellt nun eine grobe Unbilligkeit dar, den Nachsichtswerber zu zwingen, einen schwierigen und kostspieligen Umweg als den leichteren, billigeren und direkten Weg - wie eben die Antragstellung nach [§ 236 BAO](#) - zu gehen.

2. Im vorliegenden Falle liegt sowohl persönliche als auch sachliche Unbilligkeit vor und wird dies begründet wie folgt:

Der Nachsichtswerber hat eben infolge einer fehlerhaften Beratung seines (ehemaligen) Beraters mit dem nunmehr in Frage stehenden Betrag aus dem Titel der Umsatzsteuer in Österreich Umsatzsteuer abgeführt. Richtiger Weise wäre diese Summe jedoch in Deutschland infolge Überschreitens der Lieferschwelle abzuführen gewesen.

Der gegebene Zustand resultiert daher aus der falschen Beratung durch seinen (ehemaligen) Berater. Nun ist es zwar schwer zu entkräften, dass das Verhalten des (ehemaligen) Beraters in letzter Konsequenz nicht dem Nachsichtswerber zuzurechnen ist, doch liegt jedenfalls keine persönliche dem Nachsichtswerber zuzuordnende Fehlverhaltensweise vor.

Dem Nachsichtswerber werden daher massive Nachteile - nämlich die Verpflichtung zur Leistung des in Frage stehenden Betrages - aufgebürdet, obwohl dieser selbst kein wie auch immer geartetes persönlich vorwerfbares Verhalten an den Tag gelegt hat.

Dies indiziert ein krasses wirtschaftliches Missverhältnis, das schlussendlich auch zur Zahlungsunfähigkeit und Konkursöffnung geführt hat, sodass jedenfalls von einer persönlichen Unbilligkeit auszugehen ist. Die persönliche Unbilligkeit ergibt sich also aus der wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers, die auf Grund der nachfolgenden Konkursöffnung evident ist.

Was die sachliche Unbilligkeit der gegenständlichen Entscheidung anbelangt, so ist auszuführen, dass durch die Einhebung der gegenständlichen Abgabe ein vom Gesetzgeber nicht gewollter Zustand umgesetzt werden würde.

Im Ergebnis gestaltet sich der Sachverhalt nämlich derart, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine Berichtigung der Rechnungen, welche bislang von der Abgabenbehörde der ersten Rechtsstufe als Voraussetzung für die Rückführung der zuviel abgeführten Umsatzsteuer genannt wurde, wohl nicht möglich sein wird, zumal damit zu rechnen ist, dass in Folge der gegenständlichen Branche (Erotikbranche) und des damit einhergehenden Diskretionsanspruches der Kunden sowie des Umstandes, dass sich bei einer Vielzahl von Kunden die Melde- bzw. Zustelldaten geändert haben, eine Zustellung nicht möglich sein wird bzw. eine Rückmeldung der Kunden unterbleiben wird.

Damit würde es aber dazu kommen, dass die Umsatzsteuer tatsächlich zwei Mal abgeführt werden würde, nämlich einmal - wenn auch in fälschlicher und in irriger Weise - an die österreichischen Abgabenbehörden und einmal in rechtsrichtiger Weise an die deutschen Abgabenbehörden. Die sachliche Unbilligkeit resultiert also daraus, dass durch die Abweisung des Antrages ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.1.2006, [2005/17/0245](#) u.v.a.m.), etwa schon alleine deshalb, weil eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung einträte (VwGH 17.9.1990, [90/15/0118](#)).

Die Behörde der ersten Rechtsstufe hätte daher dem Antrag des Nachsichtswerbers stattgeben müssen.

3. Es werde daher beantragt, den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt zum Ordnungsbegriff derart abzuändern, dass dem Antrag vom 17. Dezember 2011 (richtig: 2010) auf Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 137.691,40 stattgegeben werde.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

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.

Gemäß [§ 236 Abs. 2 BAO](#) findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit im Sinne des [§ 236 Abs. 1 und 2 BAO](#) kann eine sachliche oder persönliche sein. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Persönliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde. Erst nach der Feststellung, dass der Sachverhalt das Tatbestandsmerkmal "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" erfüllt, betritt die Behörde den Bereich des Ermessens und hat nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit über die Nachsichtsgewährung zu entscheiden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2426; VwGH 30.09.2004, [2004/16/0151](#); VwGH 30.09.2009, 2007/13/0068).

Nach [§ 236 Abs. 2 BAO](#) findet der erste Absatz dieser Vorschrift auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. In einem solchen Fall ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Aufgabe des Antragstellers auf Erteilung der Nachsicht im Sinne des [§ 236 Abs. 2 BAO](#) ist es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Sinne seiner Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung VwGH 03.07.2003, [2002/15/0155](#) und VwGH 02.06.2004, [2003/13/0156](#)). Auch im Falle einer Mitwirkungspflicht der Partei in Abgabenverfahren ist die Behörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht befreit (VwGH 25.10.2006, [2004/15/0150](#)).

Die Unbilligkeit iSd [§ 236 Abs. 1 und 2 BAO](#) kann eine sachliche oder eine persönliche sein. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (Hinweis VwGH 19.03.1998, [96/15/0067](#)). In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm ist eine solche Unbilligkeit nicht gelegen (VwGH 23.10.1997, [96/15/0154](#)). Auch Folgen des Unternehmerwagnisses sind idR nicht als sachliche Unbilligkeit anzusehen (VwGH 23.01.1996, [95/14/0062](#); VwGH 30.09.2004, [2004/16/0151](#)).

*Nach [§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO](#), BGBl. II 2005/435, kann die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein. Die Verordnung zählt demonstrativ Beispiele zum unbestimmten Rechtsbegriff der Unbilligkeit der Einhebung auf.*

*Nach § 2 der Verordnung liegt eine persönliche Unbilligkeit 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.*

*Eine Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles ist nicht anzunehmen, wenn sich an der Existenzgefährdung des Abgabenschuldners nichts ändert, gleichgültig, ob die fraglichen Abgabenschuldigkeiten eingehoben würden oder nicht (VwGH 29.9.2011, [2011/16/0190](#)).*

*Nach § 3 der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit 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 erster Instanz geäußert oder*
  - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung 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 und hier nicht in Betracht kommenden Fälle – 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 offenbare 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 (VwGH 24.5.2012, [2009/16/0039](#)).

Im Fall, dass die Abgaben bereits entrichtet sind, ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Aufgabe des Antragstellers ist es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der



Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind (VwGH 25.10.2006, [2004/15/0150](#)).

*Zur behaupteten persönlichen Unbilligkeit:*

Bei der Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen ist stets die Sachlage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu berücksichtigen (VwGH 30. 7. 2002, [99/14/0315](#)). Bedauerlicherweise können daher Argumente, die für eine persönliche Unbilligkeit sprechen würden, aufgrund des zwischenzeitigen Ablebens des ursprünglichen Antragstellers am 13. Februar 2011 und der damit verbundenen Änderung der Verhältnisse nicht mehr berücksichtigt werden.

Zudem wurde über die Verlassenschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet, wobei es allfälligen Erben freisteht, eine bedingte Erbserklärung abzugeben und dadurch keine wie immer gearteten Schulden des Antragstellers übernommen werden müssen.

*Zur behaupteten sachlichen Unbilligkeit:*

Im gegenständlichen Fall liegt kein Anwendungsfall des [§ 3 Z 2 lit a der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO](#), vor, da keine vertrauensbegründende oder unrichtige Auskunft des Finanzamtes erfolgt ist.

Der aus [§ 114 BAO](#) abgeleitete 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. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt.

Auch liegt kein im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis vor. In diesem Zusammenhang ist auf die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) zu verweisen. Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Dass über das Vermögen des Rechnungsausstellers ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, steht einer Rechnungsberichtigung nicht entgegen (VwGH 26.4.2006, [2004/14/0076](#); Tumpel/Melhardt, USt-Kommentar § 11, RZ 222).

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine tatsächlich erbrachte Leistung einen Steuerbetrag zu Unrecht gesondert ausgewiesen, schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, solange er sie nicht gemäß [§ 16 UStG 1994](#) berichtigt. Entscheidende Voraussetzung für das Entstehen der Steuerschuld ist die Schaffung des Risikos, dass der Rechnungsempfänger zu Lasten des Fiskus einen unrechtmäßigen Vorsteuerabzug geltend macht. Bei Kleinbetragsrechnungen entsteht daher die Steuerschuld auch ohne gesonderten Steuerausweis bereits durch eine überhöhte oder unrichtige Angabe des Steuersatzes iVm dem Bruttoentgelt (Tumpel/Melhardt, USt-Kommentar § 11, RZ 223).

In den Fällen der Steuerschuld gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) ist eine Rechnungsberichtigung durch den Aussteller möglich. Die Berichtigung wirkt ex nunc ([§ 16 Abs. 1 Z 2 letzter Satz UStG 1994](#)). Bis zur Berichtigung bleibt die Steuerschuld auf Grund der Rechnung bestehen. Die Berichtigung kann durch Stornierung der ursprünglichen Rechnung erfolgen. Es genügt aber auch eine schriftliche Mitteilung der zu korrigierenden Rechnungsangaben. Wird eine neue Rechnung ausgestellt, muss in der berichtigten Rechnung – um eine mögliche neuerliche Steuerschuld auf Grund der Rechnung zu vermeiden – auf die ursprüngliche Rechnung hingewiesen werden (Tumpel/Melhardt, USt-Kommentar § 11, RZ 232).

Die Rechnungsberichtigung und damit der Wegfall der Steuerschuld auf Grund der Rechnung sind nur wirksam, wenn die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger nachweislich zugekommen ist. Durch eine Rechnungsberichtigung, mit der eine ursprünglich ausgewiesene Umsatzsteuer wieder storniert wird, verliert der Leistungsempfänger nachträglich eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Ein Widerspruch gegen eine Rechnungsberichtigung durch den Leistungsempfänger ist im UStG nicht vorgesehen. Dieser kann lediglich im Zivilrechtsweg die seinerzeit zu Unrecht bezahlte Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller zurückfordern (Tumpel/Melhardt, USt-Kommentar § 11, RZ 234).

Insofern liegt bei der Rechtsanwendung bisher durch das Finanzamt im Einzelfall kein Ergebnis vor, das vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigt war. Es können im gegenständlichen Fall keine Unterschiede zu einer Vielzahl anderer Fälle erkannt werden, in denen aufgrund korrigierter Rechnungen die ursprüngliche österreichische Umsatzsteuer im Wege der Rechnungsberichtigung wieder "rückabgewickelt" wurde.

Aus der Berufung ist zu ersehen, dass der Nachsichtswerber ersucht, ihm den aufwendigen Umweg der Rechnungsberichtigung nachzusehen. Das ursprüngliche Nachsichtsbegehren lautet:

*"Aus diesem Grund ersuchen wir um Nachsicht wegen persönlicher sowie sachlicher Unbilligkeit gemäß § 236 (2) BAO insoferne, dass die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 ohne Korrektur der Rechnungen (ca. 7.000 bis 10.000 Stück an Privatpersonen in Deutschland) pauschal abgeändert werden und das daraus resultierende Umsatzsteuerguthaben dem Steuerpflichtigen gutgeschrieben wird."*

Dazu ist ganz allgemein auszuführen, dass im Wege des Antrags gemäß [§ 236 BAO](#) lediglich fällige (oder bereits entrichtete) Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden können. Eine Abänderung von Bescheiden – wie hier beantragt die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 – ist im Wege einer Nachsicht nicht möglich.

Es ist aber auch nicht Sinn des Nachsichtsverfahrens, Wirkungen von Verfahrenshandlungen, die versäumt wurden, auf diesem Wege herbeizuführen (UFS 13.8.2003, RV/0240-F/02).

Im vorliegenden Fall geht es ja nicht einmal um Verfahrenshandlungen, die versäumt wurden, sondern darum, Verfahrenshandlungen (hier die zugegebenermaßen zahlreichen Rechnungsberichtigungen mit Adressen im EU-Ausland) erst gar nicht durchführen zu müssen. Der Bw. vergisst in diesem Zusammenhang, dass die doppelte Steuerschuld für die Umsatzsteuer in Österreich und Deutschland allein auf ein Fehlverhalten des damaligen steuerlichen Vertreters zurückzuführen ist. Das rechtswidrige und schuldhafte Verhalten des damaligen steuerlichen Vertreters wurde bereits im rechtskräftigen Urteil des Handelsgerichtes Wien festgestellt.

Bedient sich ein Abgabepflichtiger eines steuerlichen Vertreters, so ist dieser befugt, im Namen und auf Rechnung des Vertretenen Handlungen zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu erbringen, wobei auch Unterlassungen dem Vertretenen zuzurechnen sind. Im vorliegenden Fall steht laut oben zitiertem rechtskräftigen Urteil des Handelsgerichtes Wien fest, dass der damalige steuerliche Vertreter es unterlassen hat, den Antragsteller über das Überschreiten der Lieferschwelle nach Deutschland bzw. die Umsatzsteuerpflicht in Deutschland zu informieren, sodass der Bw. zunächst in Österreich die Umsatzsteuer entrichtet hat und erst nach Bekanntwerden des Fehlers des steuerlichen Vertreters nach Selbstanzeige in Deutschland die deutsche Umsatzsteuer nachbezahlt wurde.

Zweifellos hat der steuerliche Vertreter zum Nachteil des Nachsichtswerbers bestimmte Handlungen (speziell die Information, dass die Umsatzsteuer nicht in Österreich, sondern in Deutschland zu entrichten gewesen wäre) nicht erbracht, sodass für den Nachsichtswerber dadurch ein Schaden entstanden ist, wobei gegen die steuerliche Vertretung schon seit längerer Zeit ein Schadenersatzprozess anhängig ist. Mit Urteil des Oberlandesgerichtes Wien, wurde die Rechtssache u.a. zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an das Erstgericht zurückverwiesen.

Die nun unter dem Blickwinkel einer Unbilligkeit dargestellten "Schäden" wurden ohnehin im gerichtlichen Zivilverfahren geltend gemacht, sodass im Falle des Obsiegens dieser "Schaden" ohnehin gedeckt wäre. Durch eine Vollmacht im Abgabungsverfahren wird das Außenverhältnis zwischen dem Vertretenen und dem Dritten, demgegenüber der Bevollmächtigte handelt und auftritt, hergestellt. Die durch die rechtskräftig festgestellte Untätigkeit des damaligen Steuerberaters resultierenden Abgabebeträge sind somit dem Nachsichtswerber zuzurechnen und Ausfluss aus dem vertraglichen Innenverhältnis zum damaligen Steuerberater.

Soweit sich der Nachsichtswerber auf die Berufungsentscheidung des Oberlandesgerichtes Wien, bezieht, im Verlaufe dessen im Gutachten des Sachverständigen auf die Möglichkeit eines Antrages auf Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) hingewiesen wurde, wäre auszuführen, dass es nicht nachvollziehbar ist, weshalb der Sachverständige nicht auch die Erfolgsaussichten eines derartigen Antrages bewertet hat. Laut eindeutiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist das behauptete schwer wiegende Fehlverhalten des steuerlichen Vertreters dem Nachsichtswerber zuzurechnen, weswegen in der Einhebung der bereits entrichteten Abgabenschuld keine sachliche Unbilligkeit zu erblicken ist (VwGH 25.11.2002, [97/14/0013](#)). Wollte man der Forderung des Nachsichtswerbers auf Nachsicht der auf Fehler der steuerlichen Vertretung beruhenden Abgaben nachkommen, würde dies eine Haftung der Abgabenbehörde bzw. der Staates für Fehler aller steuerlichen Vertreter bedeuten, was keinesfalls im Sinne des Gesetzgebers sein kann und daher keine Unbilligkeit darstellt (vgl. UFS 9.10.2007, RV/1116-W/06).

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](#)).

Bei Erwähnung dieser höchstgerichtlichen Judikatur hätten allenfalls weitere unnötige Verzögerungen durch ein zwischengeschaltetes Verwaltungsverfahren vermieden werden können.

Wenn der Nachsichtswerber ausführt, es stellt eine grobe Unbilligkeit dar, den Nachsichtswerber zu zwingen, einen schwierigen und kostspieligen Umweg als den leichteren, billigeren und direkten Weg – wie eben die Antragstellung nach [§ 236 BAO](#) – zu gehen, übersieht er, dass alleiniger Nutznießer einer Nachsicht vor allem der damalige Steuerberater wäre, der den von ihm verursachten Schaden nicht (zur Gänze) bezahlen müsste.

Wenn schon eine Abgabennachsicht dann nicht in Erwägung zu ziehen ist, wenn sich die Nachsicht ausschließlich zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 21. 6. 1994, [90/14/0065](#); VwGH 24. 9. 2002, [2002/14/0082](#)), ist eine Abgabennachsicht wohl auch dann ausgeschlossen, wenn sie sich nur zu Gunsten eines nachweislich rechtswidrig und schuldhaft gehandelt habenden Steuerberaters auf Kosten der Allgemeinheit auswirken würde. Darin kann keine sachliche Unbilligkeit erblickt werden.

Da im vorliegenden Fall sowohl das Vorliegen einer sachlichen als auch einer persönlichen Unbilligkeit zu verneinen war, diese Unbilligkeit nach der Lage des Falles jedoch tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in [§ 236 BAO](#) vorgesehene Ermessensentscheidung ist, blieb für eine Ermessensentscheidung (VwGH 26.2.2003, [98/13/0091](#)) kein Raum.

Mit seinen Schadenersatzforderungen kann der Nachsichtswerber nur auf das weiter zu führende Gerichtsverfahren gegen den damaligen steuerlichen Vertreter verwiesen werden.

Wien, am 24. Mai 2013