

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 26. Mai 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 3. März 2020, Steuernummer N-1, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Ansuchen vom 13.12.2019 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.), die Einkommensteuer 2008 sowie die damit im Zusammenhang stehenden Aussetzungs- und Anspruchszinsen nachsehen zu wollen.

Begründend wurde vorgebracht:

Fällige Abgaben könnten gemäß § 236 BAO ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Voraussetzung für die Gewährung einer Nachsicht sei demnach das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, welche in den Besonderheiten des Einzelfalles gelegen sein müsse.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze 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 ergäben. Die Unbilligkeit könne „persönlich“ oder „sachlich“ bedingt sein.

Sachliche Unbilligkeit:

Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es zu einer anormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe.

Änderungsbescheide iSd § 295 BAO seien von einem rechtsgültigen Grundlagenbescheid abzuleiten. Anpassungen des Grundlagenbescheides seien aufgrund der Regelungen des § 295 BAO stets mittels Änderungsbescheides auf den Abgabenbescheid zu übertragen. Im Falle der nachträglichen Aufhebung des Grundlagenbescheides sei der davon abgeleitete Bescheid gänzlich aufzuheben, wenn die Voraussetzungen zur Erlassung des Abgabenbescheides nicht mehr vorlägen. Auch Anspruchs- und Aussetzungszinsen hätten als Nebenansprüche jeweils eine rechtmäßige, per Bescheid vorgeschriebene Abgabe als Grundlage. Falle der Anspruch auf die Abgabe im Nachhinein weg (etwa aufgrund einer Entscheidung im Beschwerdeverfahren), seien stets auch die damit verbundenen Nebenansprüche herabzusetzen. Es entspreche somit dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis, dass Nebenansprüche nur dann eingehoben würden, wenn auch die zugrundeliegende Abgabe rechtmäßig vorgeschrieben worden sei.

Die den Zinsen zugrundeliegende Abgabe sei die mit Bescheid vom 13.07.2012 vorgeschriebene Einkommensteuer iHv EUR 30.997,28. In der Rechtsmittelbelehrung zu diesem Bescheid sei darauf hingewiesen worden, dass der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Die vorgeschriebene Einkommensteuer resultiere aus der gemäß § 295 Abs. 1 BAO vorgenommenen Ableitung vom Bescheid des Finanzamtes Waldviertel über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 vom 02.07.2012 zu Steuernummer N-2 (= Feststellungsbescheid). Der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei somit ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

Gegen diesen Feststellungsbescheid sei am 21.09.2012 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und eine Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO beantragt worden. Gegen

den Einkommensteuerbescheid 2008 sei aufgrund der oben zitierten Rechtsmittelbelehrung kein Rechtsmittel erhoben worden.

Das Bundesfinanzgericht habe im Beschluss vom 30.10.2019 (RV/7103130/2013) - dh mehr als 7 Jahre nach der Berufung und mehr als 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenspruchs – erkannt, dass sämtliche, bisher in den Feststellungsverfahren 2008 und 2009 der G-1 erlassenen Feststellungsbescheide „Nichtbescheide“ dargestellt hätten und damit unwirksam seien. Die Beschwerde (Berufung) sei daher als unzulässig zurückgewiesen worden.

Die für die Berechnung der Zinsen maßgebliche Einkommensteuer 2008 sei folglich von einem nichtigen Bescheid abgeleitet worden. Damit sei der Änderungsbescheid zweifellos rechtswidrig ergangen und wäre in meritorischer Erledigung einer Beschwerde aufzuheben gewesen. Auch die nachträgliche Erlassung eines gültigen Grundlagenbescheides würde die Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheides nicht sanieren (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Ein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid und damit mittelbar gegen den Änderungsbescheid sei nur daher derzeit nicht anhängig, weil das Finanzamt Waldviertel es bisher verabsäumt habe - nach mehr als 10 Jahren nach Einreichung der Feststellungserklärung - einen gültigen Feststellungsbescheid zu erlassen, und das Wohnsitzfinanzamt den Abgabepflichtigen aufgrund einer falschen Rechtsmittelbelehrung in der Möglichkeit der Verfolgung seiner Rechte behindert habe. Die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Änderungsbescheid sei daher aussichtslos erschienen und auch in einem Fall mit der Begründung abgelehnt worden, dass eben eine Beschwerde nur gegen den Feststellungsbescheid vorgesehen sei.

Hätte zudem das BFG innerhalb der in § 291 BAO gesetzlich normierten Entscheidungsfrist von höchstens 6 Monaten entschieden und nicht erst nach 14-facher Überschreitung der maximalen Frist, hätte der Steuerpflichtige die Aufhebung des Änderungsbescheides ohne jeglichen Zweifel gemäß § 295 BAO mit Erfolg beantragen können.

Der Vorschreibung der maßgeblichen Abgaben und Nebenansprüche sei daher nur aufgrund vielfältiger Versäumnisse der Behörden - Verletzung der Entscheidungspflicht, Erlassung eines ungültigen Feststellungsbescheides, Ableitung von Abgaben von einem Nichtbescheid, irreleitende Rechtsmittelbelehrung und 14-fache Überschreitung der gesetzlich vorgesehenen Frist – möglich gewesen.

Es liege daher ein offener Widerspruch in der Rechtsanwendung vor, der ausschließlich aufgrund eines außergewöhnlichen und gesetzeswidrigen Geschehensablaufs möglich gewesen sei, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe.

Auch gemäß der Rechtsprechung des BFG stehe außer Zweifel, dass es unbillig wäre, von einem Abgabepflichtigen, dem in einem von der Abgabenbehörde angestregten Verfahren

eine Abgabe aufgrund der unrichtigen Lösung einer Rechtsfrage zweifelsfrei unrechtmäßig vorgeschrieben worden sei, die Entrichtung dieser Abgabe trotz Fehlens eines materiellrechtlichen Anspruches nur aufgrund der (formal) rechtswirksamen Vorschreibung zu verlangen (BFG 18.6.2019, RV/2100561/2019).

Demzufolge sei es auch unbillig, Abgaben nur aufgrund des Eintritts der formalen Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides einzuheben, wenn zweifelsfrei feststehe, dass kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid existiere und der Abgabenbescheid somit mit einem wesentlichen, nicht sanierbaren Rechtsmangel behaftet sei.

Das Bundesfinanzgericht habe mit Beschluss vom 30.10.2019 (RV/7103130/2013) erkannt, dass im Feststellungsverfahren 2008 und 2009 der G-1 keine rechtsgültigen Feststellungsbescheide erlassen worden seien. Dennoch sei die Veranlagung der Einkommensteuer 2008 auf Basis der Nichtbescheide erfolgt. Der Einkommensteuerbescheid 2008 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 29.10.2009) vom 13.07.2012, der Anspruchszinsenbescheid vom 13.07.2012 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 06.11.2019 seien somit mit einem wesentlichen Rechtsmangel behaftet.

Folglich sei die Einhebung der unten angegebenen Abgaben unbillig und gemäß § 236 BAO nicht vorzunehmen:

Einkommensteuer 2008 iHv EUR 30.997,28

Anspruchszinsen iHv EUR 2.119,94

Aussetzungszinsen iHv EUR 3.955,49

Conclusio

Die Einhebung der Aussetzungs- und Anspruchszinsen wäre unbillig und sei daher gemäß § 236 BAO nicht vorzunehmen.

---//---

Mit Bescheid vom 03.03.2020 wies das Finanzamt dieses Ansuchen ab und führte begründend aus:

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

Da noch bescheidmäßig über die Feststellungserklärung des Jahres 2008 zu N-2 abzusprechen sein werde und die Festsetzung der an diesem Feststellungsverfahren Beteiligten mittelbar von

diesem Feststellungsbescheid abhängig sei, könne erst nach Eintritt der Rechtskraft der Abgabenbescheide über die sachliche Unbilligkeit abgesprochen werden.

Die Einhebung von Aussetzungszinsen sei nicht sachlich unbillig, da diese durch einen vom Abgabepflichtigen selbst eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst würden. Der Abgabepflichtige könne jederzeit durch Entrichtung der ausgesetzten Beträge das Entstehen der Aussetzungszinsen verhindern. Tue er das nicht und konsumiere den Zahlungsaufschub, lukriere er dadurch auch einen entsprechenden Zinsgewinn.

Auch die Einhebung der Anspruchszinsen sei nicht sachlich unbillig. Anspruchszinsen iSd § 205 BAO seien eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergäben.

Aufgrund obiger Ausführungen liege Unbilligkeit nicht vor und fehle somit die gesetzliche Voraussetzung für eine Nachsicht.

---//---

In der dagegen am 26.05.2020 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf., den Bescheid über die Abweisung seines Nachsichtsantrages in der Form abzuändern, dass seinem Antrag auf Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten vollinhaltlich stattgegeben werde.

---//---

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 25.06.2020 beauftragte das Finanzamt den Bf. zur Behebung des Mangels seiner Beschwerde der fehlenden Begründung bis 10.07.2020, widrigenfalls die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

---//---

In Beantwortung des Auftrages brachte der Bf. mit Schreiben vom 06.07.2020 vor:

Fällige Abgaben könnten gemäß § 236 BAO ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Voraussetzung für die Gewährung einer Nachsicht sei demnach das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, welche in den Besonderheiten des Einzelfalles gelegen sein müsse.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze 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 ergäben. Die Unbilligkeit könne „persönlich“ oder „sachlich“ bedingt sein.

Sachliche Unbilligkeit:

Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es zu einer anormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe.

Änderungsbescheide iSd § 295 BAO seien von einem rechtsgültigen Grundlagenbescheid abzuleiten. Anpassungen des Grundlagenbescheides seien aufgrund der Regelungen des § 295 BAO stets mittels Änderungsbescheides auf den Abgabenbescheid zu übertragen. Im Falle der nachträglichen Aufhebung des Grundlagenbescheides sei der davon abgeleitete Bescheid gänzlich aufzuheben, wenn die Voraussetzungen zur Erlassung des Abgabenbescheides nicht mehr vorlägen. Auch Anspruchs- und Aussetzungszinsen hätten als Nebenansprüche jeweils eine rechtmäßige, per Bescheid vorgeschriebene Abgabe als Grundlage. Falle der Anspruch auf die Abgabe im Nachhinein weg (etwa aufgrund einer Entscheidung im Beschwerdeverfahren), seien stets auch die damit verbundenen Nebenansprüche herabzusetzen. Es entspreche somit dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis, dass Nebenansprüche nur dann eingehoben würden, wenn auch die zugrundeliegende Abgabe rechtmäßig vorgeschrieben worden sei.

Die den Zinsen zugrundeliegende Abgabe sei die mit Bescheid vom 13.07.2012 vorgeschriebene Einkommensteuer iHv EUR 30.997,28. In der Rechtsmittelbelehrung zu diesem Bescheid sei darauf hingewiesen worden, dass der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Die vorgeschriebene Einkommensteuer resultiere aus der gemäß § 295 Abs. 1 BAO vorgenommenen Ableitung vom Bescheid des Finanzamtes Waldviertel über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 vom 02.07.2012 zu Steuernummer N-2 (= Feststellungsbescheid). Der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei somit ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

Gegen diesen Feststellungsbescheid sei am 21.09.2012 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und eine Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO beantragt worden. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 sei aufgrund der oben zitierten Rechtsmittelbelehrung kein Rechtsmittel erhoben worden.

Das Bundesfinanzgericht habe im Beschluss vom 30.10.2019 (RV/7103130/2013) - dh mehr als 7 Jahre nach der Berufung und mehr als 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruchs – erkannt, dass sämtliche, bisher in den Feststellungsverfahren 2008 und 2009 der G-1

erlassenen Feststellungsbescheide „Nichtbescheide“ dargestellt hätten und damit unwirksam seien. Die Beschwerde (Berufung) sei daher als unzulässig zurückgewiesen worden.

Die für die Berechnung der Zinsen maßgebliche Einkommensteuer 2008 sei folglich von einem nichtigen Bescheid abgeleitet worden. Damit sei der Änderungsbescheid zweifellos rechtswidrig ergangen und wäre in meritorischer Erledigung einer Beschwerde aufzuheben gewesen. Auch die nachträgliche Erlassung eines gültigen Grundlagenbescheides würde die Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheides nicht sanieren (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Ein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid und damit mittelbar gegen den Änderungsbescheid sei nur daher derzeit nicht anhängig, weil das Finanzamt Waldviertel es bisher verabsäumt habe - nach mehr als 10 Jahren nach Einreichung der Feststellungserklärung - einen gültigen Feststellungsbescheid zu erlassen, und das Wohnsitzfinanzamt den Abgabepflichtigen aufgrund einer falschen Rechtsmittelbelehrung in der Möglichkeit der Verfolgung seiner Rechte behindert habe. Die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Änderungsbescheid sei daher aussichtslos erschienen und auch in einem Fall mit der Begründung abgelehnt worden, dass eben eine Beschwerde nur gegen den Feststellungsbescheid vorgesehen sei.

Hätte zudem das BFG innerhalb der in § 291 BAO gesetzlich normierten Entscheidungsfrist von höchstens 6 Monaten entschieden und nicht erst nach 14-facher Überschreitung der maximalen Frist, hätte der Steuerpflichtige die Aufhebung des Änderungsbescheides ohne jeglichen Zweifel gemäß § 295 BAO mit Erfolg beantragen können.

Der Vorschreibung der maßgeblichen Abgaben und Nebenansprüche sei daher nur aufgrund vielfältiger Versäumnisse der Behörden - Verletzung der Entscheidungspflicht, Erlassung eines ungültigen Feststellungsbescheides, Ableitung von Abgaben von einem Nichtbescheid, irreleitende Rechtsmittelbelehrung und 14-fache Überschreitung der gesetzlich vorgesehenen Frist – möglich gewesen.

Es liege daher ein offener Widerspruch in der Rechtsanwendung vor, der ausschließlich aufgrund eines außergewöhnlichen und gesetzeswidrigen Geschehensablaufs möglich gewesen sei, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe.

Das Bundesfinanzgericht habe mit Beschluss vom 30.10.2019 (RV/7103130/2013) erkannt, dass im Feststellungsverfahren 2008 und 2009 der G-1 keine rechtsgültigen Feststellungsbescheide erlassen worden seien. Dennoch sei die Veranlagung der Einkommensteuer 2008 auf Basis der Nichtbescheide erfolgt. Der Einkommensteuerbescheid 2008 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 29.10.2009) vom 13.07.2012, der Anspruchszinsenbescheid vom 13.07.2012 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 06.11.2019 seien somit mit einem wesentlichen Rechtsmangel behaftet.

Folglich sei die Einhebung der unten angegebenen Abgaben unbillig und gemäß § 236 BAO nicht vorzunehmen:

Einkommensteuer 2008 iHv EUR 30.997,28

Anspruchszinsen iHv EUR 2.119,94

Aussetzungszinsen iHv EUR 3.955,49

Conclusio

Die Einhebung der Aussetzungs- und Anspruchszinsen wäre unbillig und sei daher gemäß § 236 BAO nicht vorzunehmen.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.07.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte begründend aus:

Fällige Abgabenschuldigkeiten könnten gemäß § 236 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese Bestimmung finde gemäß § 236 Abs. 2 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO könne persönlicher oder sachlicher Natur sein (vgl. § 1 der zu § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005).

Eine sachliche Unbilligkeit sei unbeschadet der in § 3 der genannten Verordnung beispielsweise aufgezählten Fälle nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse 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 habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei (vgl. etwa VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337).

Ein Umstand, der auch bei allen anderen Abgabepflichtigen in der gleichen Lage hätte eintreten können und den der Gesetzgeber daher hätte voraussehen können, vermöge nicht zur Annahme der Unbilligkeit zu führen (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077).

Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setze die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus; eine solche könne grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt sei. Vielmehr müsse die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren könnten daher nicht Einwände nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären (vgl. zusammenfassend mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes *Stoll*, BAO, 2436). Ein Nachsichtsverfahren ersetze weder ein Rechtsmittelverfahren noch ein Beschwerdeverfahren oder ein Revisionsverfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes (vgl. VwGH 8.3.1994, 91/14/0079 bis 0081, mwN).

Im vorliegenden Fall sei betreffend die Abgaben, deren Nachsicht begehrt werde, entweder kein Rechtsmittel oder ein Rechtsmittel nicht erfolgreich eingebracht worden.

Im Übrigen sei die Frage, ob die Abgaben dem Grunde nach zu Recht festgesetzt worden seien, im Hinblick auf das offene Rechtsmittelverfahren betreffend den ursächlichen Feststellungsbescheid noch nicht geklärt.

Da somit vom Beschwerdeführer keine Umstände dargelegt worden seien, die eine Unbilligkeit der Entrichtung der Abgaben selbst begründen würden, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen (vgl. VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0117; VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0098).

---//---

Mit Schreiben vom 26.08.2020 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf seine bisherigen Ausführungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Sachverhalt:

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird als erwiesen festgestellt:

Mit Bescheid vom 02.07.2012 wurden die Einkünfte u.a. des Bf. an der ehemaligen G-1 (nunmehr G-2 als deren Rechtsnachfolgerin) für das Jahr 2008 gemäß § 188 BAO festgestellt, die mit Bescheiden vom 13.07.2012 zu einer Abänderung seines Einkommensteuerbescheides 2008 vom 29.10.2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit einer Nachforderung von € 30.997,28 und einer Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO in Höhe von € 2.119,94 führten.

Gegen den Feststellungsbescheid wurde am 21.09.2012 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und eine Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO beantragt.

Gegen den davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2008 wurde aufgrund der Rechtsmittelbelehrung, dass der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, kein Rechtsmittel erhoben.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2019, RV/7103130/2013, wurde die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung gegen den Bescheid vom 21.09.2012 über die Feststellung von Einkünften als unzulässig zurückgewiesen, da es sich dabei aufgrund der Beendigung der Personengesellschaft, die eine Zustellung des Feststellungsbescheides an die zuletzt beteiligten Gesellschafter erfordert hätte, um einen Nichtbescheid gehandelt hat.

Der daraufhin am 13.12.2019 vom Bf. eingebrachte Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 13.07.2012 gemäß § 295 Abs. 1 und 4 BAO wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 23.12.2019 als unzulässig bzw. wegen Ablaufes der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO gemäß § 295 Abs. 4 BAO maßgeblichen Frist als verspätet zurückgewiesen.

Die dagegen am 26.5.2020 erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.07.2020 ab. Die Einbringung eines Vorlageantrages ist nicht aktenkundig.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte und der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ergab sich aus dem unstrittigen Akteninhalt sowie dem Vorbringen des Bf.

Rechtliche Würdigung:

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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 27.6.2013, [2013/15/0173](#)).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 26.6.2007, [2006/13/0103](#)).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.6.2014, [2011/15/0050](#)). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, [91/13/0225](#)).

Da keine persönliche Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.3.1994, [91/14/0079](#)) stellt der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen ist. Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich hingegen nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise unverschuldetermaßen nicht möglich gewesen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 585). Ein Verfahren nach § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen.

Eine allfällige Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides ist mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen; das gilt auch für eine potentielle Verfassungswidrigkeit der zugrundeliegenden Rechtsvorschriften. Ein Nachsichtsverfahren ersetzt daher weder ein Rechtsmittelverfahren noch ein Beschwerdeverfahren oder ein Revisionsverfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes (VwGH 19.5.2020, [Ra 2018/13/0098](#)).

Eine Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Eine solche Unbilligkeit muss stets eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein. Unter Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO können nur solche Härten, unzumutbare Eingriffe, unverständliche Ergebnisse und subjektiv oder objektiv unerträgliche behördliche Maßnahmen zu verstehen sein, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die im Abgabenrecht selbst und damit in der Stufe der Anwendung des materiellen Rechts und damit in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Solchen Mängeln ist in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen. Der Bf. hat nicht vorsorglich ein Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 eingebracht, sodass von einer ausnahmsweise unverschuldeten Unmöglichkeit einer Rechtsverfolgung keine Rede sein kann.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß [§ 252 Abs. 1 BAO](#) nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Zutreffend ist zwar, dass gemäß § 252 Abs. 1 BAO ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Allerdings wäre es dem Bf. nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes von Anfang an freigestanden, den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2008 mangels Bescheidqualität des Feststellungsbescheides vom 02.07.2012, auf den er sich gründete, mit Berufung (nunmehr Beschwerde) zu bekämpfen. Erhebt der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid aber kein Rechtsmittel, lässt er für den Fall einer späteren Zurückweisung des Rechtsmittels gegen die als Grundlagenbescheid herangezogene Erledigung das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung entstehen (VwGH 1.6.2017, [Ra 2015/15/0031](#)).

Aus der monierten Rechtsmittelbelehrung ist jedoch nicht abzuleiten, dass auch bei Zweifeln am Bescheidcharakter einer behördlichen Erledigung keine Beschwerde gegen einen (diesfalls zu Unrecht) davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid erhoben werden soll, zumal in einem solchen Fall § 252 Abs. 1 und 2 BAO ja gerade nicht anwendbar sind (VwGH 1.6.2017, [Ra 2015/15/0031](#)).

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind gemäß [§ 295 Abs. 4 BAO](#) (idF vor dem 01.01.2021) auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 304 BAO](#) nur zulässig, wenn sie a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Seit 01.09.2011 gibt es das Antragsrecht des § 295 Abs. 4 BAO, womit man die Aufhebung von abgeleiteten Bescheiden verlangen kann, wenn sie auf Einkünftefeststellungsbescheiden

basieren, bei denen sich später herausstellt, dass sie keine rechtlichen Wirkungen entfalteten (Nichtbescheide).

Ein Grund für die Einführung des Antragsrechtes ist, dass hierdurch vorsorglich gegen auf § 295 Abs. 1 gestützte Änderungsbescheide eingebrachte Rechtsmittel (mit der Behauptung, es liegen Nichtbescheide vor) vermieden werden sollen (vgl. ErlRV 1212 BlgNR 24. GP, 31).

§ 295 Abs. 4 wurde nach *Keppert/Koss* (SWK 2013, 1241) allerdings ab 01.01.2014 „faktisch zu totem Recht“, weil die Antragsfrist als Folge der Verkürzung der in § 304 genannten Frist durch BGBl I 2013/14 zu kurz geworden ist. Die Bestimmung erfüllt daher nicht mehr ihren Normzweck.

Dass der vom Bf. gestellte Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO nicht zum gewünschten Erfolg geführt hat, lag an den vom Gesetzgeber vorgesehenen - vom Verfassungsgerichtshof (allerdings erst mit Ablauf des 31.12.2020) als verfassungswidrig aufgehobenen (VfGH 4.12.2019, [G 159/2019](#) u.a.) – Einschränkungen (Antrag nur bis zum Eintritt der Verjährung iSd § 304 BAO zulässig) (vgl. VwGH 19.5.2020, [Ra 2018/13/0098](#)).

Die Einziehung ist nur dann nach der Lage des Falles unbillig, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 28.04.2004, [2001/14/0022](#)). Kann der Umstand auch bei allen anderen Abgabepflichtigen in der gleichen Lage eintreten und hätte der Gesetzgeber ihn daher voraussehen können, kann daraus keine Unbilligkeit abgeleitet werden (VwGH 11.11.2004, [2004/16/0077](#)).

Der Beschwerde gelingt es nicht darzulegen, dass im Beschwerdefall ein solcher in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dargestellter Einzelfall vorliegt und die angefochtene Entscheidung somit von dieser Rechtsprechung abweicht. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger nicht von einer vorteilhaften gesetzlichen Bestimmung profitieren kann, die erst nach Verwirklichung des ihn betreffenden Sachverhalts eingeführt wurde, führt in der Regel nicht dazu, dass eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vorliegt. Es würden vielmehr die Inkrafttretensbestimmungen gesetzlicher Regelungen umgangen werden, wenn eine Rechtslage über den Umweg der Nachsicht bereits für Zeiträume vor ihrem Inkrafttreten wirksam werden würde.

Es ist zwar einzuräumen, dass die Unabänderbarkeit eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides infolge Eintritts der Verjährung eine gewisse Härte darstellt, diese Härte aber vom Gesetzgeber offenbar gewollt ist, weshalb im vorliegenden Fall kein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist. Eine Nachsicht würde unzulässiger Weise das geltende Gesetz umgehen. Eine solche durch eine allgemein gültige Rechtsvorschrift bewirkte, nicht auf den Einzelfall beschränkte Härte vermag für sich keine Unbilligkeit nach § 236 BAO zu begründen.

Darüber hinaus konnte auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass mittlerweile am 10.03.2020 ein neuerlicher Feststellungsbescheid 2008 mit unveränderten Einkünften erlassen wurde, wodurch sich an der bisherigen Einkommensteuervorschreibung keine Änderung ergab. Informativ wird dazu festgestellt, dass ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO idgF (seit 01.01.2021 ohne Beschränkung iSd § 304 BAO) daher ebenfalls nicht in Betracht kommt.

Für die davon abgeleiteten Anspruchszinsen kann nichts Anderes gelten, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Einhebung von Anspruchszinsen nicht sachlich unbillig ist (vgl. VwGH 24.9.2008, [2007/15/0175](#)). Bei einer Änderung des Einkommensteuerbescheides bliebe zwar der ursprüngliche Anspruchszinsenbescheid aufrecht, es erginge jedoch gemäß § 205 Abs. 1 BAO ein weiterer Anspruchs- oder Gutschriftszinsenbescheid.

Dass die Einhebung von Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst wurden, nicht sachlich unbillig ist, hat der VwGH wiederholt ausgesprochen (zB VwGH 20.9.2007, [2002/14/0138](#)).

Mangels Darlegung des Vorliegens der Voraussetzungen der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles des § 236 BAO konnte die beantragte Nachsicht somit nicht gewährt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 11. Jänner 2021