

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr vertreten durch Stb, Adr_Bf, über die Beschwerde vom 6. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 27. Februar 2020 betreffend Nachsicht § 236 BAO 1998 Steuernummer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt/Verfahrensgang

I.1. Der Bf ist eingetragter Erbe nach der am 13. August 2013 verstorbenen M, welche ihrerseits Erbin des am 15. Juli 2003 verstorbenen V war.

V war Beteiligter der E_Mitges; am 26. August 2002 erging betreffend die Personengesellschaft der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998. Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben.

I.2. Am 16. September 2002 erging betreffend V ein gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 1998 mit einem Nachforderungsbetrag iHv € 6.126,32.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 22. November 2018 wurde die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 1998 zurückgewiesen, da es sich bei dieser Erledigung um einen Nichtbescheid gehandelt hatte.

I.3. Der Bf stellte am 27. Juni 2019 den Antrag, den gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1998 gem. § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben.

Diesem Antrag gab die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 15. Juli 2019 zunächst statt; mit Bescheid vom 10. Dezember 2019 hob sie den Bescheid vom 15. Juli 2019 gem. § 299 BAO auf, da sich dessen Spruch als unrichtig erwiesen hatte. Mit Bescheid vom 19. März 2020 wurde der Antrag des Bf vom 27. Juni 2019 unter Verweis auf VwGH 21.12.2016, [Ro 2015/13/0005](#) abgewiesen. Diese Bescheide blieben unbekämpft.

I.4. Mit Eingabe vom 10. Februar 2020 stellte der Beschwerdeführer (Bf) den Antrag, Einkommensteuer 1998 iHv € 6.126,32 gem. § 236 BAO nachzusehen. Der Antrag wurde damit begründet, dass die Festsetzung bzw. Einhebung der Abgabe beim Erben des Abgabepflichtigen 22 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches unbillig sei.

I.5. Die Beschwerde gegen die Abweisung des Nachsichtsansuchens wurde wiederum mit der überlangen Verfahrensdauer begründet, die den klassischen Fall einer sachlichen Unbilligkeit darstelle. Ebenso wurde ins Treffen geführt, dass es im gegenständlichen Fall der Erbe des ursprünglichen Abgabepflichtigen sei, der das Risiko der Entscheidung in diesem langen Verfahren zu tragen gehabt habe.

Daraus, dass die Abgabenbehörde dem Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheides 1998 zunächst stattgegeben hatte, wurde in der Beschwerde geschlossen, dass selbst die Behörde mit der rechtlichen Beurteilung und richtigen Würdigung des Falles überfordert gewesen sei. Weder die Abgabenbehörde und schon gar nicht der Bf als Erbe des ursprünglichen Abgabepflichtigen könne nachvollziehen, wie es zu der Nachforderung gekommen sei, weshalb es billig erscheine, dem Nachsichtsansuchen stattzugeben.

I.6. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung stellte die Abgabenbehörde zunächst den Verlauf des Verfahrens der Einkommensteuerfestsetzung dar und führte im Anschluss unter Verweis auf die einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung aus, weshalb sie das vom Bf ins Treffen geführte Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit nicht erkenne.

I.7. Am 26. März 2020 wurde vom Bf fristgerecht der Vorlageantrag gestellt. Diesem zufolge verletzte die Abgabenbehörde mit der Beschwerdevorentscheidung das Parteiengehör, indem sie auf die vorgebrachten Gründe für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit nicht eingegangen sei.

Die Abgabenbehörde habe die Beschwerdevorentscheidung darüber hinaus auch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, indem sie die sachliche Unbilligkeit in unzulässiger Art und Weise auslege. Wenn sie von materiellrechtlich legislatorisch bedingten Unzulänglichkeiten (Ungerechtigkeiten) spreche, verkenne sie die Sach- und Rechtslage, die den Gesetzgeber dazu bewogen habe, Regelungen für atypische Vermögenseingriffe und anormale Belastungen zu schaffen.

Im Vorlageantrag wurde weiters wiederum eine offensichtliche Überforderung der Finanzbehörden bei der Aufarbeitung des Falles ins Treffen geführt. Es entstehe der Eindruck, dass die Behörde selbst den Sachverhalt nicht mehr eindeutig nachvollziehen habe können. Der Bf als Erbe und Rechtsnachfolger könne es jedenfalls nicht, weshalb es ein Akt der Fairness sei, wenn die Behörde eigene Fehler eingestehen und dem Nachsichtsansuchen stattgeben würde.

II. Rechtslage und Erwägungen

II.1. 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.

II.2. Die Unbilligkeit als Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung kann eine persönliche oder eine sachliche sein. Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde im gegenständlichen Fall nicht behauptet und kann somit, zumal die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen hat, im gegenständlichen Verfahren außer Betracht bleiben (*Ritz*, BAO⁶, § 236 Tz 4 mwN).

II.3. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (*Ritz*, BAO⁶, § 236 Tz 11; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 236 Anm 11).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt dann nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (*Ritz*, BAO⁶, § 236 Tz 13 mwN). Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, können nicht Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles sein (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2429).

Der Bf macht in der Beschwerde geltend, es liege in seinem Fall ein atypischer Vermögenseingriff vor; es liege ein offener Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis vor, welcher seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf habe, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe (Anm.: Zitiert aus *Ritz*, BAO⁶, § 236 Tz 11 sowie VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138). Dem ist nicht zuzustimmen.

Die Unzulänglichkeiten des Antragsrechts gem. § 295 Abs. 4 BAO wurden in der Literatur bereits mehrfach thematisiert (*Keppert/Koss*, SWK 28/2013; *Schwaiger*, SWK 17/2015). Mit

Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 04.12.2019, [G159/2019](#), wurde der Satz „Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“ idF BGBl I Nr. 76/2011 mit Wirkung ab 31.12.2020 als verfassungswidrig aufgehoben.

Nichtdestotrotz war im Fall des Bf, ebenso wie in jedem anderen bis Ende 2020 anhängigen gleichgelagerten Fall, § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I Nr. 76/2011 einschließlich der daraus resultierenden, nach Ablauf der Wiederaufnahmefrist des § 304 BAO fehlenden Möglichkeit einer Rechtskraftdurchbrechung für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid, anzuwenden (vgl. zB auch den dem bereits zitierten Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, zugrundeliegenden Fall).

Der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1998 wurde ungeachtet der fehlenden Bescheidqualität des zugrundeliegenden Feststellungsbescheides rechtswirksam. Ein Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gem. § 295 Abs. 4 hätte nur bis zum Ablauf der in § 304 BAO idF BGBl I 14/2013 normierten Frist (Verjährungsfrist) gestellt werden können. Dass die Einkommensteuernachforderung 1998 letztlich schlagend wurde war somit eine Auswirkung genereller Normen und konnte daher keine Unbilligkeit der Einhebung im Einzelfall bewirken.

II.4. In der Beschwerde wird weiters ausgeführt, die Verfahrensdauer von 22 Jahren sei als in einem Rechtsstaat unzulässig einzustufen und schon aus diesem Grund dem Nachsichtsansuchen stattzugeben. Betont wird außerdem, dass es im gegenständlichen Fall der Erbe des ursprünglichen Abgabenschuldners sei, der das Risiko des langen Verfahrensganges zu tragen habe.

Dem Bf ist zuzugestehen, dass er nach seiner Einantwortung 2013 keinerlei Möglichkeiten hatte, den Einkommensteuerbescheid vom 16. September 2002 (vorsorglich) zu bekämpfen oder in irgendeiner zielführenden Form auf eine Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens iZm dem Feststellungsbescheid vom 26. August 2002 hinzuwirken. Allerdings gilt dies auch in allen anderen Fällen, in denen in den Nachlassverbindlichkeiten eine rechtskräftige Abgabenschuld enthalten ist.

Mit der Einantwortung ist die bereits mit Ergehen des gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides am 16. September 2002 entstandene Einkommensteuerschuld 1998 auf den Bf übergegangen (*Ritz*, BAO⁶, § 19 Tz 7; *Welser* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 798a Tz 5). Dem Bf musste daher klar sein, dass ihn, abhängig vom Ausgang des Rechtsmittelverfahrens gegen den Feststellungsbescheid vom 26. August 2002, die Verpflichtung treffen würde, die Einkommensteuernachforderung 1998 zu entrichten.

Die Eigenschaft des Bf als Erbe des ursprünglichen Abgabenschuldners vermag für sich gesehen eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 1998 beim Bf daher nicht zu begründen, ebenso wenig wie die lange Verfahrensdauer.

II.5. In der Tatsache, dass dem Antrag vom 27. Juni 2019 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1998 vom 16. September 2002 zunächst stattgegeben, dieser Antrag aber dann nach Aufhebung des stattgebenden Bescheides mit Bescheid vom 19. März 2020 abgewiesen wurde, verortet der Bf Überforderung der Abgabenbehörde bei der richtigen Beurteilung und Würdigung des gegenständlichen Falles. Weiters wird dazu in der Beschwerde unter Berufung auf das Prinzip der Rechtssicherheit ins Treffen geführt, dass, nachdem weder die Finanzbehörde und schon gar nicht der Erbe nach dem Abgabenschuldner nach 22 Jahren auch nur annähernd nachvollziehen konnten, wieso es überhaupt zu einer derartigen Nachzahlung gekommen sei, es mehr als billig erscheine, dem Nachsichtsansuchen stattzugeben. Auch im Vorlageantrag wird diese Ansicht nachdrücklich vertreten.

Im Aufhebungsbescheid vom 10. Dezember 2019 wurde nach Wiedergabe von § 295 Abs. 4 iVm der maßgeblichen Fassung des § 304 BAO die Entscheidung des VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005 zitiert. In dieser Entscheidung erläutert der VwGH seine Rechtsansicht zu § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO („Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmesanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen“).

Worin genau die in der Beschwerde behauptete Unverständlichkeit dieses Erkenntnisses liegen soll bzw. inwieweit daraus eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung für den Beschwerdefall resultieren sollte, ist nicht nachvollziehbar und wird vom Bf auch nicht näher ausgeführt.

Ebenso wenig nachvollziehbar ist, weshalb der Ablauf des Verfahrens nach § 295 Abs. 4 BAO eine Überforderung der Behörde bei der Beurteilung des konkreten Falles aufzeigen soll. Das Finanzamt hat schlicht erkannt, dass dem Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 16. September 2002 in unrichtiger Weise stattgegeben worden war. Es hat in der Folge den für solche Fälle in der Bundesabgabenordnung vorgesehenen Verfahrenstitel des § 299 BAO genutzt, um diesen Fehler im Sinne des Prinzips der Rechtsrichtigkeit zu korrigieren.

II.6. Denjenigen, der ein Nachsichtsansuchen stellt, trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (*Ritz*, BAO⁶, § 236 Tz 4 mwN).

Die im gegenständlichen Verfahren dargelegten Gründe vermochten eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuernachforderung 1998 nicht darzutun. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

2. Zulässigkeit der 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.

Das gegenständliche Erkenntnis erging in Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 27. Jänner 2021