



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatungskanzlei, vom 11. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 14. April 2011 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) im Beisein der Schriftführerin nach der am 8. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 7. Februar 2011 beantragte der Berufungswerber (Bw.), die Einkommensteuer 1997 in Höhe von € 9.785,40, Einkommensteuer 2000 von € 27.859,13, Anspruchszinsen 2000 von € 2.701,61 sowie Aussetzungszinsen 2010 von € 10.469,66 nachsehen zu wollen.

Begründend wurde vorgebracht, dass die Festsetzung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000, die zu den antragsgegenständlichen Nachforderungen geführt hätten, unstrittig auf rechtswidrigen Grundlagenbescheiden beruhen würden, da der Unabhängige Finanzsenat Außenstelle Salzburg die den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 2000 mit Entscheidung vom 20. Oktober 2009, UFS RV/0777-S/07, als rechtswidrig aufgehoben hätte.

Das Finanzamt hätte die Anträge des Bw. auf Änderung der abgeleiteten Bescheide nach [§ 295 BAO](#) respektive auf Wiederaufnahme nach [§ 303 BAO](#) mit Zurückweisungsbescheiden vom 26. August 2010 abgelehnt. Das Finanzamt begründe seine Zurückweisungen mit der Verjährung der Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000 und mit nicht rechtzeitig eingebrachten Anträgen auf Wiederaufnahme. Das Finanzamt bestreite die Rechtswidrigkeit der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide nicht, lehne jedoch eine Berichtigung der unstrittig rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide ab.

Nach Ansicht des Bw. stehe die Weigerung, rechtswidrige abgeleitete Einkommensteuerbescheide zu berichtigen, in Widerspruch zu den Grundsätzen eines fairen Abgabenvorgangs (siehe auch Erlass des BMF, GZ. 010103/0004-VI/2007, vom 30. Jänner 2007 betreffend Richtlinien zur Änderung gemäß [§ 295 BAO](#)). Der Bw. werde auf Grund der langen, von ihm nicht verschuldeten Verfahrensdauer im Berufungsverfahren vor dem UFS über den Grundlagenbescheid und der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide nicht mehr abgeändert oder wieder aufgenommen würden, des Grundrechtes auf eine wirksame Beschwerdemöglichkeit beraubt.

Der Gesetzgeber beabsichtige unzweifelhaft nicht die Einhebung von Abgaben auf der Grundlage rechtswidriger Bescheide, weshalb daher sachliche Unbilligkeit vorliege, da die Rechtsanwendung in offenem Widerspruch zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen stehe und für den Bw. zu einer nicht zu erwartenden Abgabenschuld geführt hätte (VwGH 29.1.2004, [2002/15/0002](#)).

Es liege aber auch persönliche Unbilligkeit vor, da der Bw. in den Jahren 2008-2010 über monatliche Nettoeinkommen von € 6.764,14, € 6.508,14 und € 7.332,63 verfügt hätte. Diesem Einkommen stünden für seine fünf Töchter aus erster und zweiter Ehe monatliche Unterhaltsverpflichtungen in Höhe von € 4.045,00 gegenüber. Weiters wäre er auf Grund des mit Frau S.M. abgeschlossenen Scheidungsvergleiches verpflichtet, die Raten eines Bausparkkredites für den ehemaligen Familienwohnsitz, der in das Eigentum seiner Exgattin übergegangen wäre, in Höhe von derzeit monatlich € 1.155,00 zu tragen. Gegenüber den geschiedenen Ehefrauen bestünden aktuell keine Unterhaltsverpflichtungen. Der Bw. hätte 2010 seine nunmehrige Ehefrau geheiratet. Nach Abzug der angeführten Unterhaltsverpflichtungen verbleibe dem Bw. daher ein monatlich verfügbares Nettoeinkommen von rund € 2.000,00 zur Bestreitung des eigenen Lebensunterhaltes und als Beitrag zum Lebensunterhalt seiner Familie.

In Anbetracht dieser Einkommenssituation bestehe ein krasses wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen.

Mit Bescheid vom 14. April 2011 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass die Einbringung der Abgabenschuld nach der Lage des Falles nicht sachlich unbillig wäre, da die angesprochene Berufung zwar vom UFS zurückgewiesen worden wäre, dieser aber nicht ausgesprochen hätte, dass die Höhe der Einkünfte unrichtig ermittelt worden wäre. Nach der derzeitigen wirtschaftlichen Lage des Bw. würde die sofortige volle Entrichtung der aushaftenden Abgabenschuld wohl eine erhebliche Härte bedeuten, jedoch wäre ihm die Rückstandstilgung in Form von entsprechenden Monatsraten grundsätzlich zumutbar, weshalb auch keine persönliche Unbilligkeit vorliege.

In der dagegen am 11. Mai 2011 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. ergänzend vor (das übrige Vorbringen entspricht dem Nachsichtsansuchen und wird, um Wiederholungen zu vermeiden, nicht wiedergegeben), dass der UFS in der Entscheidung RV/0777-S/07 ausgeführt hätte, dass zur Ermittlung der Einkünfte nur wenige Aktenteile vorgelegt worden wären, weshalb das Finanzamt Salzburg-Stadt dem UFS Salzburg gar nicht ermöglicht hätte, die Feststellung der Einkünfte inhaltlich zu überprüfen.

Nach Ansicht des Bw. genüge allein der Umstand, dass die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000 auf unzweifelhaft rechtswidrigen Grundlagen beruhen würden, für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit. Die Frage, ob die Feststellung der Einkünfte auf Ebene der Mitunternehmerschaft bloß formell oder auch materiell mangelhaft erfolgt wäre, spiele für das Vorliegen der sachlichen Unbilligkeit keine Rolle, da das verfassungsrechtlich gebotene Legalitätsprinzip ein formell und materiell rechtmäßiges Abgabungsverfahren verlange.

Der außergewöhnliche Verfahrensablauf als Voraussetzung für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit werde wie folgt zusammengefasst:

<i>Grundlagenverfahren</i>	
Erledigung Finanzamt Salzburg-Stadt nach Betriebsprüfung	04. 04. 2003
Berufung	23. 04. 2003
Entscheidung Unabhängiger Finanzsenat Salzburg	20. 10. 2009

<i>Abgabenverfahren Bw.</i>	
Bescheid Änderung Einkommensteuer 1997 nach § 295 BAO	09. 04. 2003

Bescheid Änderung Einkommensteuer 2000 nach § 295 BAO	09. 04. 2003
Aussetzungsantrag für Einkommensteuern 1997 und 2000	28. 04. 2003
Bescheid Bewilligung der Aussetzung der Einhebung	01. 07. 2003
Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO	20. 01. 2010
Antrag auf Änderung gemäß § 295 BAO	12. 04. 2010
Zurückweisungsbescheid des Wiederaufnahmeantrages	26. 08. 2010
Zurückweisungsbescheid des Änderungsantrages	26. 08. 2010
Berufung gegen beide Zurückweisungsbescheide	28. 09. 2010
Anträge auf Aussetzung der Einhebung	05. 10. 2010
Zurückweisung der Aussetzungsanträge	24. 11. 2010
Nachsichtsansuchen	07. 02. 2011
„Zurückweisung“ des Nachsichtsansuchens	14. 04. 2011
Berufung gegen den „Zurückweisungsbescheid“	13. 05. 2011

Zum Vorliegen der persönlichen Unbilligkeit werde vorgebracht:

Der Bw. hätte als Facharzt in den letzten Jahren folgende verfügbare Nettoeinkommen erzielt. Für das Jahr 2010 würden die Angaben auf Grund vorläufiger Zahlen und einer Schätzung der voraussichtlichen Einkommensteuer. Er verfüge über keine weiteren Einkunftsquellen.

	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Gewinn	122.233,70	125.284,90	156.453,01
Einkommensteuer	- 41.064,00	- 47.184,00	- 68.461,51
Nettoeinkommen	81.169,70	78.100,90	87.991,51
Nettoeinkommen monatlich	6.764,14	6.508,41	7.332,63

Diesem Einkommen stünden folgende Unterhaltsverpflichtungen gegenüber seinen Töchtern aus erster und zweiter Ehe gegenüber:

<i>Unterhaltsberechtigte</i>	<i>Geb.Datum</i>	<i>monatlich</i>
V.	1987	1.060,00
A.	1989	1.060,00
W.	1994	755,00
M.	1996	660,00
F.	2001	510,00
		4.045,00

Weiters wäre der Bw. auf Grund des mit Frau S.M. abgeschlossenen Scheidungsvergleiches verpflichtet, die Raten eines Bausparkkredites für den ehemaligen Familienwohnsitz in B-Straße, der in ihr Eigentum übergegangen wäre, zu tragen:

<i>Kreditverpflichtungen</i>	<i>Aushaftende Valuta</i>	<i>Laufzeit bis</i>	<i>Monatliche Rate aktuell</i>
Bauspardarlehen	109.000,00	2019	1.155,00

Gegenüber den geschiedenen Ehefrauen bestünden aktuell keine Unterhaltsverpflichtungen.

Der Bw. hätte 2010 Frau I.M. geheiratet. Nach Abzug der oben angeführten Unterhaltsverpflichtungen verbleibe ihm ein monatlich verfügbares Nettoeinkommen von rund € 2.000,00 zur Bestreitung des eigenen Lebensunterhaltes und als Beitrag zum Lebensunterhalt seiner Familie.

In Anbetracht dieser Einkommenssituation bestehe ein krasses wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im Bereich des Bw. entstehenden Nachteilen.

Das Finanzamt hätte im Zuge der Erhebungen im Zusammenhang mit dem berufsgegenständlichen Nachsichtsansuchen einen Vermögensstatus erhoben. Der Bw. hätte zu diesem Zweck die beiliegende Vermögensaufstellung zur Verfügung gestellt. Soweit ihm bekannt wäre, hätten die Erhebungen des Finanzamtes zu keinen abweichenden Ergebnissen über seine wirtschaftliche Lage geführt.

Zum nach Ansicht des Finanzamtes Nichtvorliegen der persönlichen Unbilligkeit führe das Finanzamt aus, dass auf Grund der im Antrag dargelegten wirtschaftlichen Lage die sofortige Entrichtung der Abgabenschuld zwar eine erhebliche Härte darstelle, die Tilgung der Abgabenschuld in Form einer längerfristigen Ratenzahlung jedoch zumutbar wäre. Offensichtlich räume selbst die Abgabenbehörde erster Instanz eine erhebliche wirtschaftliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Lage des Bw. ein.

Der Bw. hätte auf Grund der Abweisung seines Nachsichtsansuchens bei seiner Hausbank einen Kredit beantragt, um die Abgabenschuld zu finanzieren, die seinen Antrag aber abgelehnt hätte. Aus der Ablehnung des Kreditantrages ergebe sich, dass eine Bankfinanzierung zur Tilgung der Abgabenschuld nicht in Frage komme. Es wäre auch unwahrscheinlich, dass eine andere Bank eine derartige Finanzierung übernehme.

Der Bw. hätte in seinem Nachsichtsansuchen dargelegt, dass ihm trotz seines hohen Einkommens nach Abzug seiner Unterhaltsverpflichtungen ein monatlich verfügbares Einkommen von € 2.000,00 verbleibe. Diese Tatsache werde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht

in Zweifel gezogen. Der aus der Würdigung der wirtschaftlichen Lage des Bw. gezogene Schluss, dass die Tilgung der Abgabenschuld in Form einer langfristigen Ratenzahlung möglich wäre, setze sich nicht mit den auf Seiten des Bw. entstehenden wirtschaftlichen Nachteilen auseinander.

Der Bw. hätte zu diesem Zweck einen Tilgungsplan erstellt, der von einer monatlichen Tilgung von € 500,00 ausgehe und die aktuellen Stundungszinsen berücksichtige. Nach diesem Tilgungsplan müsste er über eine Laufzeit von knapp elf Jahren Zinsen von € 14.184,00 in Kauf nehmen. Dabei wären künftige auf Grund der anstehenden Erhöhungen der Leitzinsen zu erwartende Steigerungen der Stundungszinsen nicht berücksichtigt.

Persönliche Unbilligkeit liege vor, wenn zwischen den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen und der Einhebung der Abgabe ein wirtschaftliches Missverhältnis entstehe (*Ritz*, BAO³, § 236 Rz 10). Seiner Ansicht nach bedeute die Tilgung der Abgabenschuld von € 50.816,00 unter Inkaufnahme von Zinsen von mindestens € 14.184,00 über eine Laufzeit von elf Jahren vor dem Hintergrund eines frei verfügbaren Einkommens von rund € 2.000,00 eine erhebliche wirtschaftliche Belastung, die in krassem Missverhältnis zur Abgabenschuld stehe.

Durch den angefochtenen Bescheid wären auch Verfahrensvorschriften verletzt worden. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte in ihrer Begründung des Nichtvorliegens einer persönlichen Unbilligkeit eine nachvollziehbare Abwägung der auf Seiten des Bw. durch die Abgabentrachtung entstehenden Nachteile unterlassen und damit die negative Ermessensübung nicht im Sinne des Gesetzes begründet.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Juli 2011 zur Mitteilung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse gab der Bw. mit Schreiben vom 27. Juli 2011 bekannt, dass er Eigentümer der Liegenschaft H-Straße, wäre. In diesem Gebäude wäre seine Ordination untergebracht. Darüber hinaus würden seine Mutter und seine Schwester das Haus unentgeltlich bewohnen, da zu Gunsten dieser beiden Personen eingetragene Wohnrechte bestünden. Der Bw. lebe mit seiner nunmehrigen Ehefrau I.M. und deren Sohn in einem Einfamilienhaus in B., das in deren Alleineigentum stehe.

Seine Ehefrau hätte ein Jahresbruttoeinkommen als Lebens- und Sozialberaterin und aus Vermietung in Höhe von rund € 10.000,00 im Jahr und trage teilweise zum Lebensunterhalt der Familie bei. Der Bw. wäre neben seinen fünf Töchtern aus erster und zweiter Ehe auch seiner dritten Ehefrau und deren Sohn aus erster Ehe zum Unterhalt verpflichtet.

Weiters bestünden neben den üblichen betrieblichen kurzfristigen Forderungen gegenüber Patientinnen und Krankenkassen keine Forderungen. Gegenüber Banken wären zum 30. Juni 2011 an betrieblichen Verbindlichkeiten € 162.593,06 vorhanden gewesen. Auf Grund der Scheidung von Frau S.M. hätte sich der Bw. zur Übernahme eines privaten Bauspardarlehens verpflichtet, das zum 30. Juni 2011 mit € 103.875,29 aushafte.

Zu den bereits mit € 5.200,00 angeführten Fixkosten an Unterhalts- und Kreditverpflichtungen kämen noch weitere Fixkosten von rund € 1.500,00 zur Bestreitung der Wohnbedürfnisse und des Lebensunterhaltes der Familie M-M.

Mit Schreiben vom 24. August 2011 ergänzte der Bw. sein Berufungsvorbringen hinsichtlich der seiner Ansicht nach vorliegenden sachlichen Unbilligkeit:

Die Feststellungsbescheide 1997 bis 2000 der A-GmbH und Mitgesellschafter wären mit Berufung vom 23. April 2003 inhaltlich bekämpft worden. Die Berufung hätte sich gegen die Versagung der Anwendung des [Art III UmgrStG](#) auf Grund des nach Ansicht des Finanzamtes Nichtvorliegens eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens gerichtet. Das Finanzamt hätte auf Grund der Annahme, dass kein positiver Verkehrswert vorliege, eine Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft zum 1. Jänner 2000 festgestellt und die Feststellungsbescheide entsprechend abgeändert. Weitere inhaltliche Argumente wären der Gesellschaft mangels Vorlage des Betriebsprüfungsaktes durch das Finanzamt Salzburg Stadt nicht zugänglich gewesen.

Die Berufung wäre inhaltlich damit begründet worden, dass zum Einbringungsstichtag und zum Zeitpunkt der Einbringung eines Bewertungsgutachtens ein positiver Verkehrswert vorgelegen und daher keine Betriebsaufgabe zum 1. Jänner 2000 zu unterstellen wäre. Die Gesellschaft hätte die Feststellungsbescheide nicht formal mit dem Argument der mangelhaften Adressierung bekämpft.

Das Finanzamt hätte weder der Gesellschaft noch dem Unabhängigen Finanzsenat im Berufungsverfahren vollständige Akten über die Betriebsprüfung vorlegen können. Der UFS hätte in der Folge nicht in der Sache selbst entschieden, sondern die Berufung mit Entscheidung vom 20. Oktober 2009 zurückgewiesen, da die Feststellungsbescheide mangelhaft adressiert gewesen wären und daher Nichtbescheide vorgelegen wären. Der UFS hätte die Berufung nur zurückweisen können, weil eine Berufung gegen einen Nichtbescheid gesetzlich nicht vorgesehen wäre. Eine Sachentscheidung werde es in den fraglichen Feststellungsverfahren seiner Ansicht nach nie geben, da in der Zwischenzeit Bemessungsverjährung einge-

treten wäre und auf Grund der langen Verfahrensdauer im Feststellungsverfahren das Finanzamt keine rechtsgültigen korrekten Feststellungsbescheide mehr erlassen könne.

Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, das zu einem anormalen Vermögenseingriff führe (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³ zu § 236 Rz 11). Nach der Ansicht des Bw. bedeute die Vorschreibung von Einkommensteuer und Nebengebühren in Höhe von € 50.815,80 auf Grund rechtswidriger Einkommensteuerbescheide einen außergewöhnlichen und angesichts des äußerst seltsamen Verfahrensablaufes, der von ihm nicht hätte beeinflusst werden können, ein vom Gesetzgeber wohl nicht beabsichtigtes Ergebnis.

In der am 8. September 2011 durchgeführten Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. ergänzend vorgebracht, dass vom Finanzamt Salzburg Stadt am 26. Februar 2010 betraglich unveränderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 erlassen worden wären, wogegen das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden wäre.

Der Amtsbeauftragte wandte ein, dass deshalb keine sachliche, aber auch keine persönliche Unbilligkeit vorliegen könne, weil die eingewendeten Sorgepflichten auf Grund des Alters der Kinder und der in absehbarer Zeit abgeschlossenen Berufsausbildung wegfallen würden. Der Bw. replizierte daraufhin, dass sich die Einkommensverhältnisse seiner Kinder, auch der ältesten, in nächster Zeit nicht gravierend verbessern würden, sodass er damit rechne, zumindest bis zu deren 28. Lebensjahr für den Unterhalt sämtlicher Kinder aufkommen zu müssen. Außerdem wäre er auch noch (moralisch) sorgepflichtig für das leibliche Kind seiner dritten Ehefrau. Darüber hinaus wäre er auf die Kassenverträge angewiesen, deren Verlängerung jedoch immer unsicherer werde, weshalb nicht absehbar wäre, ob er seinen Unterhalt noch lange daraus werde bestreiten können.

Über die Berufung 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.

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 3.10.1988, [87/15/0103](#); sowie *Stoll*, BAO, 583).

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 9.12.1992, [91/13/0118](#)).

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 13.9.1988, [88/13/0199](#)). 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](#)).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, [2001/14/0022](#)).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, [2002/15/0002](#)).

Der Unbilligkeitstatbestand des [§ 236 BAO](#) stellt 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. Ein Verfahren nach [§ 236 BAO](#) ist nicht das

geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabeverfahren ergangenen Entscheidungen. Ein Nachsichtsverfahren ersetzt daher weder ein Rechtsmittelverfahren noch ein Beschwerdeverfahren vor den Gerichtshöfen des Öffentlichen Rechtes und dient auch nicht der nachprüfenden Kontrolle dieser Verfahren.

Nach dem Vorbringen des Bw. liege die Unbilligkeit darin, dass zwar gegen die den Abgabenbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheiden gemäß [§ 188 BAO](#) Berufung erhoben worden wäre, diese aber zurückgewiesen worden wären, weil die Feststellungsbescheide Nichtbescheide darstellen würden (UFS 20.10.2009, RV/0777-S/07). Der Bw. meint, dadurch komme es zu einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Abgabenvorschreibung. Die Unbilligkeit werde somit aus der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Abgabenbescheide (Einkommensteuer 1997 und 2000) bzw. der vorgelagerten Gewinnfeststellungsbescheide abgeleitet. Diese Einkommensteuerbescheide können jedoch nicht im Wege eines Nachsichtsverfahrens einer Kontrolle auf inhaltliche Rechtmäßigkeit unterzogen werden.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 16.12.2009, [2007/15/0294](#)) ist aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides ein auf [§ 295 Abs. 1 BAO](#) gestützter Einkommensteuerbescheid anfechtbar. Da die auf [§ 295 Abs. 1 BAO](#) gestützten Bescheide aber rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind, sind die darin festgesetzten Einkommensteuern nicht mehr bekämpfbar. Der angefochtene Bescheid, mit dem die Abgabenbehörde erster Instanz die vom Bw. behauptete Unbilligkeit als nicht gegeben erachtete, entspricht daher dem Gesetz, zumal eine Berufung gegen den auf [§ 295 Abs. 1 BAO](#) gestützten Einkommensteuerbescheid nicht als (unverschuldete) Unmöglichkeit der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung angesehen werden kann (UFS 14.6.2010, RV/0387-L/08).

Auch lässt sich aus dem Vorbringen des Bw. hinsichtlich der eingebrachten Anträge nach [§ 303 BAO](#) sowie [§ 295 BAO](#) auf Abänderung der Einkommensteuerbescheide nichts gewinnen, weil das Nachsichtsverfahren grundsätzlich nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren nicht durchgedrungenen Rechtsansichten zum Erfolg zu verhelfen.

Dazu wird auf den Devolutionsantrag hinsichtlich des nach [§ 295 BAO](#) gestellten Antrages zurückweisenden Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 12.7.2011, RD/0031-W/11) verwiesen, in dem zum Ausdruck gebracht wurde, dass eine Abänderung auf Grund der nunmehr rechtswirksam ergangenen Feststellungsbescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 26. Februar 2010 mangels Unterschiedes zu den zwar ins Leere gegangenen, aber den in Rede stehenden Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheiden vom 9. April 2003, nicht in Betracht kommt.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass im Falle des Obsiegens des Bw. im Berufungsverfahren betreffend Gewinnfeststellungsbescheide auch die Einkommensteuerbescheide gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, neu zu erlassen sein werden.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, [2004/16/0151](#)). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des [§ 236 BAO](#) (*Stoll*, BAO, 2421).

Da somit keine sachliche Unbilligkeit vorliegt, wenn einem Einkommensteuerbescheid kein rechtswirksamer Feststellungsbescheid zu Grunde liegt, war nunmehr anhand des Vorbringens des Bw. zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

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 Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, [2003/13/0156](#)).

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Unternehmens gefährden würde.

Der Bw. hat jedoch nicht ausreichend dargelegt, weshalb gerade durch die Einbringung der in Rede stehenden restlichen Abgaben seine wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Eine - unbestrittene - Verminderung der Liquidität reicht jedoch für die Annahme einer Existenzgefährdung nicht aus (VwGH 4 10.1985, 82/17/0021).

Zur Erhebung der aktuellen wirtschaftlichen Lage des Bw. übermittelte der Unabhängige Finanzsenat eine Erklärung über die wirtschaftlichen Verhältnisse mit detaillierten Fragen zur Einkommens- und Vermögenssituation des Bw. und seiner Zahlungs- und Sorgeverpflichtungen.

In der Beantwortung gab der Bw. ein monatliches Nettoeinkommen von € 7.300,00 an und hielt fest, dass er über eine Liegenschaft verfüge, in deren Gebäude seine Ordination sowie auf Grund des Wohnrechtes seine Mutter und Schwester untergebracht wären. Die Bankverbindlichkeiten bezifferte er mit rund € 265.000,00. Die Unterhaltsverpflichtungen wurden mit € 4.045,00 für fünf Kinder angegeben.

Dazu ist festzustellen, dass laut Scheidungsvergleich vom 16. Dezember 1993 (Scheidung von seiner ersten Ehefrau C.M.) der Bw. zu einer Unterhaltszahlung für seine beiden ältesten Töchter in Höhe von jeweils ATS 13.500,00 (entspricht € 981,08, allerdings unter Berücksichtigung der jährlichen indexgebundenen Erhöhungen derzeit € 1.060,00) verpflichtet wurde.

Weiters wurde der Bw. mit Scheidungsvergleich vom 30. Oktober 2006 (Scheidung von seiner zweiten Ehefrau S.M.) zu zusätzlichen Unterhaltszahlungen für seine drei jüngsten Töchter in Höhe von € 755,00, € 660,00 und € 510,00 (ohne Indexanpassungen) bis zu deren Selbsterhaltungsfähigkeit verpflichtet. Dazu wurde festgehalten, dass die Unterhaltsvereinbarung in Kenntnis, aber dennoch unter Außerachtlassung der neuesten Judikatur des OGH zu § 12a FLAG geschlossen wurde. Außerdem sollte auch eine allfällige künftige Berücksichtigung einer Unterhaltsneufestsetzung bei geänderten Verhältnissen ausgeschlossen sein.

Dazu muss zum einen festgestellt werden, dass der Bw. mit diesem Ausschluss eine Anpassung der Unterhaltsverpflichtungen bei geänderten Einkommensverhältnissen (laut Scheidungsvergleich wurde ein Einkommen von € 8.000,00 netto monatlich zu Grunde gelegt) selbst zu seinen Ungunsten verhinderte.

Zum anderen sind seine ältesten Töchter Veronika und Alexandra bereits 24 bzw. knapp 22 Jahre alt, weshalb diese Unterhaltsverpflichtungen, die die Hälfte der gesamten Alimente, nämlich € 2.120,00 ausmachen, in absehbarer Zeit (nach Abschluss des Studiums bzw. Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit) wegfallen werden. Dass der Bw. selbst mit einem baldigen Ende seiner Sorgepflichten nicht rechnet, ändert nichts daran, dass dieses dennoch irgendwann der Fall sein wird.

Nicht nachvollzogen werden kann auch, dass der Bw. die Frage, ob er über Konten und Sparguthaben verfüge, mit "/" beantwortete, da es sowohl im Geschäftsleben als auch im privaten Bereich als unabdingbar anzusehen ist, zumindest über ein Konto zu verfügen, über das die monatlichen Zahlungen (wie zB die Alimente oder Kreditraten) abgewickelt werden können.

Da es im Nachsichtsverfahren Sache des Nachsichtswerbers ist, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die begehrte Nachsicht gestützt werden kann (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.11.1991, [90/15/0089](#), und vom 24.2.1992, 91/15/0105), waren keine weiteren Ermittlungen durchzuführen.

Darüber hinaus kann aber auch aus der Tatsache, dass dem Bw. vor Abzug der monatlichen Fixkosten wie Strom, Telefon, etc. „lediglich“ € 2.000,00 verbleiben würden, keine persönliche Unbilligkeit abgeleitet werden, weil einem Großteil der österreichischen Bevölkerung nicht einmal dieser Betrag zur Verfügung steht, der aber dennoch zur Abstattung der Lebenshaltungskosten ausreichen muss.

Davon abgesehen erscheint bei einem Nettoeinkommen in Höhe von € 7.300,00 die Abstattung des nachsichtsgegenständlichen Abgabenrückstandes in Höhe von € 50.763,66 in monatlichen Raten durchaus zumutbar. Können Zahlungserleichterungen wirtschaftlich begründeten Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, so bedarf es keiner Abgabennachsicht (VwGH 14.1.1991, [90/15/0060](#)).

Angesichts der Höhe des Gesamteinkommens wäre eine Nachsicht unbillig gegenüber allen Abgabepflichtigen, die über ein wesentlich niedrigeres Einkommen verfügen.

Selbst wenn eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu bejahen gewesen wäre, wäre dem Berufungsbegehren im Rahmen einer Ermessensentscheidung kein Erfolg beschieden, weil der Bw. dazu verhalten gewesen wäre, sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln. Unzulässig wäre daher eine Vorgangsweise, zwar die um ein Vielfaches höheren Kreditschulden fristgerecht in monatlichen Raten zu entrichten, jedoch die Abgabenschulden unberücksichtigt zu lassen. Eine Nachsicht käme daher zum Nachteil des Abgabengläubigers nur anderen Gläubigern zu Gute.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. September 2011