

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache Ing. A.B., Adresse1, vertreten durch ebit Steuerberatung GmbH, Brunner Gasse 1-9/2/4, 2380 Perchtoldsdorf, über die Beschwerde vom 31.07.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 16.07.2014 betreffend Nachsicht § 236 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15.5.2014 stellte der nunmehrige Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf. genannt) den Antrag gemäß § 236 BAO, die bereits fällige Einkommensteuernachzahlung 1997 samt Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt € 15.038,34 nachzusehen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf. im Veranlagungsjahr 1997 Gesellschafter der XY OHG, nunmehr XY GmbH&Co OG gewesen sei. Im Veranlagungsjahr 1997 sei ihm u.a. in der einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung der Gesellschaft und dem darauffolgenden erklärungskonformen Feststellungsbescheid (datiert mit 7.6.2000 lt. tel. Auskunft des Finanzamtes) ein Verlustanteil am Gesellschaftsergebnis zugewiesen worden.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung seien diese Verlustzuweisungen vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, welches für die Veranlagung der XY OHG zuständig gewesen sei, im Jahr 2006 steuerlich nicht anerkannt worden. Es sei jedoch im Rahmen eines Wiederaufnahmeverfahrens kein neuerlicher Feststellungsbescheid erlassen worden, der das steuerliche Ergebnis ohne Berücksichtigung der Verlustzuweisungen festsetze, sondern es seien im September 2006 lediglich Erledigungen an die einzelnen Gesellschafter mit dem Ausspruch gesandt worden, dass eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO zu unterbleiben habe. Daraufhin sei am 07.12.2007 ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 mit der Festsetzung einer Nachzahlung in der Höhe von EUR 12.943,90 erlassen worden. In Folge dessen habe die steuerliche

Vertretung des Bf. eine Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuernachzahlung 1997 iHv. EUR 12.943,90 bis zur Erledigung des wiederaufgenommen Verfahrens bei der XY GmbH&Co OG, vormals XY OHG beantragt.

Im Einklang mit der Bundesabgabenordnung sei keine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 07.12.2007 erhoben worden, da festgesetzte Feststellungsergebnisse nur im Rahmen eines Berufungsverfahrens gegen den Feststellungsbescheid der Gesellschaft angefochten werden könnten und für den Gesellschafter bis zur Erledigung des Feststellungsverfahrens lediglich eine Aussetzung der Einhebung beantragt werden könne.

Am 5. September 2012 (2011/15/0024 und 2012/15/0031) habe der Verwaltungsgerichtshof in einer Grundsatzentscheidung entschieden, dass soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftrete (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen müsse. Die (im Anlassfall vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach) vorgenommenen gesplitteten Erledigungen an (im Anlassfall) die Komplementäre im Sinne des § 188 BAO und an die Kommanditisten mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO zu unterbleiben habe, würden demgegenüber keine Bescheide darstellen und könnten daher auch keine Rechtswirksamkeit erlangen.

Die Bedeutung dieser Rechtsprechung gehe über den Anlassfall hinaus, da der Unabhängige Finanzsenat sie auch in sämtlichen anderen vergleichbaren Berufungsverfahren, in denen von Finanzämtern sogenannte Duobescheide erlassen worden seien, beachten werde.

b) Rechtliche Erörterung:

Nun ergebe sich folgende verfahrensrechtliche Konsequenz:

Der Einkommensteuerbescheid 1997, welcher am 7.12.2007 erlassen worden sei und mit welchem die Einkommensteuernachzahlung in der Höhe von EUR 12.943,90 festgesetzt worden sei, habe keine Rechtsgrundlage und sei somit zwar rechtswirksam aber rechtswidrig. Es gelte nun der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom 7.6.2000, mit welchem die Verlustzuweisungen festgesetzt worden seien. Nach Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens seien die Verlustzuweisungen de facto vom prüfenden Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg anerkannt worden, indem kein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden sei, mit dem der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom 7.6.2000 abgeändert oder aufgehoben worden wäre.

Daher wäre nun im Sinne der Rechtskonformität der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 7.12.2007 aufzuheben und ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid 1997 unter Berücksichtigung der Verlustzuweisung zu erlassen gewesen. Doch mittlerweile sei für die Einkommensteuer 1997 Festsetzungsverjährung eingetreten und daher liege nun ein rechtswirksamer aber rechtswidriger Einkommensteuerbescheid 1997 vor.

Die Nachsicht der oben genannten Abgabenschuld, welche nun aus einem rechtswidrigen Bescheid resultiere, werde mit der sachlichen Unbilligkeit deren Einhebung begründet. Laut Randzahl 1654 des Erlasses zur Bundesabgabenordnung sei die sachliche Unbilligkeit der Einhebung 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 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 Abgabepflichtigen 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.

Die Randzahlen 1659ff des Erlasses zu der BAO würden bestimmen, dass diese Nachsichtsregelung der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen solle, eine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften zu mildern, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte.

Unterlasse es der Abgabepflichtige durch eigenes Verschulden, im Feststellungs- Abgabebemessungs- oder Rechtsmittelverfahren seine Rechte geltend zu machen, liege grundsätzlich keine Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO vor. Für das Vorliegen einer Unbilligkeit sei dem Umstand rechtserhebliche Bedeutung beizumessen, ob der Abgabepflichtige unverschuldet die Geltendmachung seiner Rechte in dem Nachsichtsverfahren vorgelagerten Erhebungsverfahren unterlassen habe.

Aus dem oben geschilderten Sachverhalt zeige sich, dass der Bf. weder die Erhebung eines Rechtsmittels (mangels Legitimation, da nur der Feststellungsbescheid zu bekämpfen gewesen sei) noch die Einreichung weiterer Anträge verabsäumt habe, da zu jenem Zeitpunkt, zu dem festgestanden, dass nun der ursprüngliche Feststellungsbescheid, mit welchem die Verlustzuweisungen festgestellt worden seien, rechtswirksam sei, aufgrund der eingetretenen Verjährung KEINE rechtlichen Möglichkeiten zur Erreichung einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 7.12.2007 offen gestanden seien.

Der Wille des Gesetzgebers bzw. des Verwaltungssystems sei es, dass es rechtliche Grundlagen für Verwaltungsakte gebe. Es sei nicht der Wille des Gesetzgebers, dass durch erfolgreiche Beschreitung der Möglichkeiten des Rechtsweges im Feststellungsverfahren am Ende aufgrund des langdauernden Verfahrens ein Steuerpflichtiger unverschuldet keinen Nutzen aus dem endgültigen Feststellungsverfahren ziehen könne. Weiters lasse sich aus der Tatsache, dass das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg keinen neuerlichen Feststellungsbescheid erlassen habe, der die Verlustzuweisung nicht anerkenne, schließen, dass diese Verlustzuweisungen nicht nur aus formalrechtlichen Gründen, sondern auch inhaltlich zuerkannt worden seien.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen werde um Nachsicht der Einkommensteuernachzahlung für das Jahr 1997 iHv. € 12.943,90 samt Anspruchszinsen iHv. € 2.094,44 ersucht.

Mit Bescheid vom 16.7.2014 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen mit der Begründung ab, dass der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO nicht auf die Vorschreibung sondern auf die Einhebung abstelle: Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Bescheides könne daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden. Dies ergebe sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen zu bekämpfen sei. Zweck des § 236 BAO sei es hingegen grundsätzlich nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise nicht möglich gewesen. § 236 BAO sei nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen. Ein Nachsichtsverfahren ersetze daher weder ein Rechtsmittelverfahren noch ein Beschwerdeverfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes und diene auch nicht der nachprüfenden Kontrolle dieser Verfahren.

In der dagegen eingebrachten Bescheidbeschwerde vom 31.7.2014 wiederholte der Bf. zunächst die Begründungen des Nachsichtsansuchens sowie des angefochtenen Bescheides und nahm Bescheidbegründung wie folgt Stellung:

Es sei unbestritten, dass der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung und nicht auf die Vorschreibung abstelle. Doch beinhalte die Unbilligkeitsprüfung der Einhebung per se auch eine Prüfung, ob die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten offenbar ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis sei. Es sei nämlich nicht unbedingt zu unterscheiden, dass hier nicht die sachliche Unbilligkeit der Einhebung aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sondern aufgrund des vom Gesetzgeber nicht angestrebten Ergebnisses eines Verfahrens gemeint sei.

Schon in den Richtlinien zur BAO werde erläutert, dass die sachliche Unbilligkeit der Einhebung anzunehmen sei, 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 anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung komme. Genau diese Zielsetzung bedinge aber, dass die sachliche Unbilligkeit der Einhebung geprüft werden müsse.

Die Abgabenbehörde verweise auf die von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfe. Es zeige sich jedoch, dass hier im Anfechtungsverfahren gegen den Feststellungsbescheid keine Möglichkeit der Bekämpfung des Einkommensteuerbescheides selbst bestanden habe, lediglich die Einbringung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung bis zur Beendigung des Feststellungsverfahrens sei zulässig gewesen, welches auch geschehen sei. Nur der Feststellungsbescheid als

Grundlage des Einkommensteuerbescheides habe nicht bekämpft werden können. Wie bereits erörtert, seien im Feststellungsverfahren auch die erforderlichen Rechtsmittel erhoben worden.

Zu jenem Zeitpunkt, zu dem festgestanden sei, dass nun der Feststellungsbescheid, mit dem die ursprünglichen (erklärungsgemäßen) Verlustzuweisungen festgestellt worden seien, rechtswirksam und damit das Feststellungsverfahren beendet gewesen sei, habe es aufgrund der mittlerweile eingetretenen Verjährung im Einkommensteuerverfahren keine rechtlichen Möglichkeiten zur Erreichung einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1997 gegeben, um seine Übereinstimmung mit dem Feststellungsbescheid und damit seine Rechtmäßigkeit zu erreichen. Somit habe der Bf. mangels vorhandener Rechtsbehelfe auch keine Rechtsmittelerhebung verabsäumen können.

Die gegenständliche Einhebung erfolge nun aufgrund des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 7.12.2007, welcher aufgrund der Sachverhaltsabfolge nun dem zugrundeliegenden Feststellungsbescheid widerspreche und damit rechtswidrig sei.

Die belangte Behörde stelle selbst fest (*"Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise nicht möglich gewesen. § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren 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"*), dass ein Nachsichtsansuchen keinen zusätzlichen Weg zur Prüfung der Rechtmäßigkeit von Entscheidungen und deren Bekämpfung ermöglichen solle, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung im gegenständlichen Fall nicht möglich gewesen. Wie bereits mehrfach dargelegt, sei die zweckentsprechende Rechtsverfolgung im gegenständlichen Fall nicht möglich gewesen. Somit sei im Rahmen des Nachsichtsverfahrens der Einkommensteuerbescheid 1997 auf seine Rechtmäßigkeit und die Einhebung der Abgabenschuld auf ihre Unbilligkeit hinsichtlich des vom Gesetzgeber angestrebten Ergebnisses zu prüfen.

Die Prüfung des Einkommensteuerbescheides auf seine Rechtmäßigkeit erfordere keine komplexen Überprüfungsmaßnahmen, da auf den ersten Blick offenbar werde, dass der Einkommensteuerbescheid 1997 in Widerspruch mit dem Feststellungsbescheid stehe und damit rechtswidrig sei.

Ebenso augenscheinlich sei es, dass es wohl nicht Wille des Gesetzgebers sei, dass ein Steuerpflichtiger mangels Rechtsmittelerhebungsmöglichkeiten auf Basis eines rechtswidrigen Bescheides Abgaben zu entrichten habe.

Es werde die Stattgebung des Nachsichtsansuchens beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.7.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 236 Abs. 1 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO sei die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung.

Nachsichtsmaßnahmen könnten daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Sachliche Unbilligkeit läge vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 14. 9. 1993, 93/15/0024).

Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stelle nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Bescheides könne daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden. Dies ergebe sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen sei.

Dagegen sei es grundsätzlich nicht Zweck des § 236 BAO, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren aus seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise unverschuldetermaßen nicht möglich gewesen.

Ein Verfahren nach § 236 BAO sei nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen. Ein Nachsichtsverfahren ersetze daher weder ein Rechtsmittelverfahren noch ein Beschwerdeverfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts und dient auch nicht der nachprüfenden Kontrolle dieser Verfahren.

Die Nachsicht diene nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Bescheidbeschwerden) nachzuholen (VwGH 30.09.1992, 91/13/0225).

Die Einkommensteuer 1997 iHv €12.943,90, mitsamt Aussetzungszinsen, deren Einhebung zudem nach herrschender Judikatur nicht sachlich unbillig sei (z.B VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175), da das Entstehen der Aussetzungszinsen durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben verhindert werden könnte und dadurch der Anfall eben dieser in Kauf genommenen „zusätzlichen“ Abgabenschuld gegeben sei, stehe nach wie vor aus, da es dem Beschwerdeführer nicht gelungen sei, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne.

Im Ergebnis könne somit nicht von einer sachlich bedingten Unbilligkeit bezüglich der Einhebung ausstehender Abgabenschuldigkeiten ausgegangen werden.

Da auch keine persönlich bedingte Unbilligkeit behauptet worden sei, fehle es also schon am Vorliegen der im § 236 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale, sodass für eine Ermessensentscheidung kein Raum bleibe.

Dagegen beantragte der Bf. mit Eingabe vom 5.5.2015 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Zu den einzelnen rechtlichen Erörterungen in der Bescheidbegründung vom 16.07.2014 und der Beschwerdeverentscheidung vom 07.04.2015 nehme der Bf. wie folgt Stellung:

a) „Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Vorschreibung sondern auf die Einhebung ab. Die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Bescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden.“

Es sei unbestritten, dass der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung und nicht auf die Vorschreibung abstelle. Doch beinhalte die Unbilligkeitsprüfung der Einhebung per se auch eine Prüfung, ob die Einhebung (I) der Abgabenschuldigkeiten offenbar ein vom Gesetzgeber NICHT beabsichtigtes Ergebnis sei. Es ist nämlich unbedingt zu unterscheiden, dass hier NICHT die sachliche Unbilligkeit der Einhebung aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, sondern aufgrund des vom Gesetzgeber nicht angestrebten Ergebnisses eines Verfahrens gemeint sei.

Schon in den Richtlinien zur BAO werde erläutert, dass die sachliche Unbilligkeit der Einhebung anzunehmen sei, 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 komme. Genau diese Zielsetzung bedinge aber, dass die sachliche Unbilligkeit der Einhebung geprüft werden müsse.

b) „Dies ergibt sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen ist.“

Die Abgabenbehörde verweise auf die von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfe.

Es zeige sich jedoch, dass hier im Anfechtungsverfahren gegen den Feststellungsbescheid keine Möglichkeit der Bekämpfung des Einkommensteuerbescheides selbst bestanden habe - lediglich die Einbringung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung bis zur Beendigung des Feststellungsverfahrens sei zulässig gewesen (wie das betreffende Finanzamt in diverser Kommunikation zugestimmt habe), welche auch geschehen sei. Nur der Feststellungsbescheid als Grundlage des Einkommensteuerbescheides habe bekämpft werden können. Wie bereits erörtert, seien im Feststellungsverfahren auch die erforderlichen Rechtsmittel erhoben worden.

Zu jenem Zeitpunkt, zu dem festgestanden sei, dass nun der Feststellungsbescheid, mit welchem die ursprünglichen (erklärungsgemäßen) Verlustzuweisungen festgestellt worden seien, rechtswirksam sei, und damit das Feststellungsverfahren beendet gewesen sei, habe es aufgrund der mittlerweile eingetretenen Verjährung im Einkommensteuerverfahren KEINE rechtlichen Möglichkeiten zur Erreichung einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1997, um seine Übereinstimmung mit dem Feststellungsbescheid und damit seine Rechtmäßigkeit zu erreichen. Somit habe der Steuerpflichtige mangels vorhandener Rechtsbehelfe auch keine Rechtsmittelerhebung verabsäumen können.

Die gegenständliche Einhebung erfolge nun aufgrund des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 7.12.2007, welcher aufgrund der Sachverhaltsabfolge nun dem zugrundeliegenden Feststellungsbescheid widerspreche und damit rechtswidrig sei.

c) „Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich hingegen nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise nicht möglich gewesen. § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren 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. ”

Hier stelle die Abgabenbehörde selbst fest, dass ein Nachsichtsansuchen keinen zusätzlichen Weg zur Prüfung der Rechtmäßigkeit von Entscheidungen und deren Bekämpfung eröffnen solle, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise nicht möglich gewesen. Wie bereits mehrfach dargelegt, sei die zweckentsprechende Rechtsverfolgung im gegenständlichen Fall nicht möglich gewesen. Somit sei im Rahmen des Nachsichtsverfahrens der Einkommensteuerbescheid 1997 auf seine Rechtmäßigkeit und damit die Einhebung der Abgabenschuld auf ihre Unbilligkeit hinsichtlich des vom Gesetzgeber angestrebten Ergebnisses zu prüfen.

Die Prüfung des Einkommensteuerbescheides auf seine Rechtmäßigkeit erfordere keine komplexen Überprüfungsmaßnahmen, da auf den ersten Blick offenbar werde, dass der Einkommensteuerbescheid 1997 in Widerspruch mit dem Feststellungsbescheid stehe, und damit rechtswidrig sei.

Ebenso augenscheinlich sei es, dass es wohl nicht der Wille des Gesetzgebers sei, dass ein Steuerpflichtiger mangels Rechtsmittelerhebungsmöglichkeiten auf Basis eines rechtswidrigen Bescheides Abgabenschulden zu entrichten habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBl. II, Nr. 435/2005 vom 20.12.2005) lautet wie folgt:

Auf Grund des § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 180/2004, und durch die Kundmachung BGBl. I Nr. 2/2005, wird verordnet:

§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt 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.*

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt. Jedenfalls muss es, verglichen mit anderen Fällen zu einer atypischen Belastungswirkung kommen. Durch eine Nachsicht können nur solche Auswirkungen der Abgabenvorschriften gemildert werden, die der Gesetzgeber selbst nicht vorgesehen hat (VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289).

Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendungen zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ereignissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Verlauf nicht zu erwartende

Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch in ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. z.B. VwGH 22.3.1995, 94/13/0264).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt jedenfalls nicht vor, wenn die Abgabeforderung ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Rechtsnorm ist, die alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337).

Gemäß § 295 Abs. 4 BAO normiert:

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 auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Im vorliegenden Fall erging am 7.12.2007 aufgrund eines Dokumentes in Form eines Feststellungsbescheides ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO. betreffend die Einkommensteuer 1997.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens der Feststellung der Einkünfte 1997 bis 1999 und Feststellung der Einkünfte 1997 bis 2001 wurde mit Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 16.7.2013, GZ.RV/1456-W/07, als unzulässig zurückgewiesen, da es sich um Nichtbescheide handelte. Im Zeitpunkt des Ergehens des Erkenntnisses war hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 Verjährung eingetreten.

Wenn die Abgabefestsetzung dem Gesetz entspricht, so kann doch auch die in der Sache gelegene Unbilligkeit zu einer Nachsicht führen. Dies vor allem dann, um offenkundig ungewollten Auswirkungen der allgemeinen gesetzlichen Tatbestände abzuwenden. Es ist somit möglich, dass die Einhebung der zutreffend festgesetzten Abgabe den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass die Einhebung der Abgabe im Einzelfall unbillig erscheinen muss (Stoll, BAO, 2429).

Die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung setzt daher in derartigen Fällen gerade die Richtigkeit der Abgabefestsetzung voraus. Trotz richtiger Abgabefestsetzung muss es zu einem sachlich unbilligen Ergebnis kommen. Eine unrichtige Abgabefestsetzung ist dagegen im (ordentlichen und allenfalls auch außerordentlichen) Rechtsweg zu bekämpfen und richtig zu stellen. Einer Abgabennachsicht bedarf es in einem solchen Fall nicht.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die behauptete sachliche Unbilligkeit aus den allgemeinen Bestimmungen des Feststellungsverfahrens und der Verjährung, aufgrund derer es zu einer unterschiedlichen Behandlung (Abänderung oder Nichtabänderung von abgeleiteten Bescheiden) kommen kann. Der Umstand, dass die Abänderung eines Bescheides hinsichtlich eines anderen Steuerpflichtigen aufgrund von Verjährung auszuschließen ist, kann für den Bf. keine sachliche Unbilligkeit darstellen. Die Ungleichbehandlung folgt aus dem Gesetz selbst. 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 vom 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 vom 11.11.2004, 2004/16/0077).

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 (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Die Anwendung genereller Normen bei der Abgabefestsetzung bewirkt oftmals gewisse Härten, die aber vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen werden. Eine solche durch eine allgemein gültige Rechtsvorschrift bewirkte, nicht auf den Einzelfall beschränkte Härten vermögen für sich keine Unbilligkeit nach § 236 BAO zu begründen.

Es ist dem Bf. zwar einzuräumen, dass die Unabänderbarkeit des Einkommensteuerbescheides infolge Eintritts der Verjährung eine gewisse Härte darstellt, diese Härte ist aber vom Gesetzgeber offenbar gewollt, es ist im vorliegenden Fall kein von Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten. Eine Nachsicht würde unzulässigerweise das geltende Gesetz ändern.

Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeit zu begründen vermögen. Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, rechtfertigen demnach eine Billigkeitsmaßnahme nicht, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten (Stoll BAO, 2428f).

Eine sachlich bedingte Unbilligkeit liegt daher nicht vor.

Das Vorliegen einer persönlich bedingte Unbilligkeit war nicht zu prüfen, da eine solche nicht geltend gemacht wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 21. April 2016