

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 03.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 09.02.2016, betreffend Nachsicht § 236 BAO, in der Sitzung am 14.12.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 1. September 2015 beantrage der Beschwerdeführer (Bf) durch seinen Vertreter gem § 236 BAO die Nachsicht der Einkommensteuer 2010 in Höhe € 5.090,72 und damit in Zusammenhang stehenden Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge in Höhe von anteilig € 1.077,33 und der Aussetzungszinsen für die Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 1.527,77, da ihre Einhebung nach der Lage des Falles sachlich unbillig wäre, und führte begründend Folgendes aus:

„Die sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ergibt sich jeweils aus dem Umstand, dass bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Im Detail verweisen wir diesbezüglich auf die folgenden Punkte:

Zur Einkommensteuer 2010 und den anteiligen Nebengebühren

Zur sachlichen Unbilligkeit

Unser Mandant war im Zeitraum von 1998 bis 2010 als atypisch stiller Gesellschafter an der D-KG beteiligt.

Anlässlich des im Jahre 2010 erfolgten Ausscheidens aus dieser Mitunternehmerschaft wurde ihm eine Einkommensteuer für den Stand seines (nicht aufzufüllenden) negativen Kapitalkontos vorgeschrieben, ohne dass die diesen Stand verursachende

Verlustzuweisung zuvor steuerlich Auswirkungen hatte. Die Nachversteuerung des nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft ist aber damit begründet, dass der ausscheidende Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand führten, zuvor steuerlich geltend machen konnte (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160).

Zu den Gründen für die nicht erfolgte steuerliche Geltendmachung der Verluste

Der Umstand, dass es zu keiner steuerlichen Geltendmachung des im Jahr 1998 zugewiesenen Verlustes kam, war durch verschiedene rechtswidrige Behördenakte bedingt. Bei diesen handelt es sich um eine keine Bescheidqualität habende behördliche Erledigung des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach vom 13. Dezember 2006, einem von diesem Schriftstück „abgeleiteten“ Einkommensteuerbescheid vom 15. Dezember 2006 und eine am 1. März 2007 dennoch abweisend ergangene Berufungsvorentscheidung des Finanzamts Baden Mödling vom 1. März 2007.

Im Einzelnen ist zu diesen Behördenakten Folgendes anzumerken:

Zu dem „Bescheid“ des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach vom 13.12.2006

Die D-KG ist - wie fast hundert andere Gesellschaften auch - Mitglied der Firmengruppe EK und JF. Diese wurde vom Finanzamt Gänserndorf seit dem Jahr 2002 einer Außenprüfung für die Jahre ab 1994 unterzogen.

Die iS D-KG nach Abschluss dieser Außenprüfung ergangene Erledigung vom 13. Dezember 2006 war als Wiederaufnahme- und Nichtfeststellungsbescheid iSd § 92 Abs. 1 lit b BAO und § 190 Abs. 1 BAO gedacht.

Mit dieser wollte das Finanzamt das Verfahren zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1998 wiederaufnehmen und im wiederaufgenommenen Verfahren sowie für die Folgejahre 1999 bis 2001 aussprechen, dass ein Anteil unseres Mandanten am Ergebnis der D-KG nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung der Einkünfte gem § 188 BAO einzubeziehen ist. Diese Ansicht wurde damit begründet, dass unser Mandant nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen kein Mitunternehmer sei.

Diese Rechtsansicht ist jedoch, wie in Parallelverfahren mit völlig wortgleicher Vertragsgestaltung bereits sowohl vom UFS als auch vom BFG dezidiert klar gestellt wurde, zwingend zu verwerfen (vgl zB BFG 5. März 2014, GZ RV/4100418/2008, Beschwerdesache M-KG).

Tatsächlich waren die auf Gesellschaftsebene ergangenen Feststellungen der Außenprüfung, die zu dieser Beurteilung führten, von einer derartigen Häufung schwerer Verfahrensfehler gekennzeichnet, dass bereits der UFS in einem weiteren (hinsichtlich der Ermittlungen völlig gleichgelagerten) Parallelverfahren unmissverständlich klarstellte, das es gerechtfertigt ist, jenem Finanzamt, dass die - in allen Verfahren aufgrund der einheitlichen Leitung fast wortwörtlich identen - Außenprüfungsfeststellungen unverändert übernommen hat, in Bezug auf die Erlassung der bekämpften Bescheide sogar Willkür zur Last zu legen (GZ RV/0362- K/10, P-KG vom 18. April 2012).

Die Rechtsansicht des Nichtvorliegens einer Mitunternehmerschaft wird daher auch vom (mittlerweile für die Gesellschaft neu zuständigen) Finanzamt Klagenfurt nicht mehr aufrecht erhalten. Unser Mandant wird für den gesamten Zeitraum ab dem Jahr 1998 bis zu seinem Ausscheiden im Jahr 2010 als Mitunternehmer eingestuft und in Folge dessen mit seinen Gewinnanteilen auch bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung berücksichtigt.

Die Gesellschaft hat gegen die behördliche Erledigung vom 13. Dezember 2006 zwar fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ergriffen. Da sie jedoch keine Bescheidqualität aufweist, kann diese nicht im Rechtsmittelweg bekämpft werden (Berufungsentscheidungen mit diesem Inhalt sind mittlerweile in den Parallelverfahren in Dutzenden von Verfahren vom UFS und BFG ergangen).

Daher wird auch im konkreten - seit mittlerweile acht Jahren unerledigten - Fall trotz der nun unstrittig unhaltbaren Rechtsansicht des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach über eine nicht gegebene Mitunternehmerstellung nach der Berufungsentscheidung der vom Gesetzgeber vorgesehen Automatismus des § 295 Abs. 1 BAO iVm § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung kommen.

Im Bereich des „(offensichtlich sprachlich auf typische Konstellationen abstellenden) § 209a Abs. 2 BAO“ liegt nämlich im Falle eines auf Gesellschaftsebene ergehenden Nichtbescheids eine planwidrige Gesetzeslücke vor, „weil diese Bestimmung, gemessen an ihrer eigenen Ansicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und ihre Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspricht“ (so ausdrücklich BMF vom 10.06.2005, BAO-Erlässe 12/44).

Zu den Bescheiden des Finanzamts Baden Mödling vom 15.12.2006 und 1.3.2007

Im Hinblick auf das unbestrittene Vorliegen eines Nichtbescheids auf Gesellschaftsebene ist außer Streit zu stellen, dass der vom Finanzamt Baden Mödling am 15. Dezember 2006 unter Verweis auf § 295 Abs. 1 BAO „abgeleitete“ Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 keine Rechtsgrundlage hat. Der mit dem gegen diesen Bescheid ergriffenen Berufung eingebrachten Anregung auf Aussetzung des Verfahrens gem § 286 BAO bis zur Erledigung des auf Gesellschaftsebene geführten Rechtsmittels wurde vom Finanzamt jedoch trotz der bekannten Massenverfahren im Zusammenhang mit der Firmengruppe EK & JF leider nicht gefolgt.

Zudem wurde das Berufungsverfahren bereits in erster Instanz am 1. März 2007 dadurch „abgewürgt“, dass das Finanzamt Baden Mödling in einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2007 das Vorliegen von angeblich hinterzogenen Abgaben behauptet hat.

Unser - zum damaligen Zeitpunkt steuerlich noch nicht vertretene - Mandant hat dem Finanzamt geglaubt. Er ist davon ausgegangen, dass dieses entsprechend der ihm obliegenden gesetzlichen Verpflichtung zur Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 BAO) vor seiner Berufungsvorentscheidung den Sachverhalts geprüft

und in Übereinstimmung mit der (unserem Mandanten nicht bekannten) Aktenlage entschieden hat.

Tatsächlich war die Behauptung des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben jedoch durch die Akten nicht belegt. Weder im Einkommensteuerakt unseres Mandanten noch im Steuerakt der Gesellschaft liegen Unterlagen auf, aus denen eine im Jahr 1998 erfolgte Abgabenhinterziehung abgeleitet werden könnte. Vielmehr wurde laut Außenprüfungsbericht der D-KG vom 12. Dezember 2006 der erklärte Verlust 1998 von rd ATS 2,4 Mio nur geringfügig auf rd ATS 2,3 Mio reduziert, wobei diese Verlustreduktion ausschließlich auf eine unterstellte Steuerschuld kraft Rechnungslegung zurückzuführen war. Auch diese Annahme ist aber, wie sowohl der BFG als auch der UFS in Parallelverfahren bereits dezidiert klarstellten, abgabenrechtlich zu verwerfen (vgl zB jüngst BFG 31. März 2015, GZ RV/4100442/2008, Seite 71, D-GmbH).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass es aufgrund des Auftretens eines Nichtbescheids auf Gesellschaftsebene, der dadurch ausgelösten rechtswidrigen Bescheide des Finanzamts Baden Mödling und der planwidrigen Lücke der §§ 295 Abs. 1 iVm 209a BAO nicht zu der unserem Mandanten zustehenden Verlustverwertung im Jahr 1998 kam. Folglich führt die dennoch im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2010 erfolgte Besteuerung des aus dieser Verlustzuweisung resultierenden negativen Kapitalkontos zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten übermäßigen Besteuerung, da dieser kein erzielter Vermögensvorteil unseres Mandanten gegenübersteht.

Zur Berechnung der nachzusehenden Abgaben

Die Einkommensteuer 2010 wurde mit Bescheid vom 5. Juli 2012 in Höhe von € 7.245,35 festgesetzt (vor anrechenbarer Lohnsteuer in Höhe von € 4.910,60). Bei dieser Veranlagung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 7.080,44 berücksichtigt, die mit € 7.064,63 auf den Veräußerungsgewinn aus der Anteilsveräußerung bei der D-KG zurückzuführen sind:

	Lt Bescheid 5.7.12	Kpt-Konto ohne Verlustzuweisung
Abschichtungserlös D-KG	5.166,08	5.166,08
Fixes Kptkto (Einzlg)	-7.267,28	-7.267,28
Agio	-436,04	-436,04
Verlust (-)/Gewinnverrkto (+)	8.811,56	-4.269,55
Entnahmen ("Ausschüttungen")	781,22	781,22
Entnahmen ("Ausschüttungen")	9,09	9,09

Stand Kapitalkonto	1.898,55	-11.182,56
Abschichtungserlös D-KG	5.166,08	5.166,08
Stand Kapitalkonto	1.898,55	-11.182,56
Veräußerungsgewinn	7.064,63	-6.016,48
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>7.064,63</b>	<b>-6.016,48</b>
<b>Laufender Gewinn 2010</b>	<b>15.81</b>	<b>15.81</b>
<b>Einkünfte Gewerbebetrieb</b>	<b>7.080,44</b>	<b>-6.000,67</b>

Unter Außerachtlassung der (steuerlich nicht schlagend gewordenen Verlustzuweisung aus 1998) beträgt die Einkommensteuer 2010 demgegenüber nur € **2.154,63:**

	Lt Bescheid 5.7.12	Kpt-Konto ohne Verlustzuweisung	Differenz
<b>1998 (Verlustzuw.)</b>	<b>-13.081,11</b>	<b>0,00</b>	
1999	0,00	0,00	
2000	508,71	508,71	
2001	145,35	145,35	
2002	145,35	145,35	
2003	654,06	654,06	
2004	581,38	581,38	
2005	654,06	654,06	
2006	654,06	654,06	
2007	654,06	654,06	
2008	254,35	254,35	
2009	18,17	18,17	
<b>1999-2009 (Gewinnzuw.)</b>	<b>4.269.55</b>	<b>4.269.55</b>	
	<b>-8.811,56</b>	<b>4.269.55</b>	
Abschichtungserlös D-KG	5.166,08	5.166,08	
Stand Kapitalkonto	1.898,55	-11.182,56	

Veräußerungsgewinn/ verlust	7.064,63	-6.016,48	
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>7.064,63</b>	<b>-6.016,48</b>	
<b>Laufender Gewinn 2010</b>	<b>15.81</b>	<b>15.81</b>	
<b>Einkünfte Gewerbebetrieb</b>	<b>7.080,44</b>	<b>-6.000,67</b>	
<b>Einkommensteuer</b>	<b>7.245,35</b>	<b>2.154,63</b>	5.090,72
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.910,60	-4.910,60	0,00
Festgesetzte Einkommensteuer	2.334,75	-2.755,97	5.090,72

Zu den Aussetzungszinsen und Säumniszuschlägen für die ESt 1999

Die für die ESt 1999 vorgeschriebenen Aussetzungszinsen sind Resultat eines Rechtsmittelverfahrens, dass vom Finanzamt durch drei (!) aktenwidrige Erledigungen ausgelöst wurde, ohne unserem Mandanten den tatsächlich aus seinen Akten ersichtlichen Sachverhalt mitzuteilen. Hätte das Finanzamt den tatsächlich gegebenen Sachverhalt in den Einkommensteuerbescheiden 1999 dargelegt, wäre es nie zu dem letztlich fast neun Jahre andauernden Rechtsstreit und somit auch nicht zum Anfall der gegenständlichen Aussetzungszinsen gekommen.

Im Einzelnen ist zu diesem Sachverhalt auf die folgenden Punkte zu verweisen:

Das Finanzamt hat das ihm vorliegende Schreiben der D-KG vom 14. September 1999, das die Höhe des Verlustes für das Jahr 1998 betrifft, fälschlicherweise im Akt für das Jahr 1999 als AS 1 abgelegt (siehe Beilagen 1 und 2; die Niederschrift entstand am 18. August 2015 bei einer Akteneinsicht beim BFG, in deren Zuge es zu einer Klärung des Sachverhaltes kam).

Unser Mandant hat in seiner am 10. März 2000 eingereichten Einkommensteuererklärung 1999 keinen Verlust geltend gemacht. Da er keine Kenntnis von der Höhe der Gewinn tangente für 1999 hatte, gab er im Feld 3b „Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter“ vielmehr nur einen Hinweis auf seine Gesellschafterstellung an (handschriftlicher Eintrag „Verlustbeteiligungsmodell der D-KG“).

Aufgrund der unter 1. beschriebenen fehlerhaften Ablage des Finanzamts hat es - ohne jedes Zutun unseren Mandanten - den für 1998 bekannt gegebenen Verlust in den am 8. Mai 2000 und 5. November 2001 erlassenen Einkommensteuerbescheiden 1999 berücksichtigt.

Das Finanzamt gelangte spätestens im Jahr 2002 davon in Kenntnis, dass diese Veranlagung fehlerhaft war. Es erhielt nämlich eine mit 23. Jänner 2002 datierte Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach mit einem anteiligen Gewinnanteil 1999 in Höhe von € 0,00. Der zuständige Sachbearbeiter hat daraufhin am 28. Jänner 2002 einen Aktenvermerk anlegt, in dem er festhielt, dass die zuletzt erfolgte Veranlagung im Berichtigungsbescheid vom 5. November 2001 „falsch“ war, der Betrag in der Kennzahl 330 „0“ und daher der Verlust zu „löschen“ sei (siehe AS 11 des Einkommensteuerakts 1999, Beilage 3).

Im Folgenden hat das Finanzamt am 28. Jänner 2002 einen Berichtigungsbescheid erlassen. Durch einen weiteren behördlichen Fehler wurde jedoch auch in diesem Bescheid die Gewinntangente entgegen des Aktenvermerks vom gleichen Tage im Ergebnis nicht korrigiert und die Einkommensteuer daher völlig analog zum Bescheid vom 5. November 2001 mit minus € 89.609,00 festgesetzt. Wie dieser neuerliche Fehler vom Referenten nicht bemerkt werden konnte, ist völlig unerklärlich.

Unser Mandant hatte von diesen behördeninternen Vorgängen naturgemäß überhaupt keine Ahnung.

Am 14. Dezember 2006 wurde das Finanzamt Baden Mödling vom Abschluss der Außenprüfung bei der D-KG informiert. Es sei demnach auch für das Jahr 1999 die Mitunternehmerstellung unseres Mandanten „abzuerkennen“. Es wurde bereits unter Punkt 1. dargelegt, dass diese Rechtsansicht unrichtig und zwingend zu verwerfen war.

Das Finanzamt nahm sodann eine Berichtigung seiner fehlerhaften Veranlagungen aus den Jahren 2000, 2001 und 2002 vor. Es hat den aktenkundigen Sachverhalt jedoch nicht in dem am 15. Dezember 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid dargelegt. Stattdessen wurde in der Bescheidbegründung angegeben, dass sich die Änderung auf den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach zur Steuernummer Z vom 13. Dezember 2006 stützt (tatsächlich handelt es sich bei dieser Erledigung des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach wie für das Jahr 1998 um keinen Bescheid).

Unserem Mandanten wurde verschwiegen, dass es im Dezember 2006 keine Bescheidänderung gegeben hätte, wenn das Finanzamt nicht zuvor die oben dargestellten Fehler begangen hätte.

Tatsächlich ergibt sich nämlich aus dem zweiten Satz des § 295 Abs. 1 BAO (Argument „Änderung und Aufhebung“), dass ein auf § 295 Abs. 1 (bzw. Abs. 2) gestützter Bescheid nur zu erlassen ist, wenn hierdurch ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder geändert wird (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 295 Rz 9; UFS 19.1.2012, RD/0006-G/11). Daher hätte eine korrekte Veranlagung in den Jahren 2000, 2001 oder 2002 keine neuerliche Bescheidänderung im Jahr 2006 nach sich gezogen.

Nachdem unser Mandant weder durch den Spruch noch durch die Bescheidbegründung in Kenntnis vom tatsächlich gegebenen aktenkundigen Sachverhalt gesetzt wurde, hat er am

19. Dezember 2006 eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 erhoben. Dieser Schritt war bei seinem Wissensstand im Hinblick auf das unter Pkt 1. aufgezeigte Rechtsschutzdefizit bei Vorliegen von „Grundlagennichtbescheiden“ erforderlich.

Da ihm die Einkommensteuer 1999 jedoch letztendlich in erklärungskonformer Höhe vorgeschrieben wurde, war das Verfahren für unseren Mandanten in keiner Sekunde zu gewinnen. Von diesem Umstand wurde er jedoch vom Finanzamt weder im Einkommensteuerbescheid vom 15. Dezember 2006 noch in der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2007 in Kenntnis gesetzt.

Die folgende fast neunjährige (!) Verfahrensdauer hat schlussendlich zur Vorschreibung der antragsgegenständlichen Aussetzungszinsen geführt.

Es bedarf wohl keinen weiteren Erläuterungen, dass das Entstehen von Abgabeanprüchen, die nur durch eine Kette von Verfehlungen des Finanzamts und einer damit verbundenen Irreführung des Abgabepflichtigen ausgelöst wurden, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt ist. Auch diesem Sachverhalt liegt daher eine sachliche Unbilligkeit iS § 236 BAO zu Grunde.

Zur Berechnung der vom Nachsichtansuchen umfassten Nebengebühren

E 1998	6.031,70	50,09%
E 1999	6.009,97	49,91%
E 1998 und 1999 nach Beschwerdeentscheidung	12.041,67	100,00%
Aussetzungszinsen	2.820,24	
Säumniszuschläge	120,63	
Säumniszuschläge	120,20	
Nebengebühren gesamt	3.061,07	
Rückstand gesamt laut Finanzamtskonto	15.102,74	
Nebengebühren gesamt	3.061,07	
Hiervon 50,09% auf E 1998 entfallend	1.533,30	
Aufteilung Nebengebühren:		
für E 1998	1.533,30	50,09%
für E 1999	1.527,77	49,91%



	3.061,07	100,00%
E 2010 lt Bescheid 5.7.12	7.245,35	100,00%
Hiervon von Nachsicht erfasst (E 2010)	5.090,72	70,26%
Nebengebühren E 98	1.533,30	
Hiervon 70,26%	1.077,33	
E 2010	5.090,72	
Nebengebühren E 1998	1.077,33	
Nebengebühren E 1999	1.527,77	
Von Nachsicht umfasste Abgaben	7.695,82	

Wir dürfen abschließend zu den persönlichen Verhältnissen unseres Mandanten darauf hinweisen, dass dieser nach seiner zwischenzeitlichen Pensionierung nur noch über ein Jahreseinkommen von rd € 24.000,00 verfügt und ihn die gegenständlichen Nachforderungen daher umso schmerzlicher treffen.

Auch unter diesem Gesichtspunkt dürfen wir uns daher bereits vorweg für eine kulante antragsgemäße Erledigung unseres Ansuchens bedanken.“

Mit Bescheid vom 9. Februar 2016 wies die Abgabenbehörde den Antrag vom 1. September 2015 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 7.695,82 ab.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Besteuerung eines nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters als Veräußerungsgewinn gem § 24 Abs. 2 EStG stellt ein vom Gesetzgeber beabsichtigtes Ergebnis dar, unabhängig davon, ob die das negative Kapitalkonto bewirkenden Verluste im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters Auswirkungen hatten.

Im konkreten Fall wird als Ursache für die sachliche Unbilligkeit der Einhebung der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer 2010 (Anteilsveräußerung an der D-KG) auf die Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung 1998 verwiesen, wo Verlustzuweisungen aus der Beteiligung als atypischer stiller Gesellschafter an der D-KG u.a. steuerlich deshalb nicht schlagend geworden sind, da erforderliche Rechtshelfe versäumt oder verspätet eingebracht wurden.

Eine Nachsicht dient nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht dazu, allfällige Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen.

Ebenso hat der VwGH schon wiederholt ausgesprochen, dass die Einhebung von Aussetzungszinsen, die durch einen vom Abgabepflichtigen selbst eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst werden, nicht sachlich unbillig erscheint (zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196, mwH), zumal es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Entstehung der Aussetzungszinsen jederzeit durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern. Tut er das nicht und konsumiert den Zahlungsaufschub, lukriert er dadurch auch einen entsprechenden Zinsengewinn. Besteht die Abgabenvorschreibung zu Unrecht, fallen ohnehin keine Aussetzungszinsen an.

Dem Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit kann daher nicht zugestimmt werden.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass vom Abgabepflichtigen Revision beim VwGH im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung 1998 eingebracht wurde und dass hinsichtlich der Feststellung der anteiligen Einkünfte (Veräußerungsgewinn) 2010 an der D-KG, StNr Z1, der Bescheid gem. § 200 BAO nur vorläufig erging, weshalb eine Nachsicht von damit im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Einkommensteuernachforderungen vorerst auch nicht zweckmäßig erscheint."

Die dagegen erhobene Beschwerde vom 3. März 2016 richtet sich gegen die Abweisung der Anträge des Bf. Beantragt wird die Aufhebung des bekämpften Bescheids bzw die Stattgabe der Anträge.

Zur Begründung wird Folgendes ausgeführt:

"Zur Einkommensteuer 2010 und den anteiligen Nebengebühren

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Besteuerung eines negativen Kapitalkontos im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters als Veräußerungsgewinn gem § 24 EStG auch dann ein vom Gesetzgeber beabsichtigtes Ergebnis darstellen soll, wenn „die das negative Kapitalkonto bewirkenden Verluste“ im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung keine Auswirkung hatten.

Diese Ansicht ist nicht nachvollziehbar. Wir haben bereits in unserem Antrag darauf hingewiesen, dass die Nachversteuerung des nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft damit begründet ist, dass der ausscheidende Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand führten, zuvor steuerlich geltend machen konnte (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160). Dies war im konkreten Fall aber unzweifelhaft nicht der Fall.

Eine Versteuerung des negativen Kapitalkontos, dessen Stand zuvor keine steuerlichen Auswirkungen hatte und auch nicht durch Entnahmen ausgelöst wurde, verstößt gegen das Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit. Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gehört aber zu den wesentlichen Merkmalen der ESt. Nach der jüngeren Judikatur des VfGH bedarf es daher einer sachlichen Rechtfertigung, wenn in einem Teilbereich vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen werden soll (Doralt/Ruppe

Steuerrecht Bd 1<sup>11</sup>, Rz 22, mit Verweis auf VfGH 12.2.1991, G 290/91, 7.3.1995, B 301/49; 17.10.97, G 168/96, G 285/96, 30.11.2000 B 1340/00, 7.12.2006, B 242/06).

Aus welchen Gründen die Versteuerung eines Betrags, in dessen Höhe unserem Mandant unstrittiger Weise kein wie auch immer gearteter Vorteil zugeflossen ist, gerechtfertigt sein soll, ist den Erwägungen des Finanzamts mit keiner Silbe zu entnehmen.

Soweit das Finanzamt darauf verweist, dass wir unser Ansuchen damit begründet haben sollen, dass „erforderliche Rechtsbehelfe versäumt oder verspätet eingebracht wurden“, dürfen wir klarstellen, dass die gegenständlichen Abgabenschulden letztlich durch drei rechtswidrige Erledigungen von Finanzämtern ausgelöst wurden. Von diesen stammen gleich zwei vom Finanzamt Baden Mödling.

Zu den Aussetzungszinsen und Säumniszuschlägen für die ESt 1 999

Zur Frage, warum die Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge für die ESt 1999 nicht nachgesehen werden können, hat das Finanzamt nur auf ein konkretes Judikat verwiesen, dem aber kein auch nur ansatzweise vergleichbarer Fall zugrunde liegt.

Wie bereits im Antrag ausführlich dargestellt, wurde nämlich im konkreten Fall das Bezug habende Rechtmittelverfahren ausschließlich durch gleich drei aktenwidrige Erledigungen des Finanzamts Baden Mödling ausgelöst, von denen unser Mandant keinerlei Kenntnis haben konnte (siehe hierzu ausführlich Seite 6 f unseres Antrags).

Warum das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass es eine durch in seinem Verantwortungsbereich gelegene Fehler ausgelöste Belastung von Nebengebühren nicht nachsehen können soll, ist völlig unerklärlich.

Mündliche Verhandlung gem § 274 Abs. 1 Z 1 lit a BAO wird hiermit beantragt.

Auf das Ergehen einer Beschwerdeentscheidung wird ausdrücklich nicht verzichtet.

Entscheidung durch den Senat wird hiermit gem § 272 Abs. 2 Z 1 a BAO beantragt.“

Mit Beschwerdeentscheidung vom 20. Juni 2016 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

"Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit nach der Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Erst die Feststellung des Vorliegens einer Unbilligkeit kann in weiterer Folge zur Ermessensentscheidung führen. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278; VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008; 24.5.2012, 2009/16/0039).

Der Begriff der Unbilligkeit muss aufgrund der herrschenden Verkehrsauffassung nach dem Maßstab rechtlich denkender Menschen ausgelegt werden.

Die Unbilligkeit der Einziehung muss durch besondere Umstände des Einzelfalles ausgelöst sein, sodass generelle Härten einer Abgabenvorschrift nicht durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall beseitigt werden können (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH 14.9.1993, 93/15/0024).

In einem Nachsichtsverfahren ist die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung grundsätzlich nicht zu prüfen (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

Bei der im vorliegenden Fall beantragten sachlichen Unbilligkeit wäre diese dann gegeben, wenn die Anwendung des Gesetzes zu einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Härte geführt hat.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anomalen Belastungswirkung kommt (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173). Jedenfalls muss es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 24.4.2013, 2010/17/0243). Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss 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 hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 17.11.2010, 2007/13/0135; VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039; VwGH 24.4.2013, 2010/17/0243). Dieser Unbilligkeitstatbestand erscheint im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Der VwGH hat schon wiederholt ausgesprochen, dass die Einhebung von Aussetzungszinsen, die durch einen vom Abgabepflichtigen selbst eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst werden, nicht sachlich unbillig erscheint (zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196, mwH), zumal es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Entstehung der Aussetzungszinsen jederzeit durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern (zB VwGH 16.10.2002, 99/13/0065, mwH).

Tut er das nicht und konsumiert den Zahlungsaufschub, lukriert er dadurch auch einen entsprechenden Zinsengewinn.

Besteht die Abgabenvorschreibung zu Unrecht, fallen ohnehin keine Aussetzungszinsen an.

Allein die lange Dauer eines Berufungsverfahrens kann somit keine Nachsicht von Aussetzungszinsen "im Sinn einer Risikoteilung" rechtfertigen, weil sich bereits das "Risiko" im Hinblick darauf völlig ungleich verteilt, dass auf die Aussetzung bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Rechtsanspruch besteht und alle Gestaltungsmöglichkeiten, um auf die Zinsen Einfluss zu nehmen, ausschließlich beim Abgabepflichtigen liegen.

Im Übrigen wird auf die Erstbegründung des Abweisungsbescheides zur Nachsicht vom 9.2.2016 verwiesen, dass diese nicht dazu dienen kann, allfällige Unrichtigkeiten in der Abgabensatzung zu beseitigen. Liegt keine Unbilligkeit vor, so fehlt die gesetzlich vorgesehene Bedingung für die Nachsicht und der darauf gerichtete Antrag ist zwingend abzuweisen (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156; VwGH 2.7.2002, 96/14/0074).

Mit Vorlageantrag vom 21. Juli 2016 stellte der Bf durch seinen Vertreter gem § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 3. März 2016 durch das Verwaltungsgericht.

Zur Begründung wurde nach Verweisung auf die unverändert aufrecht erhaltene Darlegung in der Beschwerde wie folgt ausgeführt:

„Tatsächlich nimmt das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung zu unserer konkreten Argumentation mit keiner Silbe Stellung.

Aus welchem Grund das negative Kapitalkonto versteuert werden soll, wenn dieses weder durch steuerlich wirksame Verlustzuweisungen noch durch Entnahmen angewachsen ist, kann daher offenkundig selbst vom Finanzamt nicht erklärt werden.

Auch auf den Sachverhalt der gleich drei rechtswidrigen Erledigungen der Finanzämter im Zusammenhang mit den Aussetzungszinsen zur E 1999, von denen zwei vom Finanzamt Baden Mödling stammen, und die zu dem völlig entbehrlichen Rechtsmittelverfahren führten, hat es in seinen (gar nicht auf den konkreten Fall abstellenden) Erwägungen nicht Bezug genommen.“

Laut Mitteilung der Abgabenbehörde vom 30. Oktober 2017 musste aufgrund und in Folge der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.06.2017, Ro 2015/13/0016, der Verlust 1998 steuerlich anerkannt werden, sodass er 1998 einkommensteuerwirksam wurde.

Dementsprechend wurde mit Bescheid vom 23. Oktober 2017 die Einkommensteuer 1998 mit -6.898,32 anstatt -866,62 Euro festgesetzt, woraus eine Gutschrift von € 6.031,70 resultiert.

Mit Eingabe vom 11.12.2017 zog der Bf den mit der Beschwerde vom 03.03.2016 eingebrachten Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

In der Sache selbst wies der Bf darauf hin, dass sich das Beschwerdebegehren hinsichtlich einer anteiligen Nachsicht der Einkommensteuer 2010 aufgrund des stattgebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.06.2017, Ro 2015/13/0016, erübrigt habe.

Abzusprechen sei somit nur noch über die Nachsicht der Aussetzungszinsen und Nebengebühren im Zusammenhang mit der Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 1.527,77 laut Berechnung auf Seite 8 des Antrags auf Nachsicht vom 01.09.2015.

Die Gründe, die die Nachsicht für diese Aussetzungszinsen und Nebengebühren rechtfertigten, habe der Bf ausführlich unter Punkt 2. im Nachsichts Antrag dargestellt.

Insoweit halte der Bf sein Beschwerdebegehren vollinhaltlich aufrecht.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

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

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

Die vom Bf geltend gemachte "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

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 nicht beeinflussbare Weise eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

Eine solche Fallkonstellation liegt aber nicht vor.

Zur vorgebrachten Einschränkung des Beschwerdebegehren auf die Nachsicht der Aussetzungszinsen und Nebengebühren im Zusammenhang mit der Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 1.527,77 laut Berechnung auf Seite 8 des Antrags auf Nachsicht vom 01.09.2015 ist vorerst zu bemerken, dass dies somit den Säumniszuschlag 2007 in Höhe von € 120,20 und einen Anteil von € 1.407,57 an den Aussetzungszinsen 2015 in Höhe von € 1.407,57 betrifft.

Hinsichtlich der in Zusammenhang mit der Einkommensteuer 1999 stehenden Aussetzungszinsen wurde bereits mit Beschwerdeentscheidung auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach die Einhebung von Aussetzungszinsen, die durch einen vom Abgabepflichtigen selbst eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst werden, nicht sachlich unbillig erscheint (zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196, mwH), zumal es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Entstehung der Aussetzungszinsen jederzeit durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern (zB VwGH 16.10.2002, 99/13/0065, mwH).

Weil es durchaus auch in der Ingerenz des Bf gelegen war, das Entstehen der Abgabenschuld des Säumniszuschlages durch Entrichtung der zugrunde liegenden Abgabenschuld mit Fälligkeit zu verhindern, lässt der vom Bf vorgetragene Sachverhalt

einen außergewöhnlichen Geschehensablauf, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist, nicht erkennen (vgl. VwGH 22.03.1995, 94/13/0264).

Mangels Darlegung des Vorliegens der Voraussetzung 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.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 14. Dezember 2017