

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Julius Morak & Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG Steuerberatungsgesellschaft, Bahnstraße 5, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 18.07.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 15.07.2014, betreffend Nachsicht § 236 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.05.2018 in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers Mag. Franz Harrand, der Amtsvertreterin AV sowie in Beisein der Schriftführerin SF 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 16.01.2014 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) durch seinen Vertreter im Auftrag des Masseverwalters GF die Abschreibung der Abgabenforderung für Einkommensteuer 1998 in Höhe von € 173.800,71 im Wege der Nachsicht gemäß § 236 BAO wegen Unbilligkeit der Einhebung und führte wie folgt aus:

„Im gegenständlichen Fall ist sowohl die sachliche als auch die persönliche Unbilligkeit gegeben. Die sachliche Unbilligkeit liegt insofern vor, da bei unserem Mandanten die Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit Bescheid vom 19.12.2006 vorgeschrieben wurde, obwohl die angesetzte Ergebnistangente aus einem Nichtbescheid resultiert. Leider hat erst im November 2012 der UFS festgestellt, dass es sich beim betreffenden Feststellungsbescheid 1998 um einen Nichtbescheid handelt. Aufgrund dessen wurde der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO bzw in eventu gemäß § 303 BAO gestellt. Diese Anträge wurden jedoch zurückgewiesen und hat das Finanzamt eine Änderung des rechtskräftigen Bescheides verweigert. Unser Mandant hat jedoch darauf vertraut, dass sein Einkommensteuerbescheid 1998 zu seinen Gunsten wieder abgeändert werden wird, was aber nach Meinung der Abgabenbehörde nicht zulässig ist. Diese Ansicht widerspricht jedoch dem Erlass des BMF, in welchem die Auslegung des § 209a Abs. 2 BAO dargelegt wird. Eine dieser Dienstanweisungen, jene vom 05.03.2007 wurde zwar in

der Fachzeitschrift SWK 9/2007 S 378, jedoch nicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht. Dennoch vertraute unser Mandant auf die Einhaltung der internen Anweisung zur Auslegung des § 209a BAO und brachte nicht vorsorglich ein Rechtsmittel gegen jenen Einkommensteuerbescheid 1998 ein, welcher wie aber erst im Herbst 2012 eindeutig hervorkam, auf einem Nichtbescheid basiert. Somit liegt bezüglich der Einkommensteuer 1998 in Höhe von € 173.800,71 eine unbillige Abgabe vor.

Da unser Mandant jedoch im Jahr 2011 aus der betreffenden Gesellschaft ausgeschieden ist und aufgrund dessen eine Versteuerung seines negativen Kapitalkontos erfolgt ist, bei welchem jedoch jener steuerliche Verlust versteuert wurde, welchen unser Mandant jedoch nie geltend machen konnte. Somit kommt es zu dem paradoxen Fall, dass unser Mandant einen ihm rechtlich anerkannt zustehenden steuerlichen Verlustanteil im Jahr 1998 bescheidmäßig nicht zuerkannt bekommt und ihm somit die steuerliche Wirkung versagt bleibt, jedoch dieser nicht konsumierte Verlust im Jahr 2011 im Zuge der Veräußerung der Beteiligung zu einer Nachversteuerung und somit nochmals zu einer Steuerbelastung führt. Dadurch kommt es zu einer doppelten steuerlichen Belastung, welche in keiner Weise gerechtfertigt ist und daher eine sachliche Unbilligkeit darstellt.

Zur persönlichen Existenz unseres Mandanten ist festzuhalten, dass sich unser Mandant bereits in einem Insolvenzverfahren befindet und er einen Privatkonkurs anstrebt. Um es unserem Mandanten zu ermöglichen, die geforderte Quotenzahlung leisten zu können, ist es von erheblicher Bedeutung, dass seitens der Abgabenbehörde nur jener Betrag im Rahmen der Insolvenz geltend gemacht wird, welcher auch rechtlich und sachlich gerechtfertigt ist (siehe Ausführungen in unserer Beschwerde vom 14.01.2014 zum Zurückweisungsbescheid vom 17.12.2013 sowie oben zur sachlichen Unbilligkeit). Da die Höhe der angemeldeten Forderung seitens der Abgabenbehörde ein entscheidender Faktor für die weitere Existenz unsers Mandanten darstellt, liegt auch eine persönliche Unbilligkeit vor.

Wir beantragen daher nochmals, die Einkommensteuernachforderung für das Jahr 1998 in Höhe von € 173.800,71 im Wege der Nachsicht abzuschreiben.“

Mit Bescheid vom 15.07.2014 wies die Abgabenbehörde den Antrag vom 16.01.2014 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 173.800,71 ab.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Gegenstand des Verfahrens ist die Einkommenssteuer 1998 in Höhe von Euro 173.800,71. Behauptet wird eine sachliche Unbilligkeit durch eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Abgabenvorschreibung. Der Einkommenssteuerbescheid 1998 kann jedoch nicht im Wege eines Nachsichtsverfahrens einer Kontrolle auf inhaltliche Rechtmäßigkeit unterzogen werden. Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte ESt-Bescheid wäre aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen. Der angefochtene Bescheid, entspricht daher dem Gesetz, zumal eine Berufung gegen den auf § 295 BAO gestützten ESt- Bescheid nicht als (unverschuldet) Unmöglichkeit der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung angesehen werden kann. Zum Einwand der

persönlichen Unbilligkeit reicht nicht der Verweis auf das Insolvenzverfahren, sondern es ist seitens des Bewerbers mit Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit die persönlichen Unbilligkeit, aufgrund der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse unter Berücksichtigung der Gläubigergleichbehandlung, nachzuweisen. Mangels Voraussetzungen des § 236 Abs. 1 BAO konnte die beantragte Nachsicht somit nicht gewährt werden.“

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 18.07.2014 führte der Bf durch seinen Vertreter wie folgt aus:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die Abweisung des Antrages auf Bewilligung einer Nachsicht, mit der Begründung, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des § 236 Abs. 1 BAO nicht vorlägen.

Beantragt werden die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides sowie die Stattgabe unseres Antrags vom 16.01.2014.

Als Begründung führen wir wie folgt aus:

Wie der bereits umfangreichen Aktenlage zur Einkommensteuer 1998 unseres Mandanten zu entnehmen ist, wurde die Einkommensteuer 1998 am 19.12.2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Gegen diesen ESt-Bescheid wurde am 09.01.2007 fristgerecht Berufung erhoben, welche mit Bescheid vom 05.03.2007 abgewiesen wurde. Was zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt war und somit in der Berufung auch nicht vorgebracht werden konnte war, dass der Feststellungsbescheid auf welchen sich die Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Bescheid vom 19.12.2006 bezogen hatte, einen Nichtbescheid darstellt und somit der abgeleitete ESt-Bescheid 1998 rechtswidrig ergangen ist.

Wäre jedoch in der Berufung bereits auf die Eigenschaft des Nichtbescheides hingewiesen worden, so wäre die Berufung seitens der Abgabenbehörde trotzdem abgewiesen worden, da eine Berufung gegen eine abgeleitete Tangente aus einem Feststellungsverfahren nicht zulässig ist und das Finanzamt von der Rechtmäßigkeit des Grundlagenbescheides überzeugt gewesen wäre. Die Aussage in der Begründung der Abweisung des Nachsichtsansuchens ist daher insofern falsch, als unser Mandant zum damaligen Zeitpunkt keine Möglichkeit hatte, den rechtswidrigen Bescheid anzufechten, da erst mit Erkenntnis des UFS im Herbst 2013 festgestellt wurde, dass der zugrunde gelegte Feststellungsbescheid ein Nichtbescheid ist. Vorher wäre unsere dahingehende Behauptung seitens des Finanzamtes nicht anerkannt worden.

Somit blieb unserem Mandanten nur die Möglichkeit, nach dem ergangenen Erkenntnis des UFS im Herbst 2013 den Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des ESt-Bescheides 1998 sowie in eventu die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO zu stellen, welcher von der Abgabenbehörde ebenfalls abgewiesen wurde.

Somit liegt eindeutig eine sachliche Unbilligkeit alleine aufgrund der Tatsache vor, dass von unserem Mandanten eine Nachzahlung zur Einkommensteuer 1998 in Höhe von

€ 173.800,71 gefordert wird, welche zweifelsfrei auf Basis eines Nichtbescheides beruht. Wäre nicht aufgrund der langen Verfahrensdauer, auf welche unser Mandant keinen Einfluss hat, bereits Verjährung eingetreten, würde der Bescheid geändert werden. So wird aber unser Mandant aufgrund von Umständen, welche er in keiner Weise beeinflussen kann, zu einer Steuerzahlung verpflichtet, welche weder der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch der Rechtsrichtigkeit entspricht. Zum Zweiten kommt es aufgrund des Ausscheidens aus der betreffenden Gesellschaft zu einer nochmaligen Versteuerung, wodurch unser Mandant die doppelte Steuerlast zu tragen hätte. Grundsätzlich soll es zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu einer doppelten Besteuerung von Tatbeständen kommen, was durch eine Vielzahl von gesetzlichen Maßnahmen erreicht werden soll. Da es bei unserem Mandanten jedoch genau dazu kommt, liegt eindeutig eine sachliche Unbilligkeit vor.

Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S 2421f, weist darauf hin, dass genau diese Fälle, in welchen es z.B. aufgrund von Verjährung zu einer Doppelbesteuerung kommen würde, welche verfahrensrechtlich nicht mehr behoben werden kann, im Wege der Nachsicht die Steuergerechtigkeit wiederhergestellt werden kann.

Somit stellt genau dieser Sachverhalt einen Anwendungsfall des § 236 BAO dar.

Bezüglich der persönlichen Unbilligkeit ist dem Finanzamt die Einkommenslage unseres Mandanten aufgrund der bereits bis für das Jahr 2013 vorliegenden Einkommensteuerbescheide bestens bekannt. Unser Mandant hat im Jahr 2012 ein Nettojahreseinkommen von rund € 20.000,00, im Jahr 2013 sogar ein negatives Einkommen. Er hat ein unterhaltsberechtigtes Kind und lebt daher derzeit unter dem Existenzminimum.

Aufgrund der amtsbekannten Insolvenz musste er sein gesamtes Vermögen veräußern und ist seither vermögenslos. Er wohnt in einer von seiner Frau gemieteten Wohnung und besitzt nicht einmal ein Auto. Wir gehen davon aus, dass die Tatsache, dass er derzeit über kein Einkommen verfügt und vermögenslos ist, für eine persönliche Unbilligkeit ausreichend ist.

Da somit sowohl eine sachliche als auch persönliche Unbilligkeit vorliegt, obwohl seitens des Gesetzeswortlautes nicht einmal ein Zusammentreffen von beiden gefordert wird, beantragen wir nochmals, die oben angeführten Abgabennachforderung in Höhe von € 173.800,71 im Wege der Nachsicht abzuschreiben.

Für den Fall der Vorlage unserer Beschwerde an das BFG wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat wird hiermit gemäß § 272 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 04.05.2015 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung aus:

„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.“

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

Nachsichtsmaßnahmen können 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 stellt nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Bescheides 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.

Dagegen ist 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 unverschuldetmaßen nicht möglich gewesen.

Ein Verfahren nach § 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 Rechts und dient auch nicht der nachprüfenden Kontrolle dieser Verfahren.

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

Hinsichtlich der Nebengebühren wie z.B. Aussetzungszinsen iHv € 36.338,17 wird darauf verwiesen, dass deren Einhebung nach herrschender Judikatur nicht sachlich unbillig ist (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 ist.

Dem Beschwerdeführer ist nicht gelungen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

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

Aufgrund der Angaben in der Beschwerde ist eine persönliche Unbilligkeit nicht gegeben, wenn auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändert. Dieser Umstand ist im gegebenen Fall zweifellos vorhanden, da der Bf. nach seinem eigenen Vorbringen und laut im Akt befindlichen Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners (er musste im Schuldenregulierungsverfahren sein gesamtes Vermögen veräußern, wohnt in einer von seiner Frau gemieteten Wohnung, hat kein Auto) über kein Einkommen und kein Vermögen verfügt.

Da auch keine persönlich bedingte Unbilligkeit vorliegt, fehlt es also schon am Vorliegen der im § 236 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale, sodass für eine Ermessensentscheidung kein Raum bleibt.“

Mit Vorlageantrag vom 12.05.2015 beantragte der Bf durch seinen Vertreter die Vorlage der Beschwerde vom 31.07.2014, verwies – unter Vorbehalt, diese noch durch Eingaben zu ergänzen – vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Beschwerde und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gemäß § 272 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Eingabe vom 19.04.2016 zog der Bf den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

In der Beschwerdeverhandlung führte der Bf ergänzend aus, dass der Einkommensbescheid 1998 als auch der Einkommensbescheid 2011 nach wie vor im Rechtsbestand seien, sodass sich nach wie vor eine Doppelbesteuerung ergäbe. Es sei daher auf jeden Fall die sachliche und persönliche Unbilligkeit gegeben.

Die persönliche Unbilligkeit sei daher gegeben, als sich durch Berücksichtigung des Betrages eine leichtere Sanierbarkeit der wirtschaftlichen Lage des Bf. ergäbe. An der wirtschaftlichen Situation hat sich bislang keine Änderung ergeben, der Bf. strebe einen Privatkonskurs an.

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

Mit Bescheid vom 19.12.2006 wurde aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO durch das Finanzamt M zur St.Nr. Z1 die Einkommensteuer 1998 in Höhe von € 225.322,12 gemäß § 295 BAO festgesetzt, sodass sich eine Nachforderung in Höhe von € 173.800,71 ergab.

Die Berufungen der KG betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1998 wurden mit Berufungsentscheidung des UFSK vom 26.11.2012, RV/0129-K/08, als unzulässig zurückgewiesen, da es sich beim betreffenden Feststellungsbescheid 1998 um einen Nichtbescheid handelt.

Aufgrund dessen wurden Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO bzw § 303 BAO gestellt, welche entgegen dem Vorbringen des Bf, dass diese zurückgewiesen worden seien, laut Aktenlage zur GZ RV/7102487/2014 des BFG noch anhängig sind.

Die Berufung vom 12.01.2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wurde mit Berungsvorentscheidung vom 05.03.2007 als unbegründet abgewiesen.

Über das Vermögen des Bf wurde am Datum zur GZ Z2 des Handelsgerichtes Wien das Konkursverfahren eröffnet, welches mit Beschluss vom Da1 aufgehoben wurde. Am Abgabenkonto des Bf haften laut Kontoabfrage vom 11.05.2018 Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 512.360,34 unberichtigt aus. Der Bf ist vermögenslos und verfügt derzeit über kein Einkommen.

*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.*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. 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. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Sinne seiner Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann.

Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.3.1994, 91/14/0079) stellt der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen

gegen diesen Bescheid zu bekämpfen ist. Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich hingegen nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise unverschuldetmaßen nicht möglich gewesen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 585). Ein Verfahren nach § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen. 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.

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 Abgabenpflichtigen 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 ).

Seit 1.9.2011 gibt es das Antragsrecht des § 295 Abs. 4 BAO , womit man die Aufhebung von abgeleiteten Bescheiden verlangen kann, wenn sie auf Einkünfte-Feststellungsbescheiden basieren, bei denen sich später herausstellt, dass sie keine rechtlichen Wirkungen entfalteten (Nichtbescheide).

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

Unlösbar sind die vielen ESt- und KöSt-Fälle, die bereits verjährt sind oder bei denen die letztgültige Erledigung nicht auf § 295 Abs. 1 BAO basiert (Erstbescheid, § 299 BAO, § 303 ff BAO und wohl auch Beschwerdevorentscheidung sowie Erkenntnis). Ebenso unbrauchbar ist das Antragsrecht in Fällen, bei denen ein zusätzliches oder anderes Feststellungsverfahren für die Begründung der Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO herangezogen wurde (Schwaiger SWK 17/2015, 786).

§ 295 Abs 4 wurde nach Keppert/Koss (SWK 2013, 1241) ab 1.1.2014 faktisch zu totem Recht, weil die Antragsfrist als Folge der Verkürzung der in § 304 genannten Frist durch BGBI I 2013/14 zu kurz geworden ist. Die Bestimmung erfüllt daher nicht mehr ihren Normzweck. Daher besteht für den Gesetzgeber dringender Handlungsbedarf (vgl zB Pfau, RdW 2012, 764; Houf, ÖGWT 3/2014, 19; ebenso – auch wegen der Lückenhaftigkeit der Bestimmung – Schwaiger, SWK 2015, 786).

Nach VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, bezieht sich der Verweis auf § 304 (in § 295 Abs 4) auf die Verjährungsfrist der „abgeleiteten“ Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Diese Judikatur ist ein mittelbarer Apell an den Gesetzgeber, eine Novellierung des § 295 Abs. 4 vorzunehmen, damit diese Bestimmung wieder ihren Normzweck erfüllen kann (Ritz, BAO<sup>6</sup> §295 Tz 21g).

Eine Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten (Ungerechtigkeiten) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 13 mit Judikaturnachweisen). Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO muss stets eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm ist eine sachliche Unbilligkeit nicht gelegen (z.B. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Es kann nicht Aufgabe des § 236 BAO sein, materielles Abgabenrecht in bestimmten Fällen durch Abgabenverzichte zu korrigieren. Unter Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO können nur solche Härten, unzumutbare Eingriffe, unverständliche Ergebnisse und subjektiv oder objektiv unerträgliche behördliche Maßnahmen zu verstehen sein, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die im Abgabenrecht selbst und damit in der Stufe der Anwendung des materiellen Rechts und damit in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Solchen Mängeln ist in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2420).

Nach Keppert/Koss SWK 28/2013 kann daher jedem berufsmäßigen Parteienvertreter nur dringend empfohlen werden, in Fällen einer nicht erklärungsgemäßen Veranlagung einer Mitunternehmertangente in einem abgeleiteten Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid genau jenes vorsorgliche Berufungsverfahren zu führen, das der Gesetzgeber mit der Einführung des § 295 Abs. 4 BAO eigentlich aus guten Gründen vermeiden wollte.

Zwar brachte der Bf entgegen dem Vorbringen im Nachsichtsansuchen vom 16.01.2014, wonach er im Vertrauen auf die Einhaltung der internen Anweisung zur Auslegung des § 209a BAO nicht vorsorglich ein Rechtsmittel gegen jenen Einkommensteuerbescheid 1998 eingebracht habe, entsprechend den Ausführungen in der Beschwerde gegen den ESt-Bescheid am 09.01.2007 fristgerecht eine Berufung ein, ein Vorlageantrag gegen die Abweisung mit Berufungsvorentscheidung vom 05.03.2007 wurde jedoch nicht eingebracht, sodass dieses vorsorgliche Beschwerdeverfahren auch nicht geführt wurde, und von einer ausnahmsweise unverschuldeten Unmöglichkeit einer Rechtsverfolgung keine Rede sein kann.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, dient eine Nachsicht nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Berufungen, nachzuholen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; 19.03.1998, 96/15/0067).

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 umgehen. Eine solche durch

eine allgemein gültige Rechtsvorschrift bewirkte, nicht auf den Einzelfall beschränkte Härte vermag für sich keine Unbilligkeit nach § 236 BAO zu begründen.

Zudem ist über die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuer 1998 ohnehin noch im Beschwerdeverfahren zur GZ RV/7102487/2014 des BFG zu entscheiden.

Selbst wenn der Bf auf die Einhaltung der internen Anweisung zur Auslegung des § 209a BAO, in welcher eine nachträgliche Änderung der Einkommensteuerbescheide zu Gunsten des Abgabepflichtigen auch nach Eintritt der Verjährung zugesagt wird, vertraut hat, wird mit diesem Vorbringen keine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO dargelegt.

Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, wie z.B. Richtlinien oder Erlässen, kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann. In der gesetzeskonformen Nichtbeachtung der als rechtswidrig erkannten Regelung in der an die Verwaltungsorgane gerichteten Verwaltungsanordnung durch die Abgabenbehörde kann kein Verstoß gegen Treu und Glauben gesehen werden (vgl. VwGH 08.09.1992, 87/14/0091).

Hinzu kommt, dass dem steuerlich vertretenen Bf aufgrund des Hinweises, dass die Dienstanweisungen vom 05.03.2007 nicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurde, bewusst war, dass dem an die Verwaltung gerichteten Erlass keine rechtsverbindliche Wirkung zukommt, zumal auch nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBI. II, Nr. 435/2005 vom 20.12.2005) gemäß § 3 Z 2 lit b eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vorliegt, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die 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.

Auch mit dem Vorbringen, dass es bei der Veräußerung dieser Beteiligungen zur Versteuerung des jeweiligen negativen steuerlichen Kapitalkontos komme, woraus sich dann eine doppelte Besteuerung ergebe, wird das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit schon deshalb nicht dargetan, weil Gegenstand des Nachsichtsansuchens die Einkommensteuer des Jahres 1998 und nicht des Jahres 2011 ist.

Zwar könnte nach der Rechtsprechung des VwGH eine Unbilligkeit vorliegen, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118), doch handelte es sich dabei um einen Fall, in dem für ein und denselben Vorgang rechtskräftig, aber wohl aufgrund eines Rechtsirrtums, Gesellschaftssteuer und Umsatzsteuer vorgeschrieben worden ist, was vom Gesetzgeber objektiv nicht gewollt ist.

Hier handelt es sich jedoch um zwei verschiedene Vorgänge (Gewährung des Verlustanteiles im Jahr 1998 - Versteuerung seines negativen Kapitalkontos im Jahr 2011), sodass - auch wegen des fehlenden zeitlichen Zusammenhangs - nicht mehr von einer Doppelbesteuerung ein und desselben Sachverhaltes im oben dargestellten Sinn gesprochen werden kann. Zudem wurde vom Bf auch nicht näher dargelegt, in welchem Ausmaß Verluste nicht anerkannt wurden und welcher Betrag an Einkommensteuer hieraus resultierte.

Entgegen der Meinung des Bf, dass die Tatsache, dass er derzeit über kein Einkommen verfügt und vermögenslos ist, für eine persönliche Unbilligkeit ausreichend sei, wurden von ihm mit diesem Vorbringen keinerlei Auswirkungen der Abgabeneinhebung auf seine Einkommens- und Vermögenslage dargestellt, obwohl es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088) gerade darauf ankommt. Somit ist zumindest derzeit von einer nicht gegebenen Einbringlichkeit des Abgabenrückstandes auszugehen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033) liegt somit auch eine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des § 236 BAO nicht vor. Für den Fall der dauernden Uneinbringlichkeit fälliger Abgabenschuldigkeiten ist nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nicht das Rechtsinstitut der Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO, sondern jenes der Löschung durch Abschreibung gemäß § 235 BAO vorgesehen.

Zu dem in der Beschwerdeverhandlung vorgebrachten leichteren Sanierbarkeit der wirtschaftlichen Lage des Bf durch Berücksichtigung des Betrages ist zu bemerken, dass der Bf damit nicht konkret dargetan hat, inwieweit durch die Gewährung der begehrten Nachsicht eine tatsächlich fühlbare Verbesserung der wirtschaftlichen Lage herbeigeführt werden würde.

Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde, durch Abgabennachsicht zur Sanierung von in wirtschaftliche Schwierigkeiten geratenen Unternehmen beizutragen, besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, und zwar auch dann nicht, wenn andere Gläubiger des Abgabepflichtigen freiwillig Nachlässe gewähren (VwGH 23.01.1996, 95/14/0062).

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 30. Mai 2018