

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Kapelari & Tschiderer GmbH & CoKG, 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43/2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 17.8.2010 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs. 1 BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 i. V. m. Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

1.1. Mit Eingabe vom 28.9.2009 beantragte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (kurz: Bf.), die Einkommensteuern der Jahre 1997 (31.719,37 Euro) und 1998 (21.060,59 Euro) sowie Aussetzungszinsen (15.876,63 Euro) gemäß § 236 BAO nachzusehen. Die Begründung lautet wie folgt:

*„...Unser Mandant war in den Jahren 1997 und 1998 als Moderator für ein österreichisches Unternehmen tätig. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit hat mein Mandant, dessen Wohnsitz und Büro immer ausschließlich in Deutschland waren, in seinen deutschen Steuererklärungen angegeben und in Deutschland versteuert, wie den beiliegenden Steuerbescheiden für die Jahre 1997 und 1998 entnommen werden kann.*

*Im Jahr 1997 wurden 140.979 DM als Einkünfte aus selbständiger Arbeit deklariert, im Jahr 1998 112.804 DM. Die Einkünfte dieser beiden Jahre stammen de facto ausschließlich aus der in Österreich verfahrensgegenständlichen Tätigkeit. Die Unterschiede zu den in Österreich der Besteuerung zugrunde gelegten Zahlen resultieren aus unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften.*

Anzumerken ist noch, wie bereits im Rechtsmittelverfahren ausführlich dargestellt, dass die Jahre 1997 und 1998 Ausnahmejahre hinsichtlich der Gewinne waren. Üblicher Weise hat sich unser Mandant als Moderator auf Zeit mehr schlecht als recht durchgeschlagen, mit zahlreichen Verlustjahren und Jahren mit sehr geringem Einkommen.

Durch die Verlagerung der Besteuerung der Einkünfte aus dem ausnahmsweise längeren Auftrag bei der X-AG im Zuge des Rechtsmittelverfahrens nach Österreich konnte kein Verlustausgleich mit früheren Verlusten erfolgen, auch Verluste aus der Vermietung in Deutschland konnten in Österreich nicht berücksichtigt werden. Seit 2000 ist unser Mandant in Pension und bezieht eine kleine Rente in Deutschland.

Die Einhebung der fälligen Einkommensteuern und Aussetzungszinsen wäre nach Lage des Falles unbillig. Diese Unbilligkeit ist im vorliegenden Fall sowohl sachlich als auch persönlich bedingt.

Die sachliche Unbilligkeit liegt darin, dass die Einkünfte der Jahre 1997 und 1998 auf Grund der geänderten Judikatur zu Betriebsstätten nunmehr in Österreich der Einkommensteuer unterzogen werden, obwohl sie unser Mandant im Rahmen der Einkünfte aus seinem deutschen Beratungsbetrieb nach bestem Wissen und Gewissen bereits in Deutschland in vollem Umfang der Einkommensbesteuerung unterworfen hat und diese Steuern auch bezahlt hat.

Österreich unterwirft nun die beiden Jahre 1997 und 1998 ohne Berücksichtigung von Vorjahresverlusten und Verlusten im Ausland einer hohen Besteuerung in Österreich, ohne Berücksichtigung dieser Vorjahresverluste und sonstigen Verluste, was letztlich zu einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips führt. Auch wenn grundsätzlich der Wohnsitzstaat – hier Deutschland – für eine Berücksichtigung zu sorgen hätte, geht dies im vorliegenden Fall ins Leere, wenn Deutschland die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit entzogen wird und diese für die Jahre 1997 und 1998 Österreich zur Besteuerung zugewiesen werden.

Sachlich unbillig ist die Steuereinhebung auch deshalb, weil die Rechtsansicht unseres Mandanten auf Basis der damals bekannten Judikatur absolut vertretbar war, und erst nach einem langjährigen Verfahren (die ersten Anforderungen durch den UFS auf der Grundlage der Berufung vom 5.11.2001 fanden erst im Frühjahr 2007 statt) die Annahme einer Betriebsstätte durch die österreichische Finanzverwaltung seitens des Abgabepflichtigen auf Grund der zwischenzeitig ergangenen Judikatur anerkannt werden musste.

Die Einhebung führt aber auch zu einer persönlichen Unbilligkeit: Unser Mandant ist seit dem Jahr 2000 Pensionist. Seine geringen Ersparnisse sind aufgebraucht. Er bezieht eine monatliche Pension in Höhe von rund 1.000 Euro, von der noch die Krankenversicherung zu bezahlen ist. In seinem Eigentum befindet sich eine Eigentumswohnung, die noch mit einem Kredit von rund 60.000 Euro belastet ist, den er und seine Frau (die ebenfalls eine geringe Rente bezieht) gemeinsam bedienen. Darüber hinaus ist er Eigentümer einer abgewohnten Studentenbude in B. im Ausmaß von ca. 27 m<sup>2</sup>, die eine jährliche Miete

*von rund 1.200 Euro abwirft und praktisch unverkäuflich ist. Die Rente und die Miete benötigt er zur Bestreitung eines bescheidenen Lebensunterhalts. Die Bezahlung der angeführten Einkommensteuern und Aussetzungszinsen ist ihm nicht möglich bzw. würde seine Existenz und die seiner Frau vernichten.*

*Theoretisch wäre die Einleitung eines Verständigungsverfahrens möglich, um allenfalls eine Erstattung von Einkommensteuern in Deutschland zu bewirken. Im vorliegenden Fall führt dies aber zu keiner Erleichterung für meinen Mandanten: für das Jahr 1998 wurde letztlich unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus dem Jahr 1999 die Einkommensteuer mit Null festgesetzt. Für das Jahr 1997 liegt uns ein Bescheid vom 7.11.2000 vor, mit einer Gesamtbelastung an Einkommensteuer 2007 (gemeint: 1997) in Höhe von 37.532 DM (19.189,91 Euro). Ob dies tatsächlich die letztgültige Belastung ist, lässt sich an Hand der uns und unserem Mandanten derzeit vorliegenden Unterlagen nicht beurteilen.*

*Zu berücksichtigen ist überdies, dass das Verständigungsverfahren für einen Laien sehr kompliziert ist, unser Mandant würde daher fachliche Beratung und Vertretung benötigen. Eine derartige Vertretung kann sich unser Mandat auf Grund seiner Einkommenssituation nicht mehr leisten. Abgesehen davon wäre das Verfahren sowohl für die involvierten Behörden als auch für unseren Mandanten zeitlich sehr aufwendig, die allenfalls zu erstattenden deutschen Einkommensteuern würden den in Österreich geschuldeten Betrag bei weitem nicht erreichen...“*

1.2. Mit Bescheid vom 17.8.2010 wies das Finanzamt den Nachsichtsantrag ab. Nach ausführlicher Darstellung des Verfahrensganges (auch im Abgabenfestsetzungsverfahren) und Wiedergabe von Rechtssätzen aus Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes kam das Finanzamt fallbezogen zum Ergebnis, dass eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus sachlichen Gründen nicht vorliege, weil die Abgabennachforderung ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei, die alle Steuerpflichtigen in ähnlicher Lage treffe. Eine anormale Belastung des Bf. sei nicht gegeben. Weiters habe der Bf. im Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998 den Vorlageantrag zurückgezogen, weshalb dieser mit Bescheid vom 7.12.2008 als gegenstandslos erklärt worden sei. Die Nachsicht diene nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterbliebenen Einwendungen zum Durchbruch zu verhelfen.

Zur persönlich bedingten Unbilligkeit der Abgabeneinhebung habe der Bf. bloß vorgebracht, dass die Abgabenentrichtung sowohl seine als auch die Existenz der Ehegattin vernichten würde. Diese Behauptung sei nur teilweise konkretisiert worden, indem der Bf. vorgebracht habe, er bestreite seinen Lebensunterhalt von einer Pension (monatlich zirka 1.000 Euro) und Einkünften aus Vermietung (rund 1.200 Euro jährlich). Zusätzlich beziehe seine Ehegattin eine kleine Rente in unbekannter Höhe. Andere Einnahmen und Vermögenswerte habe der Bf. nicht angeführt. Der Bf. habe auch keine Nachweise betreffend die Höhe der Pensionsbezüge sowie den aushaftenden Kredit für die Eigentumswohnung erbracht und die Höhe der Kreditrückzahlungen weder bekannt gegeben noch nachgewiesen. In Anbetracht der erklärten Gewinne der Jahre 1997

bis 1998 und der in Deutschland entrichteten Versicherungsbeiträge („wohl inklusive Pensionsversicherungsbeiträge“) erscheine eine monatliche Rente von zirka 1.000 Euro als „eher gering“. Die Höhe der in den deutschen Einkommensteuerbescheiden 1997 und 1998 angeführten Versicherungsbeiträge (30.732 DM bzw. 33.056 DM) sei als Indiz dafür zu sehen, dass „möglicherweise eine höhere als die angegebene Rente bezogen“ werde. Zudem seien in den deutschen Steuererklärungen Einnahmen aus Kapitalvermögen (1997: 5.248 DM, 1998: 7.372 DM) und Einkünfte aus Vermietung (1997: 4.4.97 DM, 1998: -16.339 DM) ausgewiesen, die den Schluss nahelegten, dass „nach wie vor die angeführten Einkünfte erzielt werden“. Aktuelle Steuerbescheide aus Deutschland lägen nicht vor. Da somit der Bf. seine wirtschaftlichen Verhältnisse nicht vollständig offengelegt habe, könne eine durch die Abgabeneinhebung bedingte Existenzgefährdung nicht angenommen werden. Nach Ansicht des Finanzamtes seien dem Bf. Ratenzahlungen zumutbar. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 212 BAO könnten Zahlungserleichterungen bewilligt werden.

1.3. In der Berufung vom 29.9.2010 wurde den Ausführungen des Finanzamtes, eine Nachsicht diene nicht dazu, um im Abgabenfestsetzungsverfahren unterbliebene Einwendungen nachzuholen, entgegnet, dass sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Begründung einer inländischen Betriebsstätte in den Jahren seit 1997 deutlich geändert habe. Laut Erkenntnis vom 25.11.1992, 91/13/0144, habe die bloße Mitbenutzung eines Raumes keine Betriebsstätte begründet, während im Erkenntnis vom 18.3.2004, 2000/15/0118, die gegenteilige Ansicht vertreten worden sei. Aufgrund der geänderten Rechtsprechung habe die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 (aus der Sicht im Dezember 2008) keine Aussicht auf Erfolg mehr gehabt, weshalb der Vorlageantrag zurückgenommen worden sei. Da die Aufrechterhaltung dieser Berufung keinen Sinn gemacht hätte, diene der Nachsichtsantrag nicht dazu, die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 einer weiteren (zusätzlichen) Überprüfung zu unterziehen bzw. ein versäumtes Rechtsmittel nachzuholen.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung sei darin zu sehen, dass aufgrund der isolierten Zurechnung von Einkünften zur Betriebsstätte in Österreich lediglich die außerordentlich guten Ergebnisse der Jahre 1997 und 1998 unter Ausklammerung der nicht im Inland angefallenen Kosten sowie der vorhergehenden und nachfolgenden Verluste aus der selbständigen Tätigkeit des Bf. besteuert worden seien. Darüber hinaus trage auch die Nichtberücksichtigung von Verlusten aus der Vermietung in Deutschland dazu bei, dass die Besteuerung des Bf. in Österreich in keinem Verhältnis zu seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehe. Im Vergleich zu österreichischen Steuerpflichtigen führe die Besteuerung nur der in der österreichischen Betriebsstätte erzielten Ergebnisse zu einer abnormalen Belastungswirkung.

Eine sachliche Unbilligkeit sei auch deshalb gegeben, weil der Bf. – insbesondere aufgrund der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.1992, 1991/13/0144, vertretenen Rechtsanschauung – vom Nichtvorliegen einer Betriebsstätte in Österreich und somit auch davon ausgehen habe können, seinen steuerlichen Verpflichtungen

durch die Versteuerung seiner Einkünfte aus seiner Moderatorenätigkeit (Projekt Y.) in Deutschland nachgekommen zu sein.

Das Finanzamt habe eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Wesentlichen auf der Grundlage von Vermutungen verneint und die im Nachsichtsantrag dargelegten Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. nicht berücksichtigt. Beigeschlossen sei eine Darstellung der aktuellen Einkommens- und Vermögenssituation beider Ehegatten, auch wenn die Ehegattin für die nachsichtsgegenständlichen Steuerschulden nicht hafte. Aus dieser Aufstellung sei ersichtlich, dass ein bescheidener Lebensunterhalt des Bf. mit seinen eigenen Einkünften nicht bestritten werden könne, sondern dazu auch das Einkommen der Ehegattin herangezogen werden müsse.

Eine Begleichung der offenen Steuerschulden aus dem Einkommen und Vermögen des Bf. sei nicht einmal in Raten möglich. Die Eigentumswohnung gehöre beiden Ehegatten und diene der Befriedigung ihres dringenden Wohnbedürfnisses. Weiters besitze der Bf. ein Wohnmobil, das maximal 25.000 Euro wert sei. Da eine Bedienung des Zwischenfinanzierungsdarlehens für die Eigentumswohnung von 60.000 Euro aus dem laufenden Haushaltseinkommen derzeit nicht möglich sei, sei eine Veräußerung des Wohnmobils (zwecks Darlehensreduzierung mit dem Verkaufserlös) geplant. Die Abgabeneinhebung wäre mit außerordentlichen Schwierigkeiten verbunden und würde die Existenz des Bf. und seiner Ehegattin gefährden.

Weiters sei der schlechte Gesundheitszustand des Bf. zu berücksichtigen, der laut angeschlossenem Rentenbescheid vom 13.9.2001 zur Zuerkennung einer Altersrente für schwerbehinderte Menschen geführt habe. Aufgrund seines Alters und des schlechten Allgemeinzustandes sei es dem Bf. auch nicht möglich, sich eine neue Einkunftsquelle zu erschließen. Ein Zwangsverkauf des Miteigentumsanteils an der gemeinsamen Ehewohnung würde (sofern überhaupt möglich) zu einer Vermögensverschleuderung führen und sei dem Bf. wegen seines Gesundheitszustandes nicht zumutbar.

Erschwerend käme hinzu, dass wegen der Insolvenz der Baufirma die Eintragung des Liegenschaftserwerbs im Grundbuch noch nicht erfolgt sei.

Nach Ansicht des Bf. sei sowohl eine sachliche als auch eine persönliche Einhebungsunbilligkeit als Voraussetzung für eine Ermessensentscheidung gegeben. Im Rahmen dieser Ermessensentscheidung sei auch zu berücksichtigen, dass der für die Steuerfestsetzung maßgebliche Sachverhalt zu einer Zeit verwirklicht worden sei, als die Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte deutlich höher gewesen seien, wobei in vergleichbaren Fällen von Lehre und Rechtsprechung noch keine Betriebsstätte angenommen worden sei. Der Bf. sei seinen steuerlichen Verpflichtungen, die seiner Ansicht nach (nur) gegenüber den deutschen Abgabenbehörden bestanden hätten, immer nachgekommen. Weiters sei bei der Ausübung des Ermessens die lange Dauer des Festsetzungsverfahrens (2001 – 2008) in Betracht zu ziehen, die den Bf. enorm belastet habe.

Weiters führte der Bf. unter dem Titel „Chronologische Entwicklung“ aus:

*„- Geboren ....1938 , verheiratet in zweiter Ehe mit Z. , drei Kinder aus erster Ehe... .*

*- 1955 bis 1959 Ausbildung zum Elektro-Mechaniker*

*- 1959 bis 1962 Ingenieurstudium*

*- Angestelltenverhältnis in Deutschland bis 1967*

*- August 1967 bis August 1976: Arbeit für X-GmbH in M. im Rahmen eines Dienstverhältnisses. 1968 erstmals gravierende gesundheitliche Probleme und Operation in M. . 1973 Kauf eines Hauses in A. .*

*1976 bis 1988: Arbeit im Rahmen von Dienstverhältnissen zunächst bei X-GmbH , dann im Werkzeugmaschinenbau. 1980 Bau und Bezug des Hauses in C. , 1985 Erwerb einer kleinen Eigentumswohnung (27 m<sup>2</sup>) in B. .*

*1989 bis 1998 selbständige Tätigkeit als beratender Ingenieur; daneben bestand von 1992 bis 1994 eine Minderheitsbeteiligung an einer Werkzeugmaschinenfabrik, die 1994 aufgrund von Meinungsverschiedenheiten mit dem Mehrheitseigentümer wieder abgegeben wurde. Aus dieser Beteiligung und der damit verbundenen Geschäftsführerposition resultierten weitere Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Anschaffung der Beteiligung erfolgte fremdfinanziert, durch den Ausstieg konnten gerade die Anschaffungsverbindlichkeiten wieder abgedeckt werden. Seit 1990 wiederum gravierende gesundheitliche Probleme, die 1993 zu zwei Bandscheibenoperationen und einer Krampfaderoperation am rechten Bein führten. Die selbständige Tätigkeit wurde vom Büro unseres Mandanten in C. aus geführt, er wurde auf Vermittlung der I. als Moderator auf Zeit eingesetzt. Diese Tätigkeit ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass aus häufigen und mit hohem Aufwand verbundenen Vorstellungsterminen in mehreren Staaten in Europa nur gelegentlich und oft nur sehr kurze Aufträge entstanden, die sich überdies auf mehrere Staaten in Europa verteilten. Der Auftrag von I. im Rahmen des Y. Projekts war von den Verdienstmöglichkeit insbesondere aufgrund der nicht vorhersehbaren Dauer ein Glücksfall, der allerdings durch nachfolgende Gerichtsverfahren um ausstehende Honorare und Honorarrückzahlungen sehr beeinträchtigt wurde.*

*- 1998: Scheidung von seiner Frau.... Im Rahmen der Scheidung wurde unser Mandant dazu verpflichtet, sämtliche Liegenschaften (Häuser in A. und C. sowie die kleine Wohnung in B. ) auf seine Kinder zu überschreiben. Unserem Mandanten verblieb der Nießbrauch bis an sein Lebensende, für seinen Wohnsitz in C. bekam überdies seine zweite Ehefrau E. den Nießbrauch für weitere 5 Jahre nach dem Ableben unseres Mandanten zuerkannt. Die Liegenschaften waren zu diesem Zeitpunkt mit Hypotheken belastet, Geldvermögen war nicht vorhanden. Unser Mandant als Nießbrauchsberichtigter wurde nicht nur zur Bedienung aller Darlehen, sondern auch zur Tragung aller Kosten für die Liegenschaften verpflichtet. Überdies wurde unser Mandant zur Bezahlung von 370.000 DM (189.180,90 Euro) als Zugewinnausgleich sowie zur Bezahlung eines Ausgleichs der Rentenanwartschaft in Höhe von 23.358,81 DM (11.943,35 Euro) verpflichtet (Beilage 1: Scheidungsfolgenvereinbarung; Beilage 2: Scheidungsurteil).*

- Oktober 2000: Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension aufgrund der gravierenden gesundheitlichen Probleme (Beilage 3).
- 2006: weitere Bandscheibenoperation
- Zur Lösung der sowohl für die neuen Eigentümer der Liegenschaften (de facto keine Nutzungs- bzw. Verwertungsmöglichkeit aufgrund der Nießbrauchsbelastung) als auch für unseren Mandanten als Nießbrauchsberechtigter (Tragung sämtlicher Darlehensrückzahlungen und sämtlicher Kosten) unbefriedigenden Situation hat unser Mandant 2006 mit seinen Kindern vereinbart, eine neue Wohnung zur Deckung seines Wohnbedürfnisses zu kaufen. Zur Finanzierung war er bereit, auf seinen Nießbrauch zu verzichten und einem Verkauf der Liegenschaften in A. und C. zuzustimmen, wenn seine Kinder als Eigentümer ihm einen Teil des Verkaufserlöses zur Mitfinanzierung des Wohnungskaufs überlassen.
- 4.7.2006: Abschluss eines Kaufvertrags über den Erwerb der (damals noch zu errichtenden) Eigentumswohnung in ..... , um den Kaufpreis von 336.200 Euro zuzüglich Nebenkosten, insgesamt wurden bis dato 404.414 Euro bezahlt (Auszug Kaufvertrag und Kostenaufstellung, Beilage 4). Der Kaufpreis samt Nebenkosten wurde zum Teil über einen Finanzierungsrahmen der Bank.... in Höhe von 360.000 Euro finanziert (Laufzeit der Finanzierung bis 30.10.2007). Die Restzahlung sowie Teillösungen erfolgten über die von den Kindern abgetretenen Kaufpreisteile aus dem Verkauf von A. und C.. Die Teillösungen sind aus den Prolongationen der Darlehensverträge ersichtlich. Per 30.10.2007 wurde unter Berücksichtigung der Teilarückzahlungen die Zwischenfinanzierung in Höhe von 145.000 Euro prolongiert. Nach weiteren Rückzahlungen erfolgte am 21.9.2009 eine weitere Prolongation eines Betrags von 60.000 Euro. Davon sind derzeit noch 57.506,50 Euro offen (Darlehensverträge, Auszug zum 30.8.2010 und Aufstellung der Entwicklung der Darlehen.... , Beilage 5).
- Unser Mandant bezieht aktuell eine Nettorente der Deutschen Rentenversicherung Bund in Höhe von 592,97 Euro monatlich, zuzüglich einer Nettorente von 478,78 Euro monatlich vom X-Rentenservice , insgesamt somit monatlich 1.041,75 Euro. Seine Frau E. erhält eine Nettopension von 751,58 Euro monatlich, das Haushaltseinkommen beträgt daher aktuell 1.793,33 Euro (Beilage 6).
- Im Eigentum unseres Mandanten befindet sich ein alter PKW Marke... , Baujahr 1992, mit einem Zeitwert von ca. 2.500 Euro sowie ein italienisches Wohnmobil auf Sprinterbasis, Baujahr 2004, mit einem Zeitwert von ca. 25.000 Euro; seine Frau ist Eigentümerin eines PKW der Marke.... , Baujahr 1999, mit einem Zeitwert von ca. 2.000 Euro (Beilage 7).
- Unser Mandant hat aus seiner selbständigen Tätigkeit im Wesentlichen mit Ausnahme der beiden Jahre, in denen er für die Firma I. im Rahmen des Projekts Y. tätig war, nur im Jahr 1996 ein nennenswert positives Ergebnis erzielt. Im Jahr 1991 weist die Steuererklärung einen Verlust von umgerechnet 6.516 Euro aus, 1992 einen Gewinn von 195,30 Euro, 1993 einen Verlust von 3.630,74 Euro, 1994 einen Verlust von

*20.851,31 Euro, 1995 einen Verlust von 30.366,60 Euro. 1996 konnte ein Gewinn von 16.506,29 Euro, 1997 ein Gewinn von 69.478,47 Euro, 1998 ein Gewinn von 57.656,65 Euro erzielt werden. Ab 1999 fielen Verluste an, zunächst von 30.740,36 Euro, dann 2000 mit 8.642,50 Euro und 2001 mit 11.317,62 Euro. Die Verluste ab 1999 (also bereits nach krankheitsbedingter Aufgabe der Tätigkeit) stehen im Wesentlichen im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit mit der Firma I. um ausstehende Honorare und damit verbundenen Rechtsverfolgungskosten bzw. die Rückzahlung von Honoraren für die Tätigkeit für I. (Beilage 8: deutsche Steuerbescheide 1991 bis 2008).*

*- Unser Mandant verfügt über keine Ersparnisse mehr, dies insbesondere aufgrund der Folgen der Scheidung von seiner ersten Frau, des Rechtsstreits mit I., der erheblichen Aufwendungen für die im Nießbrauch befindlichen Liegenschaften (siehe negative Einkünfte aus Vermietung lt. Steuerbescheid, 1991, 1992, 1997, 1998, 2001, 2002, 2004 und 2008 aufgrund erheblicher Reparaturaufwendungen) sowie seiner insgesamt nicht sehr erfolgreichen selbständigen Tätigkeit. Der Vollständigkeit halber wird noch angeführt, dass seine Frau E. als einzige Ersparnisse über einen T-Fonds verfügt, mit einem Wert von 6.811,74 Euro zum 31.12.2009 (Beilage 9)...“*

1.4. Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung mit Bericht vom 4.10.2010 dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigende Berufung wurde erwogen:

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

Die auf Grund des § 236 BAO erlassene und am 20. Dezember 2005 kundgemachte Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005, normiert dazu Folgendes:

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

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;

2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

§ 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."

2.2. Dem Finanzamt ist zwar beizupflichten, dass im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegt. Ihm obliegt es im Sinn seiner (erhöhten) Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Allerdings ist auch im Fall einer Mitwirkungspflicht der Partei in Abgabenverfahren die Abgabenbehörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht befreit (vgl. VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008; VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150; VwGH 21.4.1997, 92/17/0232).

Im vorliegenden Beschwerdefall hat das Finanzamt eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneint. Dem Bf. seien bei seinen Vermögens- und Einkommensverhältnissen Ratenzahlungen zumutbar. Stichhaltige Feststellungen, die eine solche Beurteilung rechtfertigen, können dem angefochtenen Bescheid jedoch nicht entnommen werden. Zum einen hat sich das Finanzamt auf den Standpunkt gestellt, dass von einer vollständigen Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. nicht ausgegangen werden könne, weil im Nachsichtsantrag nur Pensionseinkünfte und Mieteinnahmen bzw. die Eigentumswohnung der Ehegatten und ein diesbezüglicher Kredit angeführt, "andere Vermögenswerte und Einnahmen" aber nicht angegeben worden seien. Weiters argumentierte das Finanzamt damit, dass die Höhe der in den deutschen Einkommensteuerbescheiden für 1997 und 1998 ausgewiesenen Gewinne und Versicherungsbeiträge darauf hindeute, dass der Bf. „möglicherweise eine höhere als die angegebene Rente“ beziehe. Zum anderen stützte sich das Finanzamt darauf, dass in den genannten Bescheiden ("steigende") Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietungseinkünfte ausgewiesen seien, welche die Vermutung nahelegten, dass der Bf. solche Einkünfte noch immer erziele. Dabei übergang das Finanzamt das Vorbringen des Bf., seine Ersparnisse seien mittlerweile aufgebraucht. Auf die weiteren Ausführungen im Nachsichtsantrag, die "abgewohnte Studentenbude" in B. (mit einer Fläche vom 27 m<sup>2</sup>) sei praktisch unverkäuflich, ging das Finanzamt ebenfalls nicht ein.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass für die Entscheidung bei Nachsichtsansuchen die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend sind (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 236 Tz 10, mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur). Das Finanzamt hat die Höhe der vom Bf. bekannt gegebenen Pensionseinkünfte aus nicht nachvollziehbaren Gründen in Zweifel gezogen und die in den Jahren 1997 bis 1998 erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Anlass für die Vermutung genommen, „dass nach wie vor die angeführten Einkünfte erzielt werden“. Weiters hat das Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Größenordnung der Jahre 1997 und 1998 unterstellt, dabei allerdings am Umstand vorbeigesehen, dass im deutschen Einkommensteuerbescheid für 1998 ein negatives Ergebnis (zirka 16.339 DM) ausgewiesen wurde.

Die Beurteilung, dass keine Existenzgefährdung des Bf. anzunehmen sei, darf nicht aufgrund bloßer Vermutungen oder Annahmen, sondern nur aufgrund entsprechender, verfahrensrechtlich einwandfrei getroffener Feststellungen getroffen werden. Der Wahrung des Parteiengehörs kommt entsprechende Bedeutung zu. Trotz der den Bf. treffenden Mitwirkungspflicht wäre das Finanzamt verhalten gewesen, vom Bf. eine auf den Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen bezogene Präzisierung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse zu verlangen und gegebenenfalls ausgehend von weiteren Angaben und Ermittlungen konkrete Sachverhaltsfeststellungen betreffend das Vorliegen der geltend gemachten persönlichen Unbilligkeit zu treffen (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150). Davon kann im vorliegenden Beschwerdefall keine Rede sein. Auch hat es das Finanzamt unterlassen, dem Bf. jene Fakten aus den deutschen Einkommensteuererklärungen für 1997 und 1998 zur Stellungnahme vorzuhalten, derentwegen das Finanzamt zu einem für den Bf. negativen Ergebnis gelangte – allerdings ohne konkrete Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen zu treffen. Damit wurde dem Bf. auch die Möglichkeit genommen, schon im Verwaltungsverfahren die behauptete Existenzgefährdung allenfalls durch zusätzliche Angaben über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse entsprechend zu erhärten und die vom Finanzamt vermissten Nachweise zu erbringen.

2.3. Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Eine Unterlassung von Ermittlungen (Abs. 1) kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde (oder im Vorlageantrag) Umstände vorgetragen werden und

das Finanzamt vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278, Tz 11).

2.4. Aus den oben dargelegten Gründen werden im fortgesetzten Verfahren die *aktuellen* Einkommensverhältnisse des Bf. und seiner Ehegattin exakt zu erheben bzw. Feststellungen über das dem Bf. und seiner Ehegattin tatsächlich zur Verfügung stehende (Netto-)Einkommen und die laufenden Belastungen sowie die Lebenshaltungskosten zu treffen sein. Davon ausgehend sind auch Feststellungen darüber zu treffen, ob die Abgabenentrichtung nur durch eine Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre. Diesbezüglich sind auch konkrete Sachverhaltsermittlungen zu der im Nachsichtsantrag aufgestellten Behauptung erforderlich, die vermietete Kleinwohnung des Bf. in B. sei praktisch unverkäuflich. Eine Beurteilung dieser Frage erfordert genauere Kenntnisse über Alter, Zustand und Lage der Wohnung sowie über die derzeitige Marktsituation etc.

Was die laut Nachsichtsantrag mit einem Kredit von zirka 60.000 Euro belastete Wohnung in K. betrifft, durfte sich das Finanzamt nicht mit der Feststellung begnügen, es sei "kein Eigentumsnachweis" erbracht und die Höhe der Kreditraten nicht bekannt gegeben worden. Vielmehr sind konkrete Feststellungen zum Vorbringen in der Beschwerde erforderlich, wonach eine Veräußerung der nach der Aktenlage dem dringenden Wohnbedürfnis des Bf. und seiner Ehegattin dienenden Wohnung aufgrund des hohen Alters des Bf. und seines schlechten Gesundheitszustands unzumutbar sei. Weiters wird auf das Vorbringen in der Beschwerde (S. 4 unten), eine zwangsweise Verwertung des Anteils des Bf. an der gemeinsamen Wohnung würde zu einer Vermögensverschleuderung führen, einzugehen sein. Dabei ist zu prüfen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen eine Vollstreckung auf den Liegenschaftsanteil des Bf. möglich wäre und welche wirtschaftliche Konsequenzen sich hieraus für den Bf. und seine Ehegattin letztlich ergeben würden (vgl. zur österr. Rechtslage bei Exekution auf Liegenschaftsanteile im gemeinsamen Wohnungseigentum von Ehegatten: § 13 Abs. 3 WEG 2002; Angst, EO, § 37 Rz 22 u. § 238 Rz 3-6).

Sollte das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren zum Ergebnis gelangen, dass die Einhebung der (gesamten) Abgabenschuld aus persönlichen Gründen unbillig sei, wäre im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 236 Tz 16 ff, mwN). Vorsorglich wird auf das diesbezügliche Vorbringen des Bf. sowie darauf hingewiesen, dass auch eine solche Abwägung entsprechender Sachverhaltsfeststellungen bedarf.

2.5. Hingegen hat das Finanzamt dem Vorbringen, mit welchem eine sachliche Einhebungsunbilligkeit behauptet wird, die Eignung als Nachsichtgrund zu Recht abgesprochen:

Nach § 3 Z 1 der oben zitierten Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches 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. Dies wurde aber in der Beschwerde gerade nicht behauptet, wenn dort unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.1992, 91/13/0144, und 18.3.2004, 2000/15/0118, vorgebracht wurde, dass sich die Rechtsprechung zum Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte in einer Weise geändert habe, dass aus der Sicht des Jahres 2008 „keine Chance auf positive Erledigung“ der gegen die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 1997 und 1998 gerichteten Berufung mehr bestanden habe. Denn mit diesem Vorbringen wird weder ein steuerlich relevantes Verhalten des Bf. bezüglich des Entstehens der Abgabepflicht in den maßgeblichen Jahren, noch ein daraus resultierender Vertrauensschaden (vgl. dazu etwa Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 114, Tz 11) aufgezeigt, sondern lediglich eine aus dem Blickwinkel des § 236 BAO unmaßgebliche Einschätzung des Bf. in Bezug auf die Erfolgsaussichten der gegen die Abgabenfestsetzung erhobenen Berufung zur Darstellung gebracht.

Ein solcher Vertrauensschaden ergibt sich auch nicht daraus, dass die vom Bf. in den Jahren 1997 und 1998 erzielten inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der österreichischen Einkommensteuer (vgl. Bescheide v. 28.9.2001) ungeachtet des Umstands unterzogen wurden, dass diese Einkünfte in Deutschland bereits besteuert worden waren bzw. in der Folge besteuert wurden (vgl. ESt-Bescheide 1997 v. 7.11.2000 u. 1998 v. 15.2.2002). Zwar liegt unstrittig eine dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland nicht entsprechende Doppelbesteuerung vor, wenn die vom Bf. im Rahmen einer österreichischen Betriebsstätte erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowohl im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat erfasst wurden. Bei der Konstellation des Beschwerdefalles kann es aber nicht Aufgabe des Nachsichtsverfahrens sein, diese Doppelbesteuerung zu beseitigen. Vielmehr sieht das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland für derartige Fälle ein Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsstaaten vor, in welchem der Bf. seinen Fall der zuständigen Behörde seines Ansässigkeitsstaates (BRD) hätte vortragen können. Diese hätte sich dann bemüht, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen österreichischen Behörde so zu regeln, dass eine abkommenswidrige Besteuerung vermieden wird (vgl. Artikel 25 DBA Deutschland, BGBl. III, 182/2002; Art. 19 des bis 2002 noch anzuwendenden Abkommens, BGBl. Nr. 221/1955, idF BGBl. Nr. 361/1994).

Das Vorbringen des Bf., aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse könne er sich eine fachliche Beratung in so einem "komplizierten" Verfahren nicht mehr leisten, überzeugt schon deshalb nicht, weil er ein Verständigungsverfahren bereits ab jenem Zeitpunkt hätte beantragen können, als eine dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht entsprechende Besteuerung drohte; keineswegs musste die abkommenswidrige Besteuerung abgewartet werden. Da der Bf. vom Finanzamt erstmals im Jahr 1999 zur Einreichung der Einkommensteuererklärungen für 1997 und 1998 aufgefordert wurde, hätte er schon damals von einer drohenden Doppelbesteuerung ausgehen können bzw. müssen, wenn er entgegen der Ansicht des Finanzamtes auf dem

Standpunkt beharrte, das Besteuerungsrecht an den in Österreich erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb stehe nicht Österreich, sondern Deutschland zu. Dass aber dem Bf. die Anregung eines Verständigungsverfahrens schon ab dem Jahr 1999 nicht zumutbar gewesen wäre, behauptet er selbst nicht. Weiters hätte ein Verständigungsverfahren unabhängig davon eingeleitet werden können, ob auch die nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen Rechtsmittel ergriffen werden (vgl. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien: Linde 2002, Tz 531 ff).

Insoweit der Bf. darauf verweist, dass eine allfällige Erstattung von deutschen Einkommensteuern als mögliche Folge eines Verständigungsverfahrens zu keiner "Erleichterung" für ihn geführt hätte, ist ihm zu erwidern, dass er damit einen hypothetischen Sachverhalt ins Treffen führt, auf den ein Nachsichtsantrag grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden kann. Auf das theoretische Ergebnis eines unterbliebenen Verständigungsverfahrens ist daher nicht näher einzugehen. Im Übrigen läge nach § 3 Z 3 der oben zitierten Verordnung eine sachliche Unbilligkeit aufgrund einer internationalen Doppelbesteuerung nur dann vor, wenn deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die in der VO aufgezählten Hindernisse entgegenstünden. Ein derartiger Unbilligkeitsgrund liegt hier unstrittig nicht vor.

Der Bf. meint weiters, die Besteuerung seiner inländischen Einkünfte der Jahre 1997 und 1998 „ohne Berücksichtigung von Vorjahresverlusten und Verlusten im Ausland“ verletze das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Zurechnung der außergewöhnlich hohen Einkünfte dieser Jahre zur inländischen Betriebsstätte unter Außerachtlassung der nicht in Österreich angefallenen Kosten sowie der "vorhergehenden und nachfolgenden Verluste" in Verbindung mit der Nichtberücksichtigung von Verlusten aus der Wohnungsvermietung in Deutschland führe zu einer Besteuerung, die in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. stehe.

Diese Argumentation übersieht zunächst, dass in der steuerlichen Behandlung der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Steuerinländer) einerseits und der beschränkt Steuerpflichtigen (Steuerausländer) andererseits Unterschiede bestehen, die grundsätzlich unbedenklich sind (vgl. Jakom/Marschner EStG, § 1 Rz 56, mwN). So erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte, während beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 nur mit den in § 98 EStG erschöpfend aufgezählten Einkünften zur Einkommensteuer erfasst werden. Dass die vom Bf. vor dem Eintritt in die beschränkte Steuerpflicht erlittenen ausländischen Verluste weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 EStG 1988, noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 leg. cit. in Betracht kommen, ergibt sich aus den §§ 1 Abs. 3 und 102 Abs. 2 Z 2 EStG. Für eine Berücksichtigung von Verlusten, die der Bf. erst nach dem Ende der beschränkten Steuerpflicht erlitten hat, besteht erst recht keine Rechtsgrundlage. Auch der Umstand, dass bei der Bemessung der österreichischen Einkommensteuer weder negative noch positive Ergebnisse aus der Vermietung einer Wohnung im Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen waren, ist eine Auswirkung der durch innerstaatliches bzw. DBA-Recht vorgegebenen Rechtslage, die alle davon betroffenen

Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft. Eine sachliche Unbilligkeit wird dadurch nicht begründet (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253).

Der Bf. wendet schließlich ein, dass die isolierte Besteuerung der seiner österreichischen Betriebsstätte zugeordneten Einkünfte im Vergleich mit unbeschränkt Steuerpflichtigen zu einer abnormalen Steuerbelastung geführt habe. In diesem Punkt ist dem Bf. zwar einzuräumen, dass Steuerausländer gegenüber Steuerinländern nicht benachteiligt werden dürfen, wenn sich diese in einer vergleichbaren Situation befinden (vgl. z. B. EuGH 11.8.95, C-80/94 Wielockx; EuGH 14.2.95, C-279/93, Schumacker). Aus dem vom Bf. angestellten Vergleich zwischen seiner Steuerbelastung und jener unbeschränkt Steuerpflichtiger ist aber für das vorliegende Verfahren nichts gewonnen, weil mit diesem Vorbringen lediglich eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Steuerfestsetzung und damit ein Thema angeschnitten wird, das nur auf der Ebene der Abgabenfestsetzung von Relevanz hätte sein können. Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setzt nämlich die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus, die grundsätzlich nicht damit begründet werden kann, dass die Abgabenfestsetzung (möglicherweise) zu Unrecht erfolgt sei. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären (vgl. z. B. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062).

2.6. Dem Bundesfinanzgericht erscheint es in Ausübung des ihm eingeräumten Ermessens (§ 20 BAO) zweckmäßig, wenn die fehlenden Ermittlungen im oben beschriebenen Sinn vom Finanzamt durchgeführt werden, zumal die Klärung der Frage, ob eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus persönlichen Gründen vorliegt, relativ umfangreiche zusätzliche Erhebungen erfordert, ohne deren Durchführung eine abschließende rechtliche Beurteilung nicht getroffen werden kann. Auch wurde dem Bf. noch keine Gelegenheit zu einer Stellungnahme geboten; vielmehr hat sich das Finanzamt im oben aufgezeigten Umfang auf bloße Vermutungen und Annahmen gestützt (vgl. VwGH 17.8.1994, 94/15/0018; VwGH 25.11.1992, 91/13/0172). Schließlich darf auch nicht außer Betracht bleiben, dass das Bundesfinanzgericht die "Arbeit" der Finanzämter nachprüfen, nicht mehr oder weniger übernehmen soll.

Die Nachholung der erforderlichen Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht selbst ist auch nicht im Interesse der Raschheit gelegen, weil das Einparteienverfahren vor dem Finanzamt weniger zeitaufwendig ist als das mit beiden Streitparteien zu führende Beschwerdeverfahren, in welchem Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den beteiligten Parteien wechselseitig zur Kenntnis gebracht werden müssten. Wenn somit die noch notwendige Sachaufklärung durch das Finanzamt, dessen Möglichkeiten zur abschließenden Ermittlung des Sachverhalts in keiner Weise eingeschränkt sind, einen geringeren Zeitaufwand erfordert, ist auch nicht zu erkennen, dass die Nachholung der noch notwendigen Ermittlungen (vgl. oben Pkt. 2.4.) durch das Bundesfinanzgericht selbst mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (§ 278 Abs. 1 letzter Satz BAO).

2.7. Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat im Anwendungsbereich des § 289 Abs. 1 aF BAO, der im Wesentlichen dem § 278 Abs. 1 nF BAO entspricht, Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059; VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074). Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor. Weiters ist die auf der Grundlage des abschließenden Ermittlungsergebnisses zu beurteilende Frage des Vorliegens einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus persönlichen Gründen durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend beantwortet (vgl. z. B. VwGH 19.6.2013, 2010/16/0213; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190; VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278; VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 236, Tz 9, und die zit. Jud.).

Innsbruck, am 21. Oktober 2014