



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, vom 11. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 26. Februar 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuer für das Jahr 1991 des Berufungswerbers (= Bw.) ist mittelbar von zwei Feststellungsbescheiden abhängig. Gegen beide Feststellungsbescheide wurde das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In beiden Fällen wurde die Berufung zurückgewiesen, weil die jeweiligen Feststellungsbescheide nicht rechtskräftig zugestellt worden waren. In Folge dieser Berufungserledigungen verfügte die Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 22. Dezember 2006 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuer 1991 in Höhe von 28.983,05 € und setzte Aussetzungszinsen in Höhe von 8.076,38 € fest.

Mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2007 beantragte der Bw. durch seine steuerliche Vertretung die Nachsicht der Einkommensteuer 1991 in Höhe von 28.983,05 € sowie der Aussetzungszinsen in Höhe von 8.076,38 €. Es wurde ausgeführt, dass gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Oktober 2007 (Ablauf der Aussetzung der Einhebung, Festsetzung von Aussetzungszinsen) Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof

eingebraucht worden wäre. Der ordentliche Instanzenzug sei erschöpft. Wie der Berufungsentscheidung zu entnehmen sei, sei mit Bescheid vom 19. August 1998 ausgesprochen worden, dass für das Jahr 1991 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb der Firma A GmbH & Mitgesellschafter zu unterbleiben habe. Eine dagegen gerichtete Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates mit der Begründung abgewiesen, dass der angefochtene Bescheid nicht an einem im § 191 Abs. 1 lit. c BAO genannten Adressaten ergangen sei und folglich keine Rechtswirksamkeit entfaltet hätte. Demzufolge sei die Berufung mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig zurückgewiesen worden. In dieser Berufungsentscheidung sei ausgeführt worden, dass das Fehlen auch nur einer der Voraussetzungen gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm. § 93 Abs. 2 BAO und § 97 Abs. 1 BAO iVm. § 101 Abs. 3 BAO der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung entgegenstehen würde. Mangels rechtlich nicht existenter erstinstanzlicher Erledigung sei eine dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen. Eine im Wesentlichen gleich lautende Argumentation werde seitens des Unabhängigen Finanzsenates in seiner Berufungsentscheidung vom 12. Oktober 2004 gegen die Berufung gegenüber der Großbetriebsprüfung Wien – Körperschaften in der Causa B GmbH vorgebracht. Die Berufsabweisung werde auch hier mit einer rechtlich nicht existenten erstinstanzlichen Erledigung formal begründet.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2006 habe die Abgabenbehörde erster Instanz den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuernachforderungen des Finanzamtes gegenüber dem Bw. für das Jahr 1991 in Höhe von 28.983,05 € verfügt. Begründung hiefür wäre die Berufungszurückweisung durch den Unabhängigen Finanzsenat wie oben ausgeführt. Ebenfalls mit Bescheid vom 22. Dezember 2006 seien Aussetzungszinsen in Höhe von 8.076,38 € festgesetzt worden. Die dagegen gerichtete Berufung sei mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Oktober 2007 abgewiesen worden.

Der Antrag auf Nachsicht werde mit sachlicher Unbilligkeit begründet. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung sei anzunehmen, wenn ein Vermögenseingriff bei einem Steuerpflichtigen stattfinden würde, der auf einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis durch Widerspruch der Rechtsanwendung basiere. Dies sei hier der Fall. Wie in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Oktober 2007 zum Ausdruck komme, sei die Höhe der Einkommensteuer unmittelbar von zwei Feststellungsbescheiden abhängig. Da beide Feststellungsbescheide mangels rechtskräftiger Zustellung als Nichtbescheide anzusehen seien, könnten sich hieraus jedoch auch keine Rechtswirkungen entfalten. Richtig sei, dass die Erlassung von abgeleiteten

Einkommensteuerbescheiden die Rechtskraft des vorgelagerten Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetze. Im gegenständlichen Fall habe aber, wie seitens des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt werde, mangels einer wirksamen Zustellung der Feststellungsbescheide eine Gewinnfeststellung insgesamt nicht stattgefunden. Der seitens des Unabhängigen Finanzsenates in seiner Begründung zur Berufungsentscheidung getroffenen Rechtsauffassung, wonach der abgeleitete Einkommensteuerbescheid auf Grundlage eines nicht wirksamen Grundlagenbescheides mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar sei, stehe die eindeutige Bestimmung des § 246 Abs. 2 iVm. § 252 Abs. 1 bis 3 BAO entgegen. § 252 Abs. 1 bis 3 BAO schränke das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide dahingehend ein, dass Einwendungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden könnten. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so sei die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen. Wenn folgedessen der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung festhält, dass die im Einkommensteuerverfahren 1991 erlassenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belegt seien und dessen ungeachtet jedoch dem Bw. gegenüber rechtswirksam seien, da in Bescheidform zugestellt, aber für sich gesehen, wie oben ausgeführt, mit einem Rechtsmittel nicht bekämpfbar, so grenze dies an Zynismus. Mangels Rechtsgrundlage für die Vorschreibung eines Einkommensteuerbetrages für 1991 bzw. aufgrund fehlender Einspruchsmöglichkeit gegen einen Nichtbescheid sei folglich auch von einer fehlenden Rechtsgrundlage für die Vorschreibung von Aussetzungszinsen auszugehen. Werde ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen, obwohl der hiefür herangezogene Grundlagenbescheid ins Leere gegangen sei, somit rechtlich nicht existent wäre, so sei diese Rechtswidrigkeit selbst dadurch nicht sanierbar, dass nachträglich der Grundlagenbescheid erlassen werde. Aufgrund der Tatsache, dass die Feststellungsbescheide Nichtbescheide darstellen würden, werde in der Aufrechterhaltung der Einkommenssteuerwirkung hieraus eine Verletzung von Verfahrensvorschriften erblickt. Dies gelte auch in Bezug auf den Rechtsverweis des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Oktober 2007 zu § 209a Abs. 2 BAO, womit der Eintritt der Festsetzungsverjährung abgeschmettert werden solle. Da eine Berufung gegen einen Nichtbescheid gar nicht möglich sei (Berufung gegen ein "Nichts"), könne auch nicht mit § 209a Abs. 2 BAO argumentiert werden. Die Festsetzungsverjährung sei sohin eingetreten. Die Festsetzung der Einkommensteuer 1991 in Höhe von 28.983,05 € sei folglich ebenso wie die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von 8.076,38 € unzulässig. Mangels eines ordentlichen Rechtsmittels sei neben der Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zur Vermeidung eines langfristigen Verfahrens und im Hinblick auf die drohende Einhebung einer sachlich unbilligen Steuer nebst Zinsen daher der Antrag gemäß § 236 BAO begründet und werde beantragt sowohl von einer Festsetzung an

Einkommensteuernachforderung für 1991 als auch von einer Festsetzung von Aussetzungszinsen kurzfristig im Nachsichtswege abzusehen. Zu berücksichtigen sei dabei auch die steuerliche Unbescholtenheit des Bw.

Mit Bescheid vom 26. Februar 2008 wies die Abgabenbehörde erster Instanz das Nachsichtsansuchen vom 14. Dezember 2007 ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Frage einer zurecht oder zu unrecht erfolgten Abgabefestsetzung aufgrund von im Erstverfahren nicht als steuermindernd anerkannten atypisch stillen Beteiligungssätze in einem auf die Abgabeneinhebung bezogenen Billigkeitsverfahren grundsätzlich nicht mehr geprüft bzw. aufgerollt werden könne. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die zugrunde liegenden Verlustzuweisungen in erster Instanz zu unrecht aberkannt und daraus erwachsene Abgabennachforderungen somit zu unrecht vorgeschrieben worden wären, ließe sich allein daraus noch keine tatbestandsmäßige (sachliche) Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO ableiten. Es entspreche vielmehr der ständigen Rechtsprechung, dass eine unrechtmäßige doch rechtskräftig gewordene Abgabefestsetzung nur dann zu einer Nachsichtsbewilligung führen könnte, wenn (über die rechtswidrige Abgabenvorschreibung hinaus) besondere Umstände des Einzelfalles hinzutreten würden, wonach dem Nachsichtswerber die Rechtsverfolgung im Festsetzungsverfahren unverschuldet nicht möglich gewesen wäre. Es müssten also besondere Umstände des Einzelfalles vorliegen, um in Verbindung mit einer unzutreffenden Abgabennachforderung eine Unbilligkeit ihrer Einhebung als Grundlage für eine (Teil-) Nachsichtsgewährung gemäß § 236 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde unterstellen zu können. Es wäre Sache des Nachsichtswerbers, derartige Umstände im Ansuchen zweifelsfrei darzulegen.

Abgesehen davon, dass hier wegen unwirksam erlassener Feststellungsbescheide noch nicht zwingend auch auf eine inhaltliche Rechtswidrigkeit der davon nach § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide geschlossen werden könnte, würde sich im vorliegenden Fall auch nicht entnehmen lassen, dass, nachdem die Feststellungsbescheide mittels der UFS-Entscheidungen vom 12. Oktober 2004 und vom 27. Juli 2005 als unwirksam ergangen erkannt worden wären, innerhalb der drei Monatsfrist gemäß § 303 Abs. 2 BAO ab Kenntniserlangung darüber nicht noch entsprechend begründete Wiederaufnahmeanträge hätten gestellt werden können. Innerhalb der fünf Jahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO nach Eintritt der Rechtskraft der gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide betreffend das Jahr 1991 wäre dies ungeachtet der Verjährungsproblematik noch möglich gewesen.

Hinsichtlich der Festsetzung der Aussetzungszinsen wurde auf das anhängige VwGH-Verfahren verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 11. März 2008 wurde durch den ausgewiesenen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Zur Begründung wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall mangels einer wirksamen Zustellung der seinerzeitigen Feststellungsbescheide eine Gewinnfeststellung insgesamt nicht stattgefunden hätte. Wenn der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 27. Juli 2005 bzw. in seiner Berufungsentscheidung vom 12. Oktober 2004 feststelle, dass die im Einkommensteuerverfahren 1991 erlassenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belegt seien, mangels einer rechtlich nicht existenten erstinstanzlichen Erledigung (Nichtbescheid) auch eine dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen sei, sei aufgrund fehlender Einspruchsmöglichkeiten gegen einen Nichtbescheid wie bereits im Nachsichtsansuchen zum Ausdruck gebracht folglich auch von einer fehlenden Rechtsgrundlage für die Vorschreibung von Aussetzungszinsen auszugehen. Insofern seien auch die Ausführungen im berufungsgegenständlichen Bescheid vom 26. Februar 2008 zu § 303 BAO unkorrekt. Die gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1991 seien als Nichtbescheide eben nicht in Rechtskraft erwachsen und komme daher auch die fünf Jahresfrist des § 304 lit. b BAO hier nicht zum Tragen. Auch ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO hätte die Tatsache der seinerzeit unrichtigen Bescheidzustellung nicht teilen können. Wäre dem so, wäre es auch im Ermessen der Behörde selbst gestanden, die Wiederaufnahme amtswegig in die Wege zu leiten, um ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis herbeizuführen. Gegen die Möglichkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens bei gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheiden wie hier spreche auch, dass Folgeänderungen bei den Beteiligten wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig wären. Die diesbezügliche Argumentation in der abweisenden Antragserledigung gehe daher ins Leere. Der Unbilligkeitstatbestand sei im Hinblick auf eine unrichtige Abgabensfestsetzung in Verbindung mit einer fehlenden Berufungsmöglichkeit gegeben, vorwiegend im Bereich der Abgabenverwaltung gelegene Umstände, die nach der besonderen Lage des Falles die Einhebung einer Abgabenschuld nebst Zinsen unbillig erscheinen lassen würden. Eine sachliche Unbilligkeit sei daher insgesamt aus der anormalen Belastungswirkung heraus begründet.

Mit Schreiben vom 28. März 2008 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Entscheidung vom 16. Dezember 2009 wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung und Festsetzung von Aussetzungszinsen als unbegründet ab.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Fällige Abgabenschuldigkeiten können gemäß § 236 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu entscheiden.

Gegenstand des Verfahrens sind die Einkommensteuer 1991 in Höhe von 28.983,05 € und die Aussetzungszinsen in Höhe von 8.076,38 €. Die in Rede stehenden Abgaben wurden am Abgabenkonto des Bw. durch eine Gutschrift aus der Veranlagung 2007 sowie durch eine Überweisung im Oktober 2008 zur Gänze entrichtet, weshalb die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO gemäß Abs. 2 leg.cit. auf den Berufungsfall sinngemäß Anwendung findet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt. Eine Unbilligkeit kann nicht nur "persönlich" sondern auch "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liege dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers (und seine Familie) gefährdete. Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist zwar im Allgemeinen nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Wenn aber im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes, also durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles" unbillig.

Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit

den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen ist. Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich hingegen nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise unverschuldetermaßen nicht möglich gewesen. Ein Verfahren nach § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im 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.

Nach dem Vorbringen des Bw. liege die Unbilligkeit darin, dass zwar gegen die den Abgabenbescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO Berufung erhoben worden wäre, diese aber zurückgewiesen worden wären, weil die Feststellungsbescheide Nichtbescheide darstellen würden. Der Bw. meint, dadurch komme es zu einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Abgabenvorschreibung. Die Unbilligkeit werde somit aus der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Abgabenbescheides bzw. der vorgelagerten Gewinnfeststellungsbescheide abgeleitet. Der Einkommensteuerbescheid 1991 kann jedoch nicht im Wege eines Nachsichtsverfahrens einer Kontrolle auf inhaltliche Rechtmäßigkeit unterzogen werden. Der Bw. wurde im Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Oktober, GZ. RV/1218-L/07 sowie im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 2009, Zl. 2007/15/0294, darauf hingewiesen, dass der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Einkommensteuerbescheid aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen wäre. Da der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid aber rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, ist die darin festgesetzte Einkommensteuer nicht mehr bekämpfbar. Der angefochtene Bescheid, mit dem die Abgabenbehörde erster Instanz die vom Bw. behauptete Unbilligkeit als nicht gegeben erachtete, entspricht daher dem Gesetz, zumal eine Berufung gegen den auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheid nicht als (unverschuldete) Unmöglichkeit der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung angesehen werden kann.

Dass die Einhebung von Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst werden, nicht sachlich unbillig ist, hat der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen. Vor dem Hintergrund, dass es in der Ingerenz des Abgabepflichtigen liegt, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern, kann auch eine allfällig lange Dauer des Berufungsverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der

dadurch angelaufenen Aussetzungszinsen begründen, der außerdem der Aspekt des Zinsgewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenübersteht.

Auch im gegenständlichen Fall hat der Bw. durch seinen gemäß § 212a BAO gestellten Antrag auf Aussetzung der Einhebung das Entstehen der Aussetzungszinsen ausgelöst und in der Folge während des über längere Zeit laufenden Berufungsverfahrens von der Entrichtung der Abgabenschuld Abstand genommen. Damit lag aber im Bezug auf den Anfall der Aussetzungszinsen eine nach der Rechtslage in Kauf genommene Abgabenschuld vor.

Da somit insgesamt gesehen eine sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung nicht vorliegt und eine persönlich bedingte Unbilligkeit nicht behauptet wurde, fehlt es schon am Vorliegen der im § 236 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale. Für eine Ermessensentscheidung bleibt daher kein Raum, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 14. Juni 2010