

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache A, vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Praterstr 62-64, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 9.3.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5.2.2016 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 30.11.2015 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.), die Körperschaftsteuern und Anspruchszinsen 2007 und 2008 nachsehen zu wollen:

Körperschaftsteuer 2007	125.849,74
Anspruchszinsen 2007	13.333,51
Körperschaftsteuer 2008	8.338,75
Anspruchszinsen 2008	793,86

Begründend wurde ausgeführt:

Mit der beiliegenden Buchungsmitteilung 1/2015 seien Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen für 2007 und 2008 vorgeschrieben worden. Grundlage für die Vorschreibung sei die Entscheidung des BFG vom 22.4.2015, RV/7104608/2014 gewesen. In dieser Entscheidung habe der Senat gemäß § 63 Abs. 1 VwGG die Entscheidung des VwGH vom 24.9.2014, 2012/13/0021, umzusetzen gehabt. Weder in der Entscheidung des VwGH noch in der Entscheidung des BFG finde sich eine gesetzliche Grundlage dafür, warum die Spekulationsfrist für den Anteil eines Kommanditisten an einer

grundstücksbesitzenden KG zehn Jahre betragen solle. Beide Entscheidungen würden jeweils nur auf Vorjudikate des VwGH verweisen, die entweder für den gegenständlichen Fall überhaupt keine Relevanz hätten oder aber völlig offenkundig vor Augen führen würden, dass die für Mitunternehmerschaften geltenden Vorschriften des § 23 Z 2 EStG nicht auf den außerbetrieblichen Bereich übertragbar seien.

Gemäß Art. 18 BVG dürfe die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Das sei in diesem Fall bisher nicht geschehen. Nachdem die Vorschreibung der Steuer im gegenständlichen Fall ganz offenkundig im Gesetz nicht gedeckt sei, stelle die Bf. den Antrag auf Nachsicht der Körperschaftsteuer und der Anspruchszinsen.

Begründung

Nach § 30 EStG (in der für das Jahr 2007 geltenden Rechtslage vor dem 1. StabG 2012) sei nur für Grundstücke und grundstückgleiche Rechte im Sinne des bürgerlichen Rechts die lange Spekulationsfrist von (grundsätzlich) zehn Jahren zur Anwendung gekommen. Der Kommanditanteil an einer GmbH & Co KG stelle weder ein Grundstück noch ein grundstückgleiches Recht im Sinne des bürgerlichen Rechts dar.

Die Verwaltungspraxis

Die Finanzverwaltung habe allerdings die Auffassung vertreten, dass durch § 24 Abs. 1 lit. e BAO die Wirtschaftsgüter einer Gesamthandschaft anteilig den Kommanditisten zuzurechnen seien, weshalb der Kommanditist beim Verkauf des Kommanditanteils - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - anteilig die Wirtschaftsgüter der KG verkaufe. Mit diesem „Kunstgriff“ sei die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis gekommen, dass auch beim Verkauf eines Kommanditanteils die lange Spekulationsfrist maßgeblich sei. Damit sei der lit. e ein Inhalt unterstellt worden, der systematisch nicht in das Programm des § 24 Abs. 1 BAO passt. Der § 24 BAO normiere nämlich das wirtschaftliche Eigentum und nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei wirtschaftlicher Eigentümer, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage sei und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen könne (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Bei einer GmbH & Co KG stehe aber völlig außer Zweifel, dass nur die KG selbst zivilrechtlicher und auch wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsvermögens sei. Das habe auch der VwGH schon wiederholt betont (VwGH 5.11.1962, 437/61; VwGH 13.10.1978, 1902/76; VwGH 96/16/0136). In der Entscheidung 1902/76 vom 13.10.1978 heiße es zB wörtlich:

„Das Vermögen der Gesellschaft steht nach heute herrschender Lehre und Rechtsprechung im Gesamthandeigentum der Gesellschafter (Gschnitzer in Klang). Art. 7 Nr. 9 und 10 der 4. EVHGB bezeichnen das Gesellschaftsvermögen

als ‚gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter‘, über das der einzelne Gesellschafter nicht anteilmäßig verfügen und dessen Teilung er nicht verlangen kann.“

Wie der VwGH ganz richtig erkannt habe, könne der einzelne Gesellschafter zwar über seinen Anteil, aber nicht über das Gesellschaftsvermögen verfügen. Der einzelne Kommanditist einer GmbH & Co KG könne das Gesellschaftsvermögen weder gebrauchen noch verbrauchen, er könne es auch nicht veräußern, ja nicht einmal belasten. Sollte ein Kommanditist den Erwerb seines Anteils an einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co KG durch einen Bankkredit finanzieren, dürfe sich die Bank nicht hypothekarisch auf dem Grundstück der KG besichern. Auch die Mieteinnahmen einer Ertragsimmobilie der KG dürften nicht an die den Anteilserwerb finanzierende Bank abgetreten werden. Jede Verfügung des einzelnen Kommanditisten über Gesellschaftsvermögen wäre eine verbotene Einlagenrückgewähr und als Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften gesellschaftsrechtlich unzulässig und damit nichtig (OGH 29.5.2008, 2 Ob 225/07p). Der einzelne Kommanditist einer GmbH & Co KG sei demnach genauso wenig (anteiliger) wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsvermögens wie der Gesellschafter einer GmbH. Spätestens seit dem OGH-Urteil 29.5.2008, 2 Ob 225/07p sollte diesbezüglich auch der letzte Zweifel ausgeräumt sein.

Im Regelfall würden die Wirtschaftsgüter einer KG auch für steuerliche Zwecke der Gesamthandschaft selbst zugerechnet werden. Nur in jenen Bereichen des Steuerrechts, in denen die KG selbst kein Steuersubjekt sei (wie zB im Bereich der Einkommensteuer und früher auch der Vermögensteuer), bedürfe es eines anderen Steuersubjekts, dem die Wirtschaftsgüter der KG zugerechnet werden könnten. Und da sei es naheliegend, dass man die Wirtschaftsgüter aliquot jenen Steuersubjekten zurechne, die in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit über diese Wirtschaftsgüter verfügen würden. Die gesamthänderische Verbundenheit gelte aber ausschließlich für steuerlich relevante Sachverhalte, die sich auf Ebene der Gesamthandschaft abspielen würden. Im Anwendungsbereich des (alten) § 30 EStG (Stand 2007) gehe es dabei um den Verkauf eines Grundstücks durch die Gesamthandschaft (also um den sogenannten „asset deal“). Nur die Zurechnung dieses auf Ebene der KG verwirklichten Sachverhalts an die Gesellschafter sei der normative Gehalt des § 24 Abs. 1 lit. e BAO und diese Zurechnung habe der Gesetzgeber deshalb explizit regeln müssen, weil der einzelne Gesellschafter - wie oben gezeigt - eben nicht wirtschaftlicher Eigentümer sei, aber als Mitglied der Gesamthandschaft ganz einfach das naheliegendste Zurechnungssubjekt darstelle, wenn die KG selbst kein Steuersubjekt sei. Besonders deutlich werde die „Einseitigkeit“ des Durchgriffsprinzips (von der Ebene der Gesellschaft auf die Gesellschafter und nicht auch vom einzelnen Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen), wenn man sich die historische Entwicklung dieser Bestimmung ansehe. Rechtsvorgänger des § 24 BAO sei der § 11 des Steueranpassungsgesetzes (kurz: StAnpG) gewesen. Alle Kommentare zum § 11 Nr. 5 StAnpG würden einhellig zu dem Ergebnis kommen, dass die Zurechnungsvorschrift für Gesamthandschaften nur in jenen Fällen zur Anwendung komme, in denen die Gesamthandsgemeinschaft selbst kein Steuersubjekt

sei (vgl. etwa *Riewald*, 8. Auflage des Kommentars zur Reichsabgabenordnung von *Enno Becker*, Berlin 1941, Teil I, Seite 111, *Kühn*, Reichsabgabenordnung, 3. Auflage, Stuttgart 1954, Seite 593; *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Köln 1973, Seite 1460/1). So heiße es etwa bei *Tipke/Kruse*, aaO wörtlich: „*Auch diese Vorschrift ist ein Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Sie regelt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die mehreren zur gesamten Hand zustehen. Für die Fälle, in denen die Gesamthandgemeinschaften nicht steuerfähig (siehe § 97 AO A 16ff) sind.*“ Die einhellige Auffassung zum § 11 StAnpG vertrete der BFH (BFH 4.10.1990, 148/88) auch zum § 39 der deutschen AO, also der deutschen Nachfolgevorschrift (§ 39 der deutschen AO sei die deutsche Nachfolgeregelung zu § 11 StAnpG und entspreche funktional § 24 BAO) zum § 11 StAnpG.

In Österreich wurde der § 11 StAnpG im Jahr 1961 durch den § 24 BAO ersetzt (legistisch sei die BAO übrigens von *Stoll* verfasst worden, der sich der historischen Wurzeln noch bewusst gewesen sei und wohl nicht zuletzt deshalb in seinem Beitrag 1985 zum selben Ergebnis gekommen sei wie später der deutsche BFH). In den Erläuternden Bemerkungen zu § 24 BAO heiße es wörtlich (Nr. 228 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats, IX. GP): „*Die bisherigen Bestimmungen über die abgabenrechtliche Zurechnung (§ 11 StAnpG) sollen unter Anpassung an die Begriffe des österreichischen bürgerlichen Rechts übernommen werden.*“ Von einer Ausdehnung der Zurechnungsvorschrift für Gesamthandschaften gegenüber der Fassung in § 11 StAnpG sei also keine Rede gewesen und das mit gutem Grund. Der § 24 BAO regle ja das wirtschaftliche Eigentum und es wäre daher systematisch völlig unpassend, in dieser Bestimmung ohne Notwendigkeit jemandem fiktiv wirtschaftliches Eigentum zu unterstellen, der die Voraussetzungen dafür in keiner Weise erfülle. Mit *Stoll* habe niemand geringerer als der legistische Verfasser des § 24 BAO im Jahr 1985 authentisch bestätigt, dass der § 24 Abs. 1 lit. e BAO keine Grundlage dafür darstelle, bei der Verfügung des einzelnen Kommanditisten über seinen Anteil an einer grundstücksverwaltenden KG auf Grundstücke der Gesellschaft durchzugreifen (*Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985), 199). Es sei davon auszugehen, dass *Stoll* bei der Formulierung des § 24 BAO um die herrschende Auffassung zum Anwendungsbereich des § 11 Nr. 5 StAnpG sehr gut Bescheid gewusst habe und im Falle einer gewünschten Ausdehnung des Anwendungsbereiches über das wirtschaftliche Eigentum hinaus, die Nachfolgebestimmung wohl anders gefasst, zumindest aber in den Erläuternden Bemerkungen zum § 24 BAO auf eine beabsichtigte Ausweitung hingewiesen hätte.

Die endgültige Bestätigung für das oben dargestellte Ergebnis einer fundierten Interpretation des § 24 BAO liefere der Gesetzgeber selbst, indem er - angesichts der UFS-Entscheidung RV/1060-W/09 vom 21.12.2011 - mit dem AbgÄG 2012 den § 32 Abs. 2 EStG normiert habe (§ 32 Abs. 2 EStG laute: „*Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.*“). Da bei einem

Verkauf von Anteilen durch den einzelnen Gesellschafter ein Durchgriff auf das Vermögen der GmbH & Co KG weder mit dem wirtschaftlichen Eigentum noch mit einer anderen gesetzlichen Bestimmung zu rechtfertigen sei, habe es einer systemwidrigen Fiktion bedurft. Der Verkauf des Kommanditanteils werde durch den § 32 Abs. 2 EStG in offenem Widerspruch zum Konzept des wirtschaftlichen Eigentums in den anteiligen Verkauf des Gesellschaftsvermögens umqualifiziert. Der Gesetzgeber unterstelle also im § 32 Abs. 2 EStG aus rein fiskalistischen Gründen dem Kommanditisten für ertragsteuerliche Zwecke etwas zu tun, was dieser in Wahrheit gar nicht tun dürfe, weil es ihm derselbe Gesetzgeber an anderer Stelle explizit verbiete (OGH 29.5.2008, 2 Ob 225/07p). Wie so oft, wenn der „Gesetzgeber“ (bzw. die Finanzverwaltung) erkennen müsse, dass man bisher einer gesetzlich nicht gedeckten Auffassung gefolgt sei, sei versucht worden, die Fiktion als bloße „Klarstellung“ darzustellen (zu der vom Gesetzgeber so geliebten Praxis der „Klarstellung“ siehe auch *Doralt/Ruppe*, Band I¹¹, Tz 1022 – im Zusammenhang mit dem Thema der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung).

Allerdings sei auch dabei wieder ein grober Schnitzer passiert, sei doch die Klarstellung mit einer Legisvakanz (das AbgÄG sei am 14.12.2012 kundgemacht worden, die „Klarstellung“ habe erst mit 1.1.2013 in Kraft treten sollen) versehen, die bei einer bloßen Klarstellung überhaupt keinen Sinn gehabt hätte.

Fazit: Aufgrund der historischen Entwicklung und der systematischen Stellung des § 24 Abs. 1 lit. e BAO sei völlig evident, dass diese Bestimmung keine normative Grundlage für einen Durchgriff vom einzelnen Kommanditisten auf das Vermögen der GmbH & Co KG darstelle.

UFS vom 21.12.2011, RV/1060-W/09

Vor dem oben dargestellten Hintergrund (allerdings noch vor Einführung des § 32 Abs. 2 EStG) sei der UFS im Jahr 2011 in konsequenter Anwendung der oben dargestellten Rechtslage und unter Berufung auf das bereits erwähnte BFH-Urteil zum Ergebnis gekommen, dass die Spekulationsfrist für den Kommanditanteil nur ein Jahr betrage.

VwGH vom 24.9.2014, 2012/13/0021

Aufgrund einer Amtsbeschwerde habe der VwGH mit Erkenntnis 2012/13/0021 vom 24.9.2014 die Entscheidung des UFS wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben. Die Erwägungen des VwGH würden allerdings keine Begründung für, sondern vielmehr eine Begründung gegen die von ihm getroffene Entscheidung darstellen.

Eingangs zitiere der VwGH zunächst einmal auszugsweise den § 30 Abs. 1 EStG, aus dessen Wortlaut sich die lange Frist für den Kommanditanteil eindeutig nicht ergebe. In weiterer Folge berufe sich der VwGH - ohne Angabe einer gesetzlichen Norm - auf ein „Durchgriffsprinzip“ und zitiere zwei andere VwGH-Entscheidungen:

- Die Entscheidung vom 27.2.2014, 2011/15/0082 sei zu einer Miteigentümergeinschaft zweier Landwirte ergangen und habe schon deshalb überhaupt keinen Begründungswert für die vom VwGH getroffene Entscheidung, weil der Miteigentümer eines Grundstücks

tatsächlich einen Grundstückskaufvertrag abschließen und daher schon vom Wortlaut des § 30 EStG erfasst werde. Was der VwGH mit diesem Zitat begründen habe wollen, bleibe daher völlig im Dunkeln.

- Die zweite vom VwGH zitierte Entscheidung vom 29.7.2010, 2007/15/0048, sei zu einer betrieblichen Mitunternehmerschaft ergangen und solle nachstehend näher analysiert werden. Bezeichnender Weise unterlasse es der VwGH nicht nur in der hier zu würdigenden Entscheidung 2012/13/0021, sondern auch in den kaskadenartig zitierten Vorentscheidungen (2007/15/0048 bzw. 96/13/0165 und 99/14/0134) eine gesetzliche Grundlage für die von ihm aufgestellten Behauptungen zu geben. In der erstzitierten Entscheidung 2007/15/0048 führe der VwGH lediglich wie folgt aus:
„Beteiligungen an Mitunternehmerschaften gelten steuerlich nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. Bertl/Fraberger, RWZ 2001, 184). Beteiligungen an Personengesellschaften sind für steuerliche Zwecke daher zwingend nach der so genannten Spiegelbildtheorie zu bilanzieren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. August 1998, 96/13/0165, und vom 19. März 2002, 99/14/0134). Demnach sind Mitunternehmerschaftsanteile beim Beteiligten mit dem Betrag anzusetzen, der dem Kapitalkonto des Beteiligten entspricht (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 2 Tz 6), worin sich die aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut (zu Buchwerten) niederschlägt.“

Eine Begründung für die Spiegelbildtheorie liefere die mittelbar zitierte Entscheidung 99/14/0134: *“Solche Beteiligungen an Personengesellschaften gelten nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter. Damit kommt die Teilwertabschreibung einer solchen Beteiligung nicht in Betracht. Dies findet seine Begründung in der unmittelbaren Zurechnung der von der Personengesellschaft erzielten Gewinne und Verluste beim Gesellschafter: Verluste der Personengesellschaft dürfen sich nicht doppelt, nämlich zusätzlich zum Ergebnisanteil auch noch über den Ansatz der Beteiligung auswirken (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 96/13/0165).“*

Dem VwGH dürfte offensichtlich gar nicht aufgefallen sein, dass er mit dem Verweis auf betriebliche Mitunternehmerschaften und die zitierten Vorentscheidungen seinen Spruch nicht begründet, sondern widerlegt habe. Im außerbetrieblichen Bereich gebe es nämlich keine Teilwertabschreibung (*Doralt/Ruppe I*¹¹, 346). Demnach gebe es aber auch kein Erfordernis, Teilwertabschreibungen durch eine - gesetzlich im Übrigen überhaupt nicht definierte – Spiegelbildmethode hintanzuhalten (nur zur Abrundung sei festgehalten, dass die Spiegelbildmethode in ihrer strikten Form gesetzlich nicht gedeckt sei und sich nur durch besondere Hartnäckigkeit beim unvollständigen Zitieren einer Grundsatzentscheidung habe halten können – siehe *Stoll*, GesRZ 1983, 120ff.). Darüber hinaus enthalte der § 30 EStG eine eigene Vorschrift, wie die Einkünfte zu ermitteln seien. Und diese Vorschrift stehe in krassem Gegensatz zu der im betrieblichen Bereich geltenden Gewinnermittlungsvorschrift:

- Im betrieblichen Bereich sei bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils der Veräußerungserlös nämlich dem Buchwert des Mitunternehmeranteils gegenüber zu stellen.
- Im außerbetrieblichen Bereich seien hingegen bis ins Jahr 2006 dem Veräußerungserlös die historischen Anschaffungskosten gegenüber zu stellen gewesen. Erst ab dem Jahr 2007 seien die Anschaffungskosten um eine AfA zu kürzen, soweit diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sei (*Jakom*, § 30 Tz 55). Vor 2007 geltend gemachte Abschreibungen und sonstige im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angefallene Aufwendungen würden aber keinen Niederschlag in einem „steuerlichen Kapitalkonto“ des Kommanditisten einer grundstücksverwaltenden GmbH & Co KG finden. Die im Jahr 2007 maßgebliche Einkünfteermittlungsvorschrift des § 30 Abs. 4 EStG sei somit ein eindrucksvoller Beweis dafür, dass die bei betrieblichen Mitunternehmerschaften praktizierte Spiegelbildtheorie im außerbetrieblichen Bereich keine Rolle spielen könne.

Wie der VwGH in der mittelbar zitierten Entscheidung 99/14/0134 ausführe, finde die Spiegelbildtheorie ihre Begründung in der unmittelbaren Zurechnung der von der Personengesellschaft erzielten Gewinne und Verluste beim Gesellschafter. Man könne daher vermuten, dass der VwGH die gesetzliche Grundlage für die Spiegelbildtheorie im § 23 Z 2 EStG verorte. Nun habe der VwGH in der Entscheidung vom 25.6.1997, 95/15/0192 erkannt, dass die im ersten Teil des § 23 Z 2 EStG normierte Vorschrift betreffend Einkünftezurechnung analog auch für die auf Ebene einer vermögensverwaltenden KG erzielten Einkünfte angewendet werden könne. Die Betonung liege aber darauf, dass es um den ersten Teil (so auch explizit *Zorn* in seiner Stellungnahme zu dieser Entscheidung in RdW 1997,560, unter dem Titel „Einkünftezurechnung durch Analogie“) des § 23 Z 2 EStG gehe, also um die Zurechnung von Einkünften, die von der Gesamthandschaft erwirtschaftet worden seien. Daran sehe man auch die Parallele zu § 24 Abs. 1 lit. e BAO. So wie die oben dargestellte Interpretation des § 24 Abs. 1 lit. e BAO den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums entspreche, stehe die Entscheidung 95/15/0192 mit den Grundsätzen der Einkünftezurechnung im Einklang. In beiden Fällen gehe es darum, dass die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit über das Vermögen bzw. die Einkunftsquelle disponieren könnten und die Gesamthand selbst kein Steuersubjekt darstelle. Alle Bestimmungen des § 23 EStG, die über diese gemeinsamen Dispositionen der Gesamthänder hinausgehen würden (also zB auch bilanzbündeltheoretische Überlegungen), könnten aber nicht auf den außerbetrieblichen Bereich übertragen werden. Dem würden der Dualismus der Einkünfteermittlung (im Detail zum Dualismus der Einkünfteermittlung siehe zB jüngst *Kofler*, Einkommen-Einkünfte-Einkunftsermittlung, in Verhandlungen des 19. Österreichischen Juristentages, Wien 2015, IV/1, Steuerrecht, Manz Verlag, Seiten 102ff.) bzw. das Subsidiaritätsprinzip (*Doralt*, EStG, § 28 Tz 281 mit Hinweis auf *Zorn*, Geschäftsführer, 237, *Bruckner*, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragssteuerrecht, in: Die GmbH & Co KG, Gedenkschrift für *Wolf-Dieter Arnold*, 263ff., *Quantschnigg/Schuch*, EStG-Handbuch, § 28 Tz 89, Tz 6017 EStRL)

entgegen stehen. Der VwGH (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0088; in der Entscheidung 88/14/0137 vom 12.9.1989 habe der VwGH eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die in § 23 Z 2 EStG normierte Sondervorschrift für Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft nicht auf den außerbetrieblichen Bereich übertragbar sei) selbst habe in einer Entscheidung aus dem Jahr 2008 (also aus jener Zeit, in die auch der streitgegenständliche Sachverhalt falle) zum „Dualismus der Einkünfteermittlung“ wörtlich festgehalten: *„Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten werden Vorgänge der Vermögenssphäre - soweit sie nicht unter die §§ 30 und 31 EStG 1988 fallen würden - steuerlich nicht erfasst.“* Vor diesem Hintergrund sei eine analoge Anwendung von Vorschriften, die eine Steuerpflicht für (betriebliche) Mitunternehmerschaften regeln würden, auf vermögensverwaltende Personengesellschaften nicht zulässig, wenn dafür in dem Teil des Gesetzes, in dem die außerbetrieblichen Einkünfte geregelt würden, kein expliziter Tatbestand vorgesehen sei (siehe auch *Stoll*, BAO, § 188 Punkt 7.c) auf Seite 2002 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1980, 1303/78; *Zorn*, Geschäftsführer, 237; VwGH 12.9.1989, 88/14/0137).

Die letztendlich völlig unbegründete Berufung des VwGH auf ein von ihm nicht näher definiertes „Durchgriffsprinzip“ sei nicht zuletzt auch deshalb originell, weil Deutschland bei Personengesellschaften ebenfalls ein „Durchgriffsprinzip“ und bei betrieblichen Mitunternehmerschaften auch die „Spiegelbildmethode“ kenne (siehe zB *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 15 Tz 643). Wenn der VwGH trotz der identen historischen Wurzeln und der vergleichbaren Rechtslage sowohl bezüglich des Spekulationstatbestandes als auch bezüglich § 24 BAO (dem § 24 BAO entspreche in Deutschland der § 39 AO, beide Bestimmungen würden auf § 11 StAnpG zurückgehen) und § 23 ESt (Dem § 23 des österreichischen EStG entspreche in Deutschland der § 15 des deutschen EStG. Bis in die 50er Jahre des vorigen Jahrhunderts sei der heutige § 23 des österreichischen EStG auch noch in einem § 15 des österreichischen EStG geregelt gewesen und mit dem deutschen § 15 des deutschen EStG ident. Das Durchgriffsprinzip lasse sich bis ins 19. Jahrhundert zurückverfolgen. Die Bilanzbündeltheorie gehe auf die Rechtsprechung des RFH aus den 20er Jahren des vorigen Jahrhunderts zurück. Details siehe *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 6) zu einer anderen Entscheidung komme als die sich ua auf den BFH berufende Vorinstanz, hätten sowohl der UFS als auch die Beschwerdeführerin wohl zumindest erwarten dürfen, dass der VwGH einen Unterschied zwischen dem österreichischen und dem deutschen „Durchgriffsprinzip“ nicht einfach nur behaupte, sondern auch für solche Personen, die nicht mit den interpretatorischen Fähigkeiten eines Höchstrichters gesegnet seien, nachvollziehbar aus dem Gesetz ableite (unter der Überschrift „Vertrauen und Sicherheit“ heiße es auf der Homepage des VwGH: *„Der Verwaltungsgerichtshof garantiert den Anspruch der Bürgerinnen und Bürger auf Rechtssicherheit im Umgang mit der Verwaltung. Als höchste Rechtsschutzinstanz stellt er das gesetzmäßige Handeln der Verwaltungsbehörden sicher.“*).

Wenn er daraus Argumente gegen den Steuerpflichtigen gewinnen habe können, sei es dem VwGH in der Vergangenheit durchaus angebracht erschienen, die Zulässigkeit bzw.

Zweckmäßigkeit der Heranziehung deutscher Judikatur zu betonen. In der Entscheidung 90/15/0014 vom 12.11.1990 habe er zB wörtlich gemeint: *„Bei dieser Gelegenheit sei bemerkt, dass die Heranziehung deutscher Judikatur und Literatur in jenen Bereichen, wo in Österreich und Deutschland die gleiche Rechtslage gegeben ist (vgl. für den vorliegenden Fall die §§ 4 Abs. 1 und 2 sowie 16 Abs. 1 UStG 1972 sowie die §§ 10 Abs. 1 und 17 Abs. 1 dUStG 1980) anders als es die Beschwerdeführerin sieht, durchaus zulässig und zweckmäßig ist.“*

Mit der geradezu demonstrativen Kürze seiner Erwägungen möchte der VwGH möglicherweise (es könnte aber auch sein, dass sich der VwGH so kurz habe halten müssen, weil er keine gesetzlich gedeckten Argumente für die von ihm gewollte Entscheidung gefunden habe) den Eindruck erwecken, dass das von ihm behauptete Durchgriffsprinzip völlig evident und eine Darstellung von gesetzlichen Grundlagen bzw. ein Eingehen auf Gegenargumente seitens des UFS oder der Beschwerdeführerin nicht erforderlich sei. Wäre das vom VwGH behauptete „Durchgriffsprinzip“ vom einzelnen Kommanditisten auf das Gesellschaftsvermögen so evident gewesen, wie der VwGH das in seiner Entscheidung habe vermuten lassen wollen, hätte der Gesetzgeber mit dem § 32 Abs. 2 EStG allerdings eine völlig überflüssige Norm erlassen (sollte aber die Rechtslage vor dem AbgÄG 2012 wirklich so unklar gewesen sein, dass es tatsächlich einer Klarstellung bedurft und der Gesetzgeber keine überflüssige Norm erlassen habe, dann dürfe die vorher bestehende Unklarheit in einem Rechtsstaat wohl auch nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dürfe aber eine Norm nicht so verstanden werden, dass sie überflüssig sei, weil sich ihre Rechtsfolgen praktisch bereits aus einer anderen Norm ergeben würden (vgl. zB das Erkenntnis eines verstärkten VwGH-Senates vom 23.3.1981, Slg. 10402/A; VwGH 26.11.1991, 90/08/0227; VwGH 3.10.2002, 97/08/0600; VfGH 15.6.2001, G 101/00 mit weiteren Nachweisen). Demnach sei auch unter diesem Gesichtspunkt davon auszugehen, dass der § 32 Abs. 2 EStG idF BGBl. I 2012/112 keine bloße Klarstellung, sondern eine konstitutive Bestimmung sei, die erst ab 2013 gelte und nicht rückwirkend auf einen im Jahr 2007 verwirklichten Sachverhalt angewendet werden könne.

Analogie zur Miteigentumsgemeinschaft

Eine erdrückende Fülle von Argumenten spreche dafür (und – soweit ersichtlich – kein einziges fundiertes Argument dagegen), dass sich im Jahr 2007 die lange Spekulationsfrist für den Kommanditisten einer grundstücksverwaltenden GmbH & Co KG nicht aus dem Gesetz ableiten lasse. Auch die „Durchgriffsbestimmungen“ im § 23 Z 2 zweiter Teil EStG bzw. die Gewinnermittlungsvorschrift im § 24 EStG könnten nicht analog auf den § 30 übertragen werden. Abschließend sei noch zu prüfen, ob die lange Spekulationsfrist durch Analogie zum Miteigentum an einem Grundstück argumentierbar wäre. Belastende Analogie werde ja insoweit für zulässig erachtet, als teleologische Erwägungen eindeutig zeigen würden, dass der nicht geregelte Sachverhalt dem geregelten so ähnlich sei, dass seine Außerachtlassung als schwerer Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu werten wäre (Zorn, Besteuerung der

Geschäftsführung, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Band 34, Orac 1992, Seite 233, FN 933 mit Hinweis auf *Doralt/Ruppe*, Grundriss II², 168). Im gegenständlichen Fall würden sich einerseits der Miteigentümer eines Grundstücks und andererseits der Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden GmbH als Vergleichsmaßstäbe anbieten.

Angesichts der Tatsache, dass die gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalerhaltungsvorschriften für eine GmbH & Co KG gleich streng seien wie für eine GmbH, sei der Kommanditist einer GmbH & Co KG im Hinblick auf seine Verfügungsmacht über die Grundstücke der KG dem Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden GmbH völlig gleichgestellt. Eine Vergleichbarkeit mit dem Miteigentümer eines Grundstücks sei hingegen in keiner Weise gegeben. Der Miteigentümer eines Grundstücks schließe ja tatsächlich einen Kaufvertrag über ein(en) Grundstück(santeil) ab und die Bank könne sich im Falle der Fremdfinanzierung dieses Anteils auch hypothekarisch besichern bzw. etwaige Mieteinnahmen als Sicherstellung abtreten lassen. Der einzelne Kommanditist hingegen sei bei seiner Verfügung über den Kommanditanteil von einem Zugriff auf das Grundstück der GmbH & Co KG völlig abgeschnitten und könne daher weder als zivilrechtlicher noch als wirtschaftlicher Eigentümer über das Gesellschaftsvermögen verfügen. Der Umstand, dass der Kommanditist bei einem Verkauf des Kommanditanteils von Wertsteigerungen des Gesellschaftsvermögens profitiere, möge zwar der Anlass für die fiskalische Begierde sein, stelle aber kein Argument für eine Analogie dar, weil der in seiner mangelnden Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen gleichgestellte GmbH-Gesellschafter einer Grundstücks-GmbH bzw. der Aktionär einer Immobilien AG genauso von Wertsteigerungen des Immobilienvermögens profitiere und dennoch nicht vom § 30 EStG erfasst werde.

Es bestehe daher kein Zweifel daran, dass auch eine analoge Anwendung der langen Spekulationsfrist im gegenständlichen Fall nicht zulässig sei. Vielmehr stelle sich die Frage, ob die im § 32 Abs. 2 EStG ab 2013 vorgesehene Fiktion, die dem einzelnen Kommanditisten für ertragsteuerliche Zwecke eine Tat unterstelle (nämlich die Verfügung über Gesellschaftsvermögen), die er aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften gar nicht begehen dürfe, einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten werde.

BFG vom 22.4.2015, RV/7104608/2014

Das BFG sei nun im zweiten Verfahrensgang der gesetzlichen Verpflichtung (§ 63 VwGG) unterlegen, die völlig vom Gesetz losgelöste und daher nicht nachvollziehbare Rechtsauffassung des VwGH umzusetzen. Da der BFG-Senat personell bis auf die Vorsitzende mit jenem UFS-Senat ident gewesen sei, der die vom VwGH aufgehobene Entscheidung vom 21.12.2011, RV/1060-W/09, getroffen gehabt habe, sei davon auszugehen, dass die überaus dürftige und gesetzlich nicht gedeckte Begründung des VwGH nicht in der Lage gewesen sei, den BFG-Senat zu überzeugen. Während der VwGH noch versucht habe, durch das bloße Zitieren von Vorentscheidungen den Widerspruch zwischen Spruch und Begründung zu camouflieren, habe das BFG

diese offensichtlichen Widersprüche (insbesondere die Spiegelbildtheorie und die Teilwertabschreibung) genüsslich ausgeführt. Der Senat dürfte wohl intrinsische Motive gehabt haben, der Beschwerdeführerin gute Karten für das nachfolgende VfGH-Verfahren zu geben.

VfGH vom 1. Juli 2015, E 1180/2015

Der VfGH habe diese Chance aber nicht ergriffen und mit dem Beschluss E 1180/2015 vom 1.7.2015 die Behandlung der Beschwerde abgelehnt. Für den einfachen Steuerpflichtigen würden sich die phrasenhaften Aussagen des VfGH zum Legalitätsprinzip im Rechtsstaat Österreich in aller Kürze wie folgt lesen:

- Die Besteuerung eines nicht steuerpflichtigen Vorgangs durch eine grob unrichtige Anwendung des einfachen Gesetzes sei durchaus verfassungskonform (In der Entscheidung B 683/83 vom 28.2.1986 habe der VfGH einen Bescheid, der mit Ausführungen begründet sei, denen kein Begründungswert zukomme, noch als verfassungswidrig angesehen. Auch Bescheide, die wegen gehäuften Verkennens der Rechtslage in besonderem Maße mit Rechtsvorschriften in Widerspruch gestanden seien, seien wiederholt als verfassungswidrig angesehen worden, zB B 2213/00 vom 25.9.2001).
- Die Behandlung einer Beschwerde, die sich auf eine Fehlentscheidung des VwGH berufe, habe der VfGH mit dem Hinweis abgelehnt, dass die Frage durch die bekämpfte Fehlentscheidung bereits geklärt sei.
- Im Übrigen verweise der VfGH auf ein „differenziertes Legalitätsprinzip“ (ein „differenziertes“ Legalitätsprinzip im Steuerrecht klinge geradezu danach, dass für ein bisschen Willkür immer Platz sein müsse). Dieser Hinweis dürfte die Antwort des VfGH auf den Vorwurf des Beschwerdeführers sein, dass eine Klarstellung einer Rechtslage nur dann sinnvoll sei, wenn die Rechtslage vorher unklar gewesen sei und eine unklare Rechtslage in einem belastenden Bereich wie dem Steuerrecht nicht zu Lasten des Normunterworfenen interpretiert werden dürfe.

Nach ständiger Rechtsprechung (VfSlg. 10758 mit Hinweis auf VfSlg. 10057/1984; siehe auch *Doralt/Ruppe*, Grundriss II⁷, Tz 54) nehme der VfGH unter dem Aspekt einer Gleichheitsverletzung infolge Willkür der entscheidenden Behörde den Standpunkt ein, *„dass eine in die Verfassungssphäre reichende Mangelhaftigkeit dann vorliegt, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründet, denen kein Begründungswert zukommt.“* Im Hinblick auf die Begründung der bekämpften BFG-Entscheidung gebe es nun zwei Maßstäbe:

- Der primäre Maßstab sei das Gesetz (Art. 18 Abs. 1 B-VG: *„Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden.“*). Sowohl VwGH als auch BFG hätten nur den § 30 EStG zitiert. Aus dieser zitierten Bestimmung könne wohl nicht einmal ein Höchsttrichter eine lange Spekulationsfrist für den Kommanditanteil herauslesen. Eine weitere gesetzliche Bestimmung sei nicht zitiert worden. Am Maßstab des Gesetzes gemessen seien daher beide Entscheidungen nicht begründet. Das wäre

nach der oben zitierten Rechtsprechung des VfGH ein Grund, die Entscheidung des BFG als verfassungswidrig aufzuheben.

- Ein zweiter Maßstab könnte noch das Wissen eines Experten sein. Sowohl VwGH als auch BFG würden zwar keine Gesetzesstelle zitieren, aus der sie die lange Spekulationsfrist für den Kommanditanteil ableiten würden, aber sie würden auf andere Judikate hinweisen, mit denen sie Ihre Entscheidung begründen würden. Prüfe man die Entscheidungen nun mit dem Wissen eines Experten, stelle man fest, dass diese Vorentscheidungen nicht für, sondern gegen die Entscheidung von VwGH und BFG sprächen. Mit ihren Erwägungen widerlägen sich die beiden Gerichte gewissermaßen. Verwundert stelle sich die Steuerpflichtige daher die Frage, warum der VfGH, der unbegründete Bescheide als verfassungswidrig aufhebe, bei einer Entscheidung, die statt einer Begründung überhaupt gleich die eigene Widerlegung enthalte, nicht einmal in ein Prüfungsverfahren einsteige?

Zusammenfassung und Antrag

Gemäß Art. 18 B-VG dürfe die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der Steuerpflichtige habe daher einen Anspruch darauf, dass ihm irgendjemand (die Verwaltung, das BFG, der VwGH oder der VfGH) sage, aufgrund welcher gesetzlichen Bestimmung er Steuern zu zahlen habe. Das sei im gegenständlichen Fall nicht geschehen. Die einzige Entscheidung, die konsequent aus dem Gesetz abgeleitet worden sei, sei die Entscheidung des UFS vom 21.12.2011, RV/1060-W109, gewesen. Diese Entscheidung sei vom VwGH aufgehoben worden, wobei die Erwägungen des VwGH schon deshalb fragwürdig seien, weil sie keine gesetzliche Grundlage, sondern nur Behauptungen und Vorjudikate anführen würden, die ganz offensichtlich aufzeigen würden, dass die Auffassung des VwGH im Gesetz keine Deckung finde. Das BFG habe in seinen Erwägungen ebenfalls keine gesetzliche Grundlage angeführt, sondern nur die Rechtswidrigkeit der VwGH-Erwägungen etwas konkretisiert. Aus diesem Grund stelle die Bf. gemäß § 236 BAO den Antrag auf Nachsicht für die vorgeschriebenen Beträge an Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen für 2007 und 2008 im Gesamtbetrag von 148.315,86.

Mit Bescheid vom 5.2.2016 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus:

Nach § 236 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Gemäß Abs. 2 leg.cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Vorab sei festzustellen, dass mit dem Ansuchen eine persönliche Unbilligkeit nicht geltend gemacht worden sei, sodass lediglich zu prüfen gewesen sei, ob eine sachliche Unbilligkeit vorliege.

Zur sachlichen Unbilligkeit gelte allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes sei, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden könne (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprächen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen habe, würden demnach eine Billigkeitsmaßnahme nicht rechtfertigen, auch wenn im Einzelfall Härten aufträten (Stoll BAO, 2428f).

Im Erkenntnis des BFG vom 22.04.2015, RV/7104608/2014, auf dessen Ausführungen verwiesen werde, sei ausführlich dargestellt, welche Umstände zur Nachforderung der eingangs erwähnten Körperschaftsteuern geführt hätten. Eine steuerliche Auswirkung, die - wie hier - ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes sei und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden, könne nicht durch Nachsicht behoben werden (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337, mwN).

Zu den vom Nachsichtsbegehren betroffenen Körperschaftsteuern sei Folgendes festzuhalten:

Im gegenständlichen Fall liege eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, die jeden Abgabepflichtigen in der Lage des Nachsichtswerbers bei gleichem zugrunde liegenden Sachverhalt gleich getroffen hätte und keinesfalls ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis. Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, von der Antragstellerin nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der Voraussetzung für das Bestehen einer sachlichen Unbilligkeit wäre, könne daher gegenständlich keine Rede sein.

Es kann nicht Aufgabe des § 236 BAO sein, materielles Abgabenrecht in bestimmten Fällen durch Abgabenverzichte zu korrigieren. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden seien und die jeden gleich berühren würden, würden eine Unbilligkeit nicht darstellen. Vom Abgabepflichtigen gewählte Gestaltungsmöglichkeiten könnten auch nicht schon deswegen zur Annahme einer Unbilligkeit in der Einhebung führen, weil sie zu einer Abgabenbelastung führen würden, die sich bei einer anderen Ausgestaltung vermeiden hätte lassen.

In den weitwendigen Ausführungen im Nachsichtsansuchen werde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Festsetzung der eingangs erwähnten Abgaben zu Unrecht erfolgt sei. Die Antragstellerin verkenne bei ihrer Argumentation, dass die nach dem Vorbringen in der Antragsbegründung inhaltlich behauptete sachliche Unbilligkeit in Wahrheit nicht in der Abgabeneinhebung, sondern in der Abgabenvorschreibung wurzele und sie die vom BFG in seinem Erkenntnis vom 22.04.2015, RV/7104608/2014, dargelegte steuerliche Beurteilung im Festsetzungsverfahren beanstande.

Die Unbilligkeit müsse sich aber, solle sie nachsichtsbedeutsam sein, auf die Einhebung einer Abgabe beziehen. Eine in der Abgabenfestsetzung gelegene Unbilligkeit rechtfertige

nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Nachsicht im Sinne des § 236 BAO (vgl. VwGH 08.04.1991, 90/15/0015; VwGH 23.03.1999, 98/14/0147).

Bei der Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten handle es sich nämlich, wie schon aus der legistischen Stellung des § 236 BAO im sechsten Abschnitt der Bundesabgabenordnung abzuleiten sei, um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung und nicht der Abgabensfestsetzung, bei der eine Rechtmäßigkeitskontrolle für bereits erlassene Abgabenbescheide nicht vorzunehmen sei (VwGH 29.11.1988, 88/14/0136; VwGH 18.1.1996, 93/15/0165, 0166). Im allein auf die Einhebung abstellenden Nachsichtsverfahren könnten somit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit von Abgabenbescheiden grundsätzlich nicht mit Aussicht auf Erfolg geltend gemacht werden (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Alle im Nachsichtsansuchen enthaltenen Vorbringen, welche darauf hinzielen würden, die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden KG als nicht steuerbar zu erachten bzw. unter den Tatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) zu subsumieren, seien zur Behandlung im Billigkeitsverfahren ungeeignet, weil dieses nicht dazu dienen dürfe, Feststellungen, welche in einer Entscheidung im Abgabungsverfahren getroffen worden seien (nämlich, dass im Falle der Veräußerung der Beteiligung nicht diese selbst, sondern die dahinterstehenden Wirtschaftsgüter Anknüpfungspunkt der Besteuerung seien), zu umgehen.

Zur Frage der Nachsicht von Anspruchszinsen habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0175, klargestellt, dass die Einhebung von Anspruchszinsen grundsätzlich keine sachliche Unbilligkeit darstelle.

Das Vorbringen der Nachsichtswerberin sei daher nicht geeignet, eine sachliche Unbilligkeit aufzuzeigen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

In der dagegen am 9.3.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde nahm die Bf. zu den einzelnen Punkten der Bescheidebegründung Stellung:

„Vorab ist festzustellen, dass mit dem Ansuchen eine persönliche Unbilligkeit nicht geltend gemacht wurde, sodass lediglich zu prüfen war, ob eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Zur sachlichen Unbilligkeit gilt allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes ist, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0343).“

Im gegenständlichen Fall gebe es keine Norm, die für den von ihr realisierten Sachverhalt eine Steuerpflicht vorschreibe. Die Unbilligkeit liege eben genau darin, dass eine Steuer ohne gesetzliche Grundlage vorgeschrieben werde. Dass die Vorschreibung gesetzlich nicht gedeckt sei, habe sie im Nachsichts Antrag umfassend und weitwendig gezeigt.

In den Anlagen 1 und 2 werde die Bf. das noch einmal sehr anschaulich nachweisen, damit nicht gesagt werden könne, sie würde die offensichtliche Unrichtigkeit nur behaupten. Insofern wolle sie sich von der an VwGH und BFG kritisierten Vorgangsweise unterscheiden.

„Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, rechtfertigen demnach eine Billigkeitsmaßnahme nicht, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten (Stoll BAO, 2428f).“

Im gegenständlichen Fall gebe es keine Norm, die für den von ihr realisierten Sachverhalt eine Steuerpflicht vorschreibe. Die Unbilligkeit liege eben genau darin, dass eine Steuer ohne gesetzliche Grundlage vorgeschrieben werde.

„Im Erkenntnis des BFG vom 21.4.2015, RV/7104608/2014, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, ist ausführlich dargestellt, welche Umstände zur Nachforderung der eingangs erwähnten Körperschaftsteuern geführt haben.“

In ihren Ausführungen vom 30.11.2015 habe die Bf. ihres Erachtens eindeutig nachgewiesen, dass die zitierte Entscheidung des BFG sich selbst widerspreche und im Übrigen nur Aussagen tätige, die nicht einmal ansatzweise in der Lage seien, den Spruch nachvollziehbar aus dem Gesetz abzuleiten. In der Anlage 1 werde sie ihre diesbezügliche Behauptung noch im Detail beweisen.

„Eine steuerliche Auswirkung, die - wie hier - ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, kann nicht durch Nachsicht behoben werden (vgl. VwGH 20.5.2010. 2006/15/0337, mwN).“

Zu den vom Nachsichtsbegehren betroffenen Körperschaftsteuern ist Folgendes festzuhalten:

Im gegenständlichen Fall liegt eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, die jeden Abgabepflichtigen in der Lage des Nachsichtswerbers bei gleichem zugrunde liegenden Sachverhalt gleich getroffen hätte und keinesfalls ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis. Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, von der Antragstellerin nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der Voraussetzung für das Bestehen einer sachlichen Unbilligkeit wäre, kann daher gegenständlich keine Rede sein.

Es kann nicht Aufgabe des § 236 BAO sein, materielles Abgabenrecht in bestimmten Fällen durch Abgabenverzichte zu korrigieren.“

Wenn das materielle Abgabenrecht eine Steuerpflicht für den gegenständlichen Fall vorsähe, würde die Bf. auch keine Nachsicht beantragen. Dann hätte sie auch im Abgabenfestsetzungsverfahren kein Rechtsmittel ergriffen. Im gegenständlichen Fall sehe aber das Gesetz keine Steuerpflicht vor. Nur die Finanzverwaltung, der VwGH und -

gezwungener Maßen in weiterer Folge auch - das BFG würden mit völlig unzureichender Begründung eine Steuerpflicht zu konstruieren versuchen. Diese völlig vom Gesetz abgehobene Praktik sei aber dogmatisch unhaltbar und stehe - wie sie mit ihren Ausführungen nachgewiesen habe - auch im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des VwGH. In den Anlagen 1 und 2 weise sie das noch einmal sehr anschaulich nach.

„Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.“

Die Vorschreibung einer gesetzlich nicht gedeckten Steuer stelle ihres Erachtens sehr wohl eine Unbilligkeit dar, wenn die Steuerpflicht so eindeutig wäre. Wie der VwGH das mit seiner falschen Entscheidung 2012/13/0021 habe vermuten lassen wollen, dann habe es ja wohl auch sehr leicht nachweisbar sein müssen, auf welcher gesetzlichen Grundlage diese Steuerpflicht beruhe. Versähen aber die Gerichte die Steuerpflicht mit einer Begründung, die ihren eigenen Ausführungen widerspreche, und brächten sie keine gesetzlich gedeckten Nachweise für die Steuerpflicht, dann sei es ihres Erachtens ganz offensichtlich, dass die Vorschreibung der Steuer rechtswidrig sei.

„Vom Abgabepflichtigen gewählte Gestaltungsmöglichkeiten können auch nicht schon deswegen zur Annahme einer Unbilligkeit in der Einhebung führen, weil sie zu einer Abgabenbelastung führen, die sich bei einer anderen Ausgestaltung vermeiden hätte lassen.“

Die Bf. habe keine spezielle Gestaltungsmöglichkeit gewählt. Sie habe lediglich einen Anteil an einer grundstücksverwaltenden KG verkauft. So etwas passiere laufend und sei kein außergewöhnlicher Vorgang. Sie behaupte auch nicht, dass sie vom Gesetz gegenüber einer anderen Gestaltungsmöglichkeit benachteiligt werde. Sie wolle auch nicht so behandelt werden, wie sie behandelt worden wäre, wenn sie eine andere Gestaltung gewählt hätte. Im Gegenteil wolle sie einfach nur so behandelt werden, wie es das Gesetz vorsehe. Die Bf. sehe aber nicht ein, dass die Finanzverwaltung, der VwGH und das BFG sie - entgegen der klaren Rechtslage - so behandeln könnten, als hätte sie einen anderen Sachverhalt realisiert (nämlich Miteigentum verkauft), obwohl sie einen Kommanditanteil an einer GmbH & Co KG verkauft habe.

„In den weitwendigen Ausführungen im Nachsichtsansuchen wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Festsetzung der eingangs erwähnten Abgaben zu Unrecht erfolgt sei.“

Ja, genau das behaupte die Bf., und obwohl das Verfahren mittlerweile seit rund 8 Jahren laufe, sei es weder der Finanzverwaltung, noch dem VwGH oder dem BFG gelungen, die Rechtmäßigkeit der Abgabenvorschreibung nachvollziehbar aus dem Gesetz abzuleiten. Das Gesetz spreche eindeutig dafür, dass ihr Sachverhalt die vorgeschriebene Abgabe nicht auslöse. Weder VwGH noch BFG würden es schaffen, die Steuerpflicht aus dem Gesetz abzuleiten. Die Widersprüche von Begründung zum Spruch und zur ständigen Rechtsprechung des VwGH sprächen dafür, dass ihr Sachverhalt die vorgeschriebene

Abgabe nicht auslöse und deren Vorschreibung daher einen Akt der Willkür darstelle. Das sei unbillig und deshalb ersuche sie um Nachsicht der vorgeschriebenen Abgabe.

„Die Antragstellerin erkennt bei ihrer Argumentation, dass die nach dem Vorbringen in der Antragsbegründung inhaltlich behauptete sachliche Unbilligkeit in Wahrheit nicht in der Abgabeneinhebung, sondern in der Abgabenvorschreibung wurzelt und sie die vom BFG in seinem Erkenntnis vom 22.64.2915, RV/7104608/2014, dargelegte steuerliche Beurteilung im Festsetzungsverfahren beanstandet.“

Ja, völlig richtig. Die Bf. behaupte nachvollziehbar, dass die Abgabe zu Unrecht vorgeschrieben worden sei. Da alle Rechtsmittel im Abgabefestsetzungsverfahren ausgeschöpft worden seien, könne sie im Rahmen der Abgabefestsetzung nichts mehr machen. Der Antrag auf Nachsicht sei die einzige Möglichkeit, wie sie auf die unrechtmäßig vorgeschriebene Abgabe noch reagieren könne. Und sie wäre dem Finanzamt sehr verbunden, wenn es nicht versuche, sie mit irgendwelchen formalen Argumenten abzuwimmeln, sondern ihr entweder auf Ebene der Finanzverwaltung eine nachvollziehbare Begründung dafür zu liefern, warum die Vorschreibung im gegenständlichen Fall zu Recht erfolgt sei, oder die Abgabe nachzusehen. Die Bf. wolle einfach nur einen Beweis dafür, dass sie kein Opfer eines Willküraktes sei.

„Die Unbilligkeit muss sich aber, soll sie nachsichtsbedeutsam sein, auf die Einhebung einer Abgabe beziehen. Eine in der Abgabefestsetzung gelegene Unbilligkeit rechtfertigt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Nachsicht im Sinne des § 236 BAO (vgl. VwGH 8.4.1991, 96/15/0015; VwGH 23.3.1999, 98/14/0147).“

In diesem Punkt müsse die Bf. widersprechen. Die Vorschreibung einer Abgabe, die gesetzlich nicht gedeckt sei, sei gesetzwidrig und damit sehr wohl unbillig. Da alle Rechtsmittel im Abgabefestsetzungsverfahren ausgeschöpft worden seien, könne sie im Rahmen der Abgabefestsetzung nichts mehr machen. Der Antrag auf Nachsicht sei die einzige Möglichkeit, wie sie auf die unrechtmäßig vorgeschriebene Abgabe noch reagieren könne. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zu § 227 dt AO könnten bestandkräftig festgesetzte Steuern im Billigkeitsverfahren nachgeprüft werden, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig sei und wenn es dem Steuerpflichtigen nicht möglich war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit zu wehren (BFH-Urteil vom 30.4.1981, VI R 169/78, BStBl II 1981, 611). Mehr als Beschwerden bei beiden Höchstgerichten einzubringen sei einem österreichischen Steuerzahler bei einem innerstaatlichen Sachverhalt wohl nicht möglich.

„Bei der Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten handelt es sich nämlich, wie schon aus der legistischen Stellung des § 236 BAO im sechsten Abschnitt der Bundesabgabenordnung abzuleiten ist, um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung und nicht der Abgabefestsetzung, bei der eine Rechtmäßigkeitskontrolle für bereits erlassene Abgabenbescheide nicht vorzunehmen ist (VwGH 29.11.1988, 88/14/0136; VwGH 18.1.1996, 93/15/0165, 0166). Im allein auf die Einhebung

abstellenden Nachsichtsverfahren können somit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit von Abgabenbescheiden grundsätzlich nicht mit Aussicht auf Erfolg geltend gemacht werden (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Alle im Nachsichtsansuchen enthaltenen Vorbringen, welche darauf hinzielen, die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden KG als nicht steuerbar zu erachten bzw. unter den Tatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EstG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) zu subsumieren, sind zur Behandlung im Billigkeitsverfahren ungeeignet, weil dieses nicht dazu dienen darf, Feststellungen, welche in einer Entscheidung im Abgabenverfahren getroffen wurden (nämlich, dass im Falle der Veräußerung der Beteiligung nicht diese selbst, sondern die dahinterstehenden Wirtschaftsgüter Anknüpfungspunkt der Besteuerung sind), zu umgehen.“

Diese Ausführungen mögen ja alle dann zutreffen, wenn der Abgabepflichtige im Abgabenfestsetzungsverfahren nicht alle Rechtsmittel ausschöpfe oder wenn die im Zuge der Abgabenfestsetzung vorgenommene Würdigung vertretbar sei. Die Bf. habe hier aber den sehr speziellen Fall, dass weder der VwGH noch das BFG eine gesetzliche Grundlage für die lange Spekulationsfrist anführen und dass beide Instanzen mit der Begründung dem jeweiligen Spruch ganz offensichtlich widersprechen würden. Es liege also ganz offensichtlich eine rechtswidrig vorgeschriebene Abgabe vor.

„Zur Frage der Nachsicht von Anspruchszinsen hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0175, klargestellt, dass die Einhebung von Anspruchszinsen grundsätzlich keine sachliche Unbilligkeit darstellt.“

Auch in diesem Punkt hätte das Finanzamt dann Recht, wenn die Abgabe zu Recht vorgeschrieben worden wäre. Wenn aber die Abgabe gesetzlich nicht gedeckt sei, könnten wohl auch die Anspruchszinsen gesetzlich nicht gedeckt sein. Sei die Vorschreibung der Steuer selbst gesetzwidrig und damit unbillig, müsse das wohl auch für die Anspruchszinsen gelten.

„Das Vorbringen der Nachsichtswerberin ist daher nicht geeignet, eine sachliche Unbilligkeit aufzuzeigen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.“

Die Entscheidungen von BFG und VwGH seien rechtswidrig. Im Rahmen des Abgabenfestsetzungsverfahrens sei kein Rechtsmittel mehr möglich. Demnach lägen alle Voraussetzungen für die Nachsicht der zu Unrecht vorgeschriebenen Abgabe vor.

Zusammenfassend ersuche die Bf. die Finanzverwaltung, das BFG, den VwGH oder auch den VfGH entweder die lange Spekulationsfrist für den gegenständlichen Fall nachvollziehbar aus dem Gesetz abzuleiten oder aber mangels gesetzlich gedeckter Vorschreibung die Steuer nachzusehen. Die bisher gelieferten Begründungen von Finanzamt, VwGH und BFG würden eine rechtsstaatliche Bankrotterklärung und eine Beleidigung des Steuerpflichtigen darstellen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.5.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ebenfalls als unbegründet ab und führte aus:

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe könne eine persönliche oder sachliche sein. Festzustellen sei, dass im Nachsichtsverfahren eine persönliche Unbilligkeit nicht geltend gemacht worden sei, sodass lediglich zu prüfen gewesen sei, ob eine sachliche Unbilligkeit vorliege.

Eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO sei - unbeschadet der in § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II 435/2005, beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigen Ergebnis müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei (VwGH 24.05.2012, 2009/ 16/0039).

Die in der Beschwerde im Einzelnen vorgebrachten Argumente, die allesamt darauf hindeuten würden, die nachsichtsgegenständlichen Abgaben seien „ohne gesetzliche Grundlage vorgeschrieben“ worden, seien bereits im Rechtsmittelverfahren gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide entkräftet worden (vgl. BFG vom 22.4.2015, RV/7104608/2014). Im vorzitierten Erkenntnis verweise das BFG auf die Rechtsprechung des VwGH vom 27.2.2014, 2011/15/0082, wonach Beteiligungen an Miteigentümergeinschaften bzw. Personengesellschaften, seien sie vermögensverwaltend oder gewerblich tätig, nach dem Durchgriffsprinzip zu behandeln seien. Vorliegend sei daher auf die Veräußerung der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft hinsichtlich der von dieser Kommanditgesellschaft gehaltenen Grundstücke die Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung anzuwenden.

Soweit sich das Begehren der Beschwerdeführerin im Ergebnis auf die ihrer Ansicht nach sachliche Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung stütze, sei dem Folgendes entgegen zu halten:

Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setze die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus; eine solche könne grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt sei. Vielmehr müsse die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren könnten daher nicht Einwände wiederholt bzw. nachgeholt werden,

die im Festsetzungsverfahren bereits erfolglos geltend gemacht worden seien bzw. geltend zu machen gewesen wären (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062).

Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes sei, und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt würden, könne nicht durch Nachsicht erhoben werden (vgl. VwGH 27.06.2013, 2013/15/0173). Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes, also durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sei die Einziehung „nach der Lage des Falles“ unbillig (vgl. VwGH 11.9.1989, 88/15/0132).

Im vorliegenden Verfahren sei daher die Frage zu beurteilen, ob durch die Festsetzung der nunmehr nachsichtgegenständlichen Körperschaftsteuern ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei.

EStR 2000, Rz 6022 Satz 1 laute:

„Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen ist auf die Beteiligung zB hinsichtlich der Grundstücksquote bei Anteilsveräußerungen vor dem 1.4.2012 die Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012).“

Diese vom BMF geäußerte Rechtsauffassung sei im Abgabefestsetzungsverfahren auch vom Finanzamt vertreten und vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, bestätigt worden. Es könne daher keine Rede davon sein, dass die Festsetzung der nachsichtgegenständlichen Abgaben ihre Wurzeln in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf gehabt hätte, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine Belastung mit Abgaben ausgelöst habe, die nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwarten gewesen sei.

Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprächen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen habe, würden eine Billigkeitsmaßnahme nicht rechtfertigen, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten würden (vgl. UFS 9.1.2009, RV/0385-L/08, mit Verweis auf *Stoll* BAO, 2428f). Sowohl von der Judikatur als auch der Lehre werde betont, dass es der Gesetzgeber in der Hand gehabt hätte, nicht gewünschte steuerliche Folgen einer gesetzlichen Maßnahme hintanzuhalten. Habe er dies nicht getan, so zwingt dies zum Schluss, dass er in den bloßen Folgen des erlassenen Gesetzes einen eine Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten rechtfertigenden Grund nicht erblickt habe. Nach *Stoll* (siehe dazu *Stoll*, BAO-Kommentar, S. 2430 und S. 2437ff) spreche für diese Deutung vor allem, dass es rechtstaatlichen Grundsätzen nach heutigem Verständnis nicht entsprechen könne, ins Einzelne gehende ausdifferenzierte generelle Vorschriften mit einer überaus allgemein gehaltenen, mit unbestimmten Gesetzesbegriffen denkbar hoher Abstraktion gestalteten Generalklausel, wie dies § 236 BAO nun einmal sei, begegnen zu dürfen.

Es sei nicht ersichtlich, dass vorliegend bei Anwendung des Gesetzes (§ 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung; § 21 BAO) ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei. Vielmehr handle es sich um Auswirkungen der alle Steuerpflichtigen in der gleichen Lage ebenso treffenden Gesetzeslage. Eine Unbilligkeit lasse sich damit nicht begründen. Denn selbst materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) seien keine Unbilligkeiten iSd § 236 BAO (*Stoll*, BAO, 2421). Im vorliegenden Fall liege weder ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor noch handle es sich um eine Abgabenschuld, die sich ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt verhalte.

Da insgesamt gesehen eine sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung nicht vorliege und eine persönlich bedingte Unbilligkeit nicht behauptet worden sei, fehle es schon am Vorliegen der im § 236 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale. Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 21.6.2016 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat und nahm zu den einzelnen Begründungspunkten der Beschwerdevorentscheidung Stellung:

„Eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II 435/2005, beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigen Ergebnis muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039).“

Hinsichtlich des vorstehenden Absatzes möchte die Bf. vor allem zum letzten Satz Stellung nehmen. Wie sie im bisherigen Verfahren ja schon sehr weitwendig dargestellt habe, widerspreche die Anwendung der langen Spekulationsfrist im gegenständlichen Fall nicht nur dem eindeutigen Wortlaut des § 30 EStG in der maßgebenden Fassung, sondern auch der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums von Wirtschaftsgütern (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257) und der Zurechnung von Einkünften (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192). Im gegenständlichen Fall bestehe

daher ein offenkundiger Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis. Und dieser Widerspruch habe seine Wurzel obendrein in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf, auf den der Steuerpflichtige keinen Einfluss gehabt habe. Der UFS sei in seiner Entscheidung RV/1060-W/09 vom 21.12.2011 mit einer aufgrund der Rechtslage und der bis dahin ständigen Rechtsprechung des VwGH geradezu bestechenden Begründung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Spekulationsfrist nur ein Jahr betrage. Aufgrund dieser Entscheidung des UFS habe sich sogar der Gesetzgeber genötigt gesehen, die bisher von der Finanzverwaltung contra legem vertretene Auffassung zu kodifizieren, um zumindest für die Zukunft eine die Auffassung der Finanzverwaltung deckende Rechtslage herzustellen. Völlig überraschend und weder im Gesetz noch in der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu den in diesem Zusammenhang relevanten Themen gedeckt, sei der VwGH mit der Entscheidung 2012/13/0021 und einer sich selbst widersprechenden Begründung zum gegenteiligen Ergebnis gekommen. Wenn der VwGH einer wohlbegründeten Entscheidung des UFS entgegentrete und sein eigenes Ergebnis nicht aus dem Gesetz abzuleiten vermöge, sondern sich selbst in der Begründung widerspreche, könne man wohl nur von einer willkürlichen Entscheidung sprechen. Das BFG (22.4.2015, RV/7104608/2014) sei in weiterer Folge an diese Willkürentscheidung des VwGH gebunden gewesen. Diese Entscheidung des VwGH decke ein großes Manko des VwGH-Verfahrens auf. Der VwGH entscheide quasi „ex cathedra“ und der Steuerpflichtige habe keine Möglichkeit mehr, ihn vom falschen Weg abzubringen. Es wäre daher aus rechtsstaatlicher Sicht ihres Erachtens unbedingt notwendig, auch beim VwGH wieder eine mündliche Verhandlung einzuführen. Alternativ sollte der VwGH den beteiligten Parteien seine Entscheidung zumindest in Entwurfsform zukommen lassen, sodass die Parteien dazu noch einmal Stellung nehmen könnten. Jedenfalls sei eine dermaßen abgrundtief schlecht begründete Entscheidung wie die Entscheidung 2012/13/0021 des VwGH ein schwerer Schlag in das Gesicht des Rechtsstaates.

„Soweit sich das Begehren der Beschwerdeführerin im Ergebnis auf die ihrer Ansicht nach sachliche Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung stützt, ist dem Folgendes entgegen zu halten: Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 EAO setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus; eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt ist. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände wiederholt bzw. nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren bereits erfolglos geltend gemacht wurden bzw. geltend zu machen gewesen wären (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062).“

Wenn das Rechtsmittelverfahren in Österreich so konstruiert sei, dass der Normunterworfen gegen eine willkürliche Fehlentscheidung des VwGH nichts machen könne, dann bleibe nur noch das Einhebungsverfahren. Wie die Bf. nun schon sehr oft wiederholt habe, habe die Verwaltung aufgrund der Gesetze zu

erfolgen. Der Normunterwerfene habe daher ein Recht zu erfahren, auf Basis welcher Norm er Steuern zu zahlen habe. Bis dato habe im gesamten gegenständlichen Abgabensetzungsverfahren noch keines der Gerichte eine gesetzliche Grundlage für die Steuerpflicht angeführt. Der VwGH habe lediglich ein Durchgriffsprinzip zitiert. Den Begriff des Durchgriffsprinzips finde man aber weder im EStG noch im KStG oder in der BAO. Auch in den vom VwGH zitierten Vorentscheidungen finde man keine gesetzliche Grundlage für ein Durchgriffsprinzip, das auch im Bereich des § 30 EStG anwendbar wäre. Falls der VwGH den § 23 EStG oder den § 24 BAO als Grundlage ansehe, widerspreche er damit seiner eigenen ständigen Rechtsprechung (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 18.12.1997, 96/15/0151) ohne zu begründen, warum plötzlich in der Entscheidung 2012/13/0021 die bis dahin vertretenen Auffassungen (vgl. auch die Rechtsprechung des OGH 29.5.2008, 2 Ob 225/07p) nicht mehr gelten sollten.

„Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, kann nicht durch Nachsicht behoben werden (vgl. VwGH 27.5.2013, 2013/15/0173). Nur wenn 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 (vgl. VwGH 11.9.1989, 88/15/0132).“

Wie die Bf. in ihren bisherigen Ausführungen nachvollziehbar aus dem Gesetz und der ständigen Rechtsprechung des VwGH abgeleitet habe, habe der Gesetzgeber für den Kommanditanteil an einer grundstückbesitzenden GmbH & Co KG die lange Spekulationsfrist nicht vorgesehen. Die Besteuerung sei daher im gegenständlichen Fall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis. Sollte der Gesetzgeber die Absicht gehabt haben, dann möge man ihr den Nachweis dafür bitte im Einhebungsverfahren nachvollziehbar liefern, aber nicht so, wie der VwGH das im Ermittlungsverfahren getan habe, mit einer völlig willkürlichen Entscheidung, die sich in der Begründung selbst widerspreche.

„Die in der Beschwerde im Einzelnen vorgebrachten Argumente, die allesamt darauf hindeuten, die nachsichtsgegenständlichen Abgaben seien ‚ohne gesetzliche Grundlage vorgeschrieben‘ worden, wurden bereits im Rechtsmittelverfahren gegen die Abgabensetzungsbescheide entkräftet (vgl. BFG vom 22.4.2015, RV/7104608/2014). Im vorzitierten Erkenntnis verweist das BFG auf die Rechtsprechung des VwGH 27.2.2014, 2011/15/0082, wonach Beteiligungen an Miteigentümergeinschaften bzw. Personengesellschaften, seien sie vermögensverwaltend oder gewerblich tätig, nach dem Durchgriffsprinzip zu behandeln sind. Vorliegend war daher auf die Veräußerung der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft hinsichtlich der von dieser Kommanditgesellschaft gehaltenen Grundstücke die Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung anzuwenden.“

Falls das Finanzamt ihre Beschwerde wirklich gelesen habe, müsste es ihr wohl zustimmen, dass im Rechtsmittelverfahren überhaupt nichts von ihren Argumenten entkräftet worden sei. Vielmehr hätten der VwGH und das BFG mit der Begründung ihrer Entscheidungen die Argumente der Bf. bestätigt. Ein Durchgriffsprinzip, so wie VwGH und BFG das im Rechtsmittelverfahren verstanden hätten, sei gesetzlich nicht vorgesehen. Es sei ja kein Zufall, dass weder der VwGH noch das BFG eine gesetzliche Grundlage für die von ihnen vertretene Auffassung angeführt, sondern nur VwGH-Entscheidungen zitiert hätten, die zu völlig anderen Sachverhalten ergangen seien und ihrerseits auch wieder keine gesetzlichen Grundlagen angeführt hätten.

Die vom Finanzamt oben zitierte Aussage des VwGH bzw. des BFG, wonach Beteiligungen an Miteigentümergeinschaften bzw. Personengesellschaften, seien sie vermögensverwaltend oder gewerblich tätig, nach dem Durchgriffsprinzip zu behandeln seien, sei eine völlig leere Phrase. Der VwGH habe sich vor der Entscheidung 2012/13/0021 im Bereich der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer noch nie mit der Frage beschäftigt, ob es im außerbetrieblichen Bereich einen Durchgriff vom Kommanditisten auf das Vermögen der GmbH & Co KG gebe. Der Verweis auf die Vorjudikatur sei völlig verfehlt gewesen. Das habe die Bf. alles schon umfassend nachgewiesen.

Das BFG habe in seiner Entscheidung (BFG 22.4.2015, RV/7104608/2014) sehr zutreffend ausgeführt, dass der VwGH die lange Spekulationsfrist einfach zur Anwendung bringen habe wollen. Der VwGH sei aber nicht der Gesetzgeber, er habe das Gesetz lediglich zu interpretieren. Sein Wille sei daher gesetzgebunden. Die Bf. dürfe noch einmal die hehre Selbsteinschätzung, mit der die Marketingabteilung den VwGH auf der Startseite seiner Homepage rühme, in Erinnerung rufen: *„Der Verwaltungsgerichtshof garantiert den Anspruch der Bürgerinnen und Bürger auf Rechtssicherheit im Umgang mit der Verwaltung. Als höchste Rechtsschutzinstanz stellt er das gesetzmäßige Handeln der Verwaltungsbehörden sicher.“*

„Im vorliegenden Verfahren ist daher die Frage zu beurteilen, ob durch die Festsetzung der nunmehr nachsichtgegenständlichen Körperschaftsteuern ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist.

EStR 2000, Rz 6022 Satz 1 lautet:

„Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen ist auf die Beteiligung zB hinsichtlich der Grundstücksquote bei Anteilsveräußerungen vor dem 1.4.2012 die Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012).“

Diese vom BMF geäußerte Rechtsauffassung wurde im Abgabefestsetzungsverfahren auch vom Finanzamt vertreten und vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, bestätigt. Es kann daher keine Rede davon sein, dass die Festsetzung der nachsichtgegenständlichen Abgaben Ihre Wurzeln in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf hatten, der auf eine

vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine Belastung mit Abgaben ausgelöst hat, die nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwarten gewesen ist.“

Zur Bedeutung von Richtlinien bzw. zu deren rechtspolitischer Problematik dürfe die Bf. auf die diesbezüglichen Ausführungen bei *Doralt/Ruppe II*⁷, Tz 92ff, insbesondere Tz 94, hinweisen. Auf die Tatsache, dass die VwGH-Entscheidung vom 24.9.2014, 2012/13/0021, rechtsstaatlich höchst fragwürdig sei, habe sie ebenfalls schon zur Genüge hingewiesen. Dass die Finanzverwaltung selbst an die vom Finanzamt zitierten Ausführungen in der Rz 6022 EStR nicht glaube, würden die nachstehenden Ausführungen aus Punkt 1.1.2 der Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, zur Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015 beweisen:

„Vor allem aber hat sich das Verständnis der Rechtsfähigkeit von Personen(handels)gesellschaften durch das HaRÄG (BGBl. I Nr. 120/2005) wesentlich geändert: Mit Wirksamkeit ab 1.1.2007 wurde eine umfassende, auch im (Innen-)Verhältnis zu den Gesellschaftern bestehende Vollrechtsfähigkeit angeordnet. Nunmehr bestehen diese Gesellschaften nicht nur durch, sondern auch neben ihren Gesellschaftern. Das Gesellschaftsvermögen steht ausschließlich der Gesellschaft und nicht (auch nicht anteilig) den Gesellschaftern zu (siehe Torggler in Straube/Ratka/Rauter, Tz 20 zu § 105 UGB.“

„Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, rechtfertigen eine Billigkeitsmaßnahme nicht, auch wenn im Einzelfall Härten auftreten (vgl. UFS 9.1.2009, RV/0385-L/08, mit Verweis auf Stoll BAO, 2428). Sowohl von der Judikatur als auch der Lehre wird betont, dass es der Gesetzgeber in der Hand gehabt hatte, nicht gewünschte steuerliche Folgen einer gesetzlichen Maßnahme hintanzuhalten. Hat er dies nicht getan, so zwingt dies zum Schluss, dass er in den bloßen Folgen des erlassenen Gesetzes einen eine Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten rechtfertigenden Grund nicht erblickt hat. Nach Stoll (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 2430 und S. 2437ff) spricht für diese Deutung vor allem, dass es rechtsstaatlichen Grundsätzen nach heutigem Verständnis nicht entsprechen könne, ins Einzelne gehende ausdifferenzierte generelle Vorschriften mit einer überaus allgemein gehaltenen, mit unbestimmten Gesetzesbegriffen denkbar hoher Abstraktion gestalteten Generalklausel, wie dies § 236 BAO nun einmal sei, begegnen zu dürfen.“

Die Bf. halte noch einmal fest, dass der Gesetzgeber für den Kommanditanteil an einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co KG mit guten Gründen nicht die lange Spekulationsfrist vorgesehen habe. VwGH und BFG hätten keine gesetzliche Grundlage für ihre Entscheidung angeführt. Die Entscheidungen seien daher gesetzlich nicht gedeckt. Bester Beweis dafür seien die der eigenen Entscheidung widersprechenden Begründungen und der ab 2013 eingeführte § 32 Abs. 2 EStG, der bei der Verfügung

eines Kommanditisten über seinen Kommanditanteil völlig systemwidrig eine - gesellschaftsrechtlich gar nicht zulässige - Verfügung über das Gesellschaftsvermögen unterstelle. Es handle sich bei den Entscheidungen von VwGH und BFG somit um ganz offensichtliche Fehlentscheidungen, die entgegen dem Willen des Gesetzgebers die lange Spekulationsfrist zur Anwendung bringen hätten wollen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zu § 227 dt. AO könnten bestandkräftig festgesetzte Steuern im Billigkeitsverfahren nachgeprüft werden, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig und wenn es dem Steuerpflichtigen nicht möglich gewesen sei, sich gegen die Fehlerhaftigkeit zu wehren (BFH-Urteil vom 30.4.1981, VI R 169/78, BStBl II 1981, 611). Genau so ein Fall liege hier vor, weshalb die Nachsicht im gegenständlichen Fall die einzige Möglichkeit darstelle, dem Willen des Gesetzgebers entsprechende Einzelfallgerechtigkeit herzustellen.

„Es ist nicht ersichtlich, dass vorliegend bei Anwendung des Gesetzes (§ 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1958 in der maßgeblichen Fassung; § 21 BAO) ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist. Vielmehr handelt es sich um Auswirkungen der alle Steuerpflichtigen in der gleichen Lage ebenso treffenden Gesetzeslage. Eine Unbilligkeit lässt sich damit nicht begründen. Denn selbst materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten (‘Ungerechtigkeiten’) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 BAO (Stoll, BAO, 2421). Im vorliegenden Fall liegt weder ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor noch handelt es sich um eine Abgabenschuld, die sich Ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt verhält.“

Im gegenständlichen Fall habe die Bf. es nicht mit einer materiellrechtlich legislatorisch bedingten Unzulänglichkeit zu tun. Das Gesetz sei sehr eindeutig. Die Unzulänglichkeiten lägen bei der Finanzverwaltung und beim VwGH bzw. beim BFG (wobei letzteres gesetzlich verpflichtet gewesen sei, der Fehlentscheidung des VwGH zu folgen). Wie oben dargestellt, liege sehr wohl ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor. Das Höchstgericht treffe eine gesetzlich nicht gedeckte, also willkürliche Entscheidung, mit einer Begründung, die der Entscheidung ganz offensichtlich widerspreche. Das BFG sei an die Fehlentscheidung des VwGH gebunden. Der VfGH verweigere die Behandlung einer Beschwerde, obwohl sie ganz offensichtlich nicht nur keine gesetzliche Begründung, sondern sogar die eigene Widerlegung enthalte, weshalb nach ständiger Rechtsprechung des VfGH (VfSlg. 10057/1984; siehe auch *Doralt/Ruppe*, Grundriss II⁷, Tz 54) eine Gleichheitsverletzung infolge Willkür der entscheidenden Behörde vorliege. Für den Steuerpflichtigen gebe es im Ermittlungsverfahren keine Möglichkeit mehr, gegen die Fehlentscheidung von VwGH und BFG vorzugehen. Es bleibe nur noch die Nachsicht im Einhebungsverfahren. Und es sollte in einem angeblichen Rechtsstaat doch zumindest in diesem Verfahren möglich sein, dass jemand die Steuerpflicht nachvollziehbar aus dem Gesetz ableite oder dass die Behörden zugäben, sich geirrt zu haben und Nachsicht gewähren.

„Da 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. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Nach einem langen Verfahren sei es weder der Finanzverwaltung noch dem VwGH oder dem BFG gelungen, die Steuerpflicht im gegenständlichen Fall aus dem Gesetz abzuleiten. Es liege daher eine willkürliche Vorschreibung von Körperschaftsteuer vor. Die Bf. wiederhole noch einmal den Antrag, dass entweder die Steuerpflicht nachvollziehbar aus dem Gesetz abgeleitet oder Nachsicht gewährt werde.

In der am 15.12.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass die Entscheidung des VwGH im Abgabefestsetzungsverfahren unrichtig sei. Der Senat des BFG sei in der Folge an die Vorgaben des VwGH gebunden gewesen, habe aber seiner Ansicht nach durch die Textierung des Erkenntnisses den Weg zum VfGH vorgezeichnet. Der VfGH habe jedoch die Behandlung seiner Beschwerde abgelehnt.

Der steuerliche Vertreter wies auf seinen Artikel in der SWK Heft 11 vom 10.4.2016 und legte diesen dem Senat vor.

Zur Verlustzuweisung habe der VwGH erkannt, dass diese mit der Höhe der Einlage begrenzt sei. In diesem Fall werde zum Nachteil des Abgabepflichtigen eine gesellschaftsrechtliche Bestimmung angewendet, verfahrensgegenständlich wäre eine gesellschaftsrechtliche Betrachtung zum Vorteil des Abgabepflichtigen gewesen, damit widerspreche sich der VwGH in seiner Judikaturlinie. Zudem sei die rechtliche Begründung durch reines Zitieren des § 30 EStG unvollständig und unrichtig. Aus dieser grundlegend falschen Entscheidung des VwGH leite er eine sachliche Unbilligkeit in diesem Beschwerdeverfahren ab und beantrage die Nachsicht.

Der Amtsbeauftragte verwies darauf, dass für eine sachliche Unbilligkeit ein atypischer Geschehensablauf Voraussetzung sei. Einwendungen gegen das Festsetzungsverfahren, das auf einer unrichtigen Entscheidung des VwGH beruhen solle, seien nicht im Einhebungsverfahren zu berücksichtigen, daher werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Vertreter der Bf. brachte abschließend vor, dass nach deutscher Rechtsansicht eine falsche Gesetzesanwendung im Festsetzungsverfahren sehr wohl auch zu einer Nachsicht führen könne und legte das Erkenntnis des BFH vom 30.4.1981, 169/78, vor. Verwiesen werde auch auf die neue Bestimmung des § 32 Abs. 2 EStG, der seitens der Finanz lediglich als Klarstellung bezeichnet werde, aus dem sich nunmehr das Durchgriffsrecht ergebe. Verwiesen werde nochmals auf das Erkenntnis des VwGH im Festsetzungsverfahren, worin sich der VwGH nicht mit der Judikatur des deutschen Bundesfinanzgerichtshofes zur gleichgelagerten Bestimmung in Deutschland auseinandergesetzt habe. Verwiesen werde auch auf die Entscheidung des OGH

vom 30.8.2016, 6 Ob 198/15h, zu Rechten und deren Folgen im Zusammenhang mit Gesellschaftsanteilen. Diese Entscheidung besage, dass der Kommanditist nicht über das Vermögen der Gesellschaft verfügen dürfe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

- Folgender **Sachverhalt** wurde als erwiesen festgestellt:

Obwohl das Finanzamt mit Bescheiden vom 9.2.2009 und 31.3.2010 die Körperschaftsteuern 2007 und 2008 erklärungsgemäß veranlagte, erhob die Bf. dagegen am 16.3.2009 bzw. 6.4.2010 das Rechtsmittel der Berufung.

Begründend wurde vorgebracht, dass die Bf. 2007 einen 25%igen Kommanditanteil an einer GmbH & Co KG veräußert habe (2008 sei noch ein nachträglicher Veräußerungserlös erzielt worden). In Hinblick auf die EStRL 2000 Tz 6022 habe die Bf. zunächst ein Spekulationsgeschäft deklariert, sei aber der Rechtsansicht, dass für den Anteil an einer grundstücksverwaltenden KG nicht die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke, sondern die kürzere Spekulationsfrist für andere Wirtschaftsgüter von bis zu einem Jahr zur Anwendung komme. Die österreichischen Höchstgerichte hätten sich bis dato mit dieser Frage noch nicht befasst.

Der UFS entschied darüber mit Berufungsentscheidung vom 21.12.2011, RV/1060-W/09 und RV/1225-W/10, schloss sich der Rechtsansicht der Bf. an, gab den Berufungen statt und setzte folgende Gutschriften fest:

Körperschaftsteuer 2007	- 125.849,74
Anspruchszinsen 2007	- 11.602,71
Körperschaftsteuer 2008	- 8.338,75
Anspruchszinsen 2008	- 494,95

Dagegen erhob das Finanzamt Amtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, aufhob, da Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmensschaften ertragssteuerrechtlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens gelten, weshalb aufgrund des Durchgriffsprinzips für die Veräußerung von Grundstücken die zehnjährige Spekulationsfrist zur Anwendung kommt.

Im fortgesetzten Verfahren hatte das BFG das Erkenntnis des VwGH umzusetzen und wies die Beschwerden der Bf. mit Erkenntnis vom 22.4.2015, RV/7104608/2014, ab.

Das Finanzamt setzte daraufhin die Anspruchszinsen für 2007 und 2008 mit € 13.333,51 sowie € 793,86 fest.

Die Nachforderungen in Höhe von € 148.315,86 wurden am 19.11.2015 sowie 14.12.2015 entrichtet.

• **Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergab sich aus dem vorgelegten Steuerakt, aus der FinDok und dem Rechtsinformationssystem und ist im Übrigen unstrittig.

• **Rechtliche Würdigung:**

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

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

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. 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 (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0050). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Da keine persönliche Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr lediglich zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung „nach der Lage des Falles unbillig“ (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 24.9.2014, 2012/13/0021, eine generelle Aussage zur steuerlichen Auswirkung der Veräußerung eines Kommanditanteiles an einer grundstücksbesitzenden KG getroffen hat, die alle Abgabepflichtigen mit dieser Konstellation trifft.

Dass die Bf. mit diesem Erkenntnis nicht einverstanden ist und zur Untermauerung der gegenteiligen Rechtsansicht umfangreiche Argumente vorbringt, kann aber keine sachliche Unbilligkeit begründen, da der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe abstellt. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0082; VwGH 13.11.1989, 88/15/0121), weshalb auch der Einwand, dass sich weder im Erkenntnis des VwGH noch in der Entscheidung des BFG eine gesetzliche Grundlage dafür finde, warum die Spekulationsfrist für den Anteil eines Kommanditisten an einer grundstücksbesitzenden KG zehn Jahre betragen solle, und die vorgelegte Entscheidung des OGH ins Leere geht.

Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände wiederholt werden, die bereits im Festsetzungsverfahren geltend gemacht wurden. Die Nachsicht nach § 236 BAO dient auch nicht dazu, im vorangegangenen Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062).

Aus dem Verweis auf die Judikatur des deutschen BFH lässt sich für den Standpunkt der Bf. ebenfalls nichts gewinnen, weil nach dem vorgelegten Erkenntnis vom 30.4.1981, 169/78, zwar bestandskräftig festgesetzte Steuern im Billigkeitsverfahren dann sachlich überprüft werden können, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch ist, jedoch nur dann, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht möglich und nicht zumutbar war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit rechtzeitig zu wehren.

Im gegenständlichen Fall wurden jedoch sämtliche ordentliche Rechtsmittel und außerordentliche Rechtsbehelfe, die einem Normunterworfenen zur Verfügung stehen, ergriffen und ausgeschöpft. Darüber hinaus war die Abgabenfestsetzung auch nicht

offensichtlich und eindeutig unrichtig, da diese Rechtsfrage bereits höchstgerichtlich durch den VwGH mit seinem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, entschieden wurde.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingegen stellt keine unbillige Härte des Einzelfalles, sondern vielmehr eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar (VwGH 18.2.1991, 91/15/0008; VwGH 17.10.2001, 98/13/0073), da das BFG im fortgesetzten Verfahren an Entscheidungen des VwGH, die grundsätzlich den Anspruch auf Rechtsrichtigkeit in sich tragen, gebunden ist.

Bei Geltendmachung der sachlichen Unbilligkeit der Einhebung ist lediglich zu prüfen, ob verfahrensgegenständlich ein atypischer Geschehensablauf vorliegt, der den Nachsichtswerber von den anderen Abgabepflichtigen, auf die diese Norm zur Abgabenfestsetzung anzuwenden ist, in der Art unterscheidet, dass ein Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen festzustellen ist.

Ein atypischer Geschehensablauf liegt bei der Bf. nicht vor, daher besteht keine sachliche Unbilligkeit. Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 15. Dezember 2016