

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden A, die beisitzende Richterin B sowie die fachkundigen Laienrichter C und D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache des X, vertreten durch Y, über die Beschwerde vom 28. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 28. Februar 2013 betreffend Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Sitzung am 12. September 2018,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer beantragte mit Eingabe vom 13. September 2012 die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt EUR 429.567,58. Diese setzten sich aus Umsatz- und Einkommensteuernachforderungen sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2007 zusammen. Er brachte vor, dass diese Abgabenschuldigkeiten nach einer Betriebsprüfung im Jahr 2009 festgesetzt worden seien, da das Finanzamt die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung für unanwendbar erachtet habe. Gegen die Bescheide über die Abgabenfestsetzungen habe er Beschwerde erhoben, welche mit Berufungsentscheidung vom 30.3.2011 (zu GZ RV/0688-I/10) abgewiesen worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat führte in der Begründung zur Berufungsentscheidung zu GZ RV/0688-I/10 unter anderem an: *"Die Parteien des Verwaltungsverfahrens - der Berufungswerber wie auch die Abgabenbehörde erster Instanz - gehen übereinstimmend davon aus, dass der Berufungswerber in den Berufungsjahren einen Gewerbebetrieb unterhalten hat. Lag ein Gewerbebetrieb in der Form eines Beherbergungsbetriebes vor, sind die Anwendungsvoraussetzungen der Verordnung ... als erfüllt anzusehen. Die Verordnung wäre, gemessen an den Maßstäben des nationalen Rechts, anzuwenden ...".* Im Ergebnis wies der Unabhängige Finanzsenat die Beschwerde jedoch ab, da er die Steuervorteile aus der Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-

Verordnung als unzulässige Beihilfe iSd Art. 87 EG-Vertrag qualifizierte und daher die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als nicht anwendbar erkannte.

Gegen diese Entscheidung erhob der Beschwerdeführer zu GZ 2011/15/0092 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Der Verwaltungsgerichtshof nahm diese und drei weitere anhängige Beschwerden zum Anlass ein Normenprüfungsverfahren hinsichtlich der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen. Mit Erkenntnis vom 14.3.2012 zu GZ V113/11 hob der Verfassungsgerichtshof die §§ 2 bis 6 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als gesetzwidrig auf und ordnete an, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31.12.2012 in Kraft trete. Begründend führte der Verfassungsgerichtshof aus, dass der auf Grundlage der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ermittelte Gewinnbetrag in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspreche. Die von der Pauschalierung erfasste Gruppe sei so abgegrenzt, dass sie Betriebe mit ganz unterschiedlichen Aufwandsstrukturen erfasse. Der Verordnungsgeber habe der Pauschalierung einen gesetzwidrigen Anwendungsbereich gegeben, indem er praktisch sämtliche, eine bestimmte (Umsatz-)Größe nicht überschreitende Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ungeachtet der unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu einer Gruppe zusammengefasst und für diese einen einheitlichen Gewinnprozentsatz festgelegt habe.

In der Folge wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde mit Erkenntnis vom 28.6.2012 zu GZ 2012/15/0088 ab. Er sprach aus, dass der Beschwerdefall einen Anlassfall im Sinn des Art 139 Abs 6 B-VG darstelle. Da im Anlassfall so vorzugehen sei, als ob die als gesetzwidrig aufgehobene Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalts nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte, sei der Beschwerdeführer in dem geltend gemachten Recht auf Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht verletzt.

In seinem Antrag auf Nachsicht vom 13.9.2012 brachte der Beschwerdeführer vor, die Einhebung der bezeichneten Abgabenschuldigkeiten sei aus sachlichen Erwägungen unbillig. Nur ihm bleibe aufgrund der Anlassfallregelung die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung verwehrt, während für alle anderen in Frage kommenden Abgabepflichtigen diese Verordnung bis zur Veranlagung 2012 anwendbar geblieben sei. Der Verwaltungsgerichtshof sei in seiner Judikatur zur Anlassfallregelung davon ausgegangen, dass die Besserstellung im Anlassfall im Sinn der "Ergreiferprämie" keine unbillige Ungleichbehandlung darstelle. Das Ergebnis der Anlassfallregelung im gegenständlichen Fall könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein, da den Beschwerdeführer eine einseitige Schlechterstellung treffe. Eine sachliche Unbilligkeit sei auch darin gelegen, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Beschwerdeentscheidung entgegen der Rechtsmeinung des Finanzamtes ausgesprochen habe, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung für den Beschwerdeführer nach innerstaatlichem Recht zwar anwendbar gewesen wäre, jedoch die höherwertigen Maßstäbe des Unionsrechts die Anwendung nicht zuließen. Der Beschwerdeführer habe

sich also nach Rechtsmeinung des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb der nationalen Rechtsordnung gesetzes- (bzw. verordnungs-)konform verhalten.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Nachsicht mit Bescheid vom 28.2.2013 ab und verneinte das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit.

Der Beschwerdeführer er hob mit Eingabe vom 28. März 2013 Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Nachsicht. Er stützte sein Vorbringen zur sachlichen Unbilligkeit einerseits darauf, dass bei drei der vier Anlassfälle für das Normenprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung strittig waren, in seinem Fall hätte hingegen der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungsbegründung das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen ausdrücklich bejaht. Nur ihn als einzigen würden die nachteiligen Folgen der Verordnungsaufhebung durch den Verfassungsgerichtshof treffen. Andererseits trat der Beschwerdeführer dem Standpunkt des Finanzamtes entgegen, wonach die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung mangels Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen auf Sachverhaltsebene von vornherein nicht anwendbar gewesen sei.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung vor.

Die vom Antrag auf Nachsicht umfassten Abgaben wurden am 16. Mai 2013 entrichtet.

Am 12. September 2018 fand die vom Beschwerdeführer beantragte mündliche Verhandlung statt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese Bestimmung ist nach § 236 Abs 2 BAO sinngemäß auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten anzuwenden.

Gemäß § 1 der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBl II 2005/435 idF BGBl II Nr. 449/2013) kann die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Der Beschwerdeführer macht nur eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen geltend.

Gemäß § 3 der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

*1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende*

*Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die*

*a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder*

*b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.*

Keiner dieser Tatbestände liegt im Streitfall vor.

Gemäß Art 139 Abs 6 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an einen Ausspruch des Verfassungsgerichtshof darüer gebunden, dass eine Verordnung wegen Gesetzwidrigkeit aufgehoben wird oder gesetzwidrig war. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch die Verordnung weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nichts anderes ausspricht.

Der Beschwerdeführer erachtet sich dadurch beschwert, dass sein Abgabenfestsetzungsverfahren zum Anlassfall in einem Normenprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof wurde, sodass ihn eine ihm unbillig erscheinende Steuerbelastung trifft.

Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt auch dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung eines Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (*Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 236 Tz 11). Vermögenseinbußen, welche mit der Abgabenpflicht und -entrichtung allgemein einhergehen, und die jeden treffen können, der einen bestimmten Steuertatbestand verwirklicht, rechtfertigen die Nachsicht von der Abgabenentrichtung jedoch noch nicht. Die Unbilligkeit muss sich auf die Einhebung (nicht auf die Festsetzung) einer Abgabe beziehen (*Stoll, BAO*, 2434).

Hebt der Verfassungsgerichtshof nach Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens eine Abgabenbefreiungsvorschrift als verfassungswidrig auf, dann hat der Verwaltungsgerichtshof, der über die zur Aufhebung Anlass gebende Beschwerde zu entscheiden hat, so vorzugehen, als ob diese Befreiungsvorschrift nicht bestanden hat (VwGH 5.11.1971, 1445/71). Der Verfassungsgesetzgeber hat in Kauf genommen, dass nicht alle sachlich gleichgelagerten Fälle durch ein aufhebendes Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes gleich behandelt werden, sondern dass der Ausspruch der Wirkung des Erkenntnisses über den Anlassfall hinaus dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten bleibt. Dies führt notwendigerweise dazu, dass ein Anlassfall gegenüber

anderen Fällen begünstigt wird. Die sich daraus ergebenden Unterschiede in der Belastung treten allgemein ein und führen ebenso wenig wie Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsprechungen zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabenerhebung im Einzelfall (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0007; 23.2.1998, 97/17/0400). Die Anlassfallregelung begünstigt zwar in einer Vielzahl von Fällen die Partei im Anlassfall, kann aber auch nachteilig für sie sein (*Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht<sup>11</sup>, , Rn 1170 mwN). Eine sachliche Unbilligkeit liegt dann nicht vor, wenn jemand nicht unter die Anlassfallregelung der Art 139 Abs 6 und 140 Abs 7 B-VG fällt (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 13 zu § 236), gleiches muss im umgekehrten Fall gelten.

Eine "positive Ergreiferprämie" ist der österreichischen Rechtsordnung fremd. Art. 139 Abs. 6 B-VG trifft keine Wertung dahingehend, ob die auf den Anlassfall anzuwendende Rechtslage eine für den Beschwerdeführer günstige oder ungünstige ist (VwGH 29.8.1996, 96/06/0131). Die sogenannte Ergreiferprämie im Anlassfall eines Normenprüfungsverfahrens besteht darin, dass im Anlassfall die verfassungs- bzw. gesetzeskonforme Rechtslage angewendet wird. Dem gegenüber wird in allen anderen Fällen die als verfassungs- bzw. gesetzeswidrig erkannte Rechtslage bis zu jenem Datum angewendet, welches der Verfassungsgerichtshof in seinem Aufhebungsbeschluss bestimmt. Dies gilt unabhängig davon, ob die verfassungs- bzw. wie im Fall des Beschwerdeführers gesetzeskonforme Rechtslage für den konkreten Normunterworfenen im Einzelfall subjektiv günstig oder ungünstig ist. Der Verfassungsgesetzgeber hat keinesfalls beabsichtigt, nur einer der Verfahrensparteien im Anlassfall einen subjektiv als solchen empfundenen Vorteil zuzuwenden.

Im Nachsichtsverfahren ist kein Raum für die Berücksichtigung von Einwendungen, welche das Festsetzungsverfahren betreffen (vgl *Ritz*, BAO, 6.A., Rz 14 zu § 236 mit Judikaturzitaten).

Insofern der Beschwerdeführer behauptet, die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung läge darin, dass der Unabhängige Finanzsenat im Verfahren zu GZ RV/0688-I/10 die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nach nationalem Recht für den Beschwerdeführer bejaht habe, und dass er dennoch Benachteiliger der Anlassfallregelung geworden sei, zeigt er keine unrichtige rechtliche Beurteilung des Finanzamtes im Nachsichtsverfahren auf. Das Bundes-Verfassungsgesetz normiert die Anlassfallregelung im Normenprüfungsverfahren unabhängig davon, unter welchen Umständen ein Beschwerdeverfahren zum Anlassfall wird und auch unabhängig davon, welche Konsequenzen dies für die Verfahrensparteien nach sich zieht. Es wäre auch system- und gleichheitswidrig, in einem Gerichtsverfahren mit gleichberechtigten Verfahrensparteien die Interessen einer der Partei höher zu bewerten.

Die Festsetzung der vom Nachsichtsgesuch umfassten Abgaben erfolgte in einem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren, auch wenn - wie der Beschwerdeführer behauptet - aufgrund des Verfahrensablaufes nicht über alle seine Einwendungen

abgesprochen wurde. Im Verfahren zur Abgabeneinhebung können Einwendungen gegen die Abgabenfestsetzung nicht berücksichtigt werden.

Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, nur ihn als einzigen träfen die nachteiligen Folgen des Normenprüfungsverfahrens beim Verfassungsgerichtshof. Auch damit zeigt er keine Unbilligkeit auf. Dem Normenprüfungsverfahren lagen neben jenem des Beschwerdeführers noch drei weitere Anlassfälle zugrunde, die ebenfalls von der Anlassfallregelung umfasst bzw aus der subjektiven Sicht der verfahrensbeteiligten Unternehmer betroffen sind.

Auch das Vorbringen dahin, dass im Abgabenfestsetzungsverfahren des Beschwerdeführers vor dem Verwaltungsgerichtshof die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung aufgrund der Unvereinbarkeit mit europarechtlichen Normen strittig war, während in den drei weiteren Anlassfällen die Nichteinfüllung der Kriterien für die Anwendbarkeit auf Sachverhaltsebene entscheidungswesentlich war, zeigt ebenfalls Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht auf. Es kann keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung daraus abgeleitet werden, dass ein Höchstgericht im Verfahren zur Abgabenfestsetzung eine Rechtsfrage oder einen Beschwerdepunkt nicht behandelt hat.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Dieses Erkenntnis folgt der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 19. Oktober 2018