

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2. in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Perlogis Mag F Harrand Wthd GmbH, Bahnstraße 7, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 8. April 2014 betreffend Nachsicht § 236 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. November 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 14. Februar 2014 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) die Abschreibung der gesamten Abgabenforderungen für Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 samt den in deren Zusammenhang stehenden Nebenansprüchen in Form von Aussetzungszinsen und Stundungszinsen in Höhe von insgesamt € 47.466,90 im Wege der Nachsicht gemäß § 236 BAO wegen Unbilligkeit der Einhebung wie folgt:

"Im gegenständlichen Fall liegt eine sachliche Unbilligkeit insofern vor, als Nachzahlungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1998 festgesetzt wurden, obwohl der UFS in mehreren Erkenntnissen festgestellt hat, dass die diesen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide Nichtbescheide sind und daher rechtlich keine Wirkung entfalten können. Aufgrund der im Wesentlichen gleichlautenden Entscheidungen des UFS im November und Dezember 2012 kam hervor, dass die am 5. Dezember 2006 bzw. 13. Dezember 2006 geänderten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1998 auf Basis von Nichtbescheiden erlassen worden waren und diese Einkommensteuerbescheide somit rechtswidrig ergangen sind. Da zum damaligen Zeitpunkt die Tatsache des Vorliegens von Nichtbescheiden nicht bekannt war - dies wurde erst 2012 durch den UFS festgestellt - wurden die geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom Dezember 2006 nicht bekämpft und diese wurden rechtskräftig, nach jetzigem Wissen

jedoch in rechtswidrigem Zustand. Um diese Rechtswidrigkeit zu bekämpfen, wurden Anträge gemäß § 299 BAO, § 295 Abs. 4 BAO sowie § 303 BAO gestellt, welche allesamt abgewiesen wurden, jedoch alle inzwischen beim BFG angängig sind.

Die wiederholt gestellten Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO wurden ebenfalls alle abgelehnt.

Somit ist der Bf gezwungen, eine Abgabenforderung zu entrichten, welche nachweislich auf rechtswidrig ergangenen Einkommensteuerbescheiden beruht.

Er hat jedoch darauf vertraut, dass seine Einkommensteuerbescheide der betreffenden Jahre gesetzeskonform entsprechend den Erkenntnissen des UFS veranlagt werden, was aber nach Meinung der Abgabenbehörde jedoch nicht zulässig sei. Diese Ansicht widerspricht jedoch dem Erlass des BMF, in welchem die Auslegung des § 209a Abs. 2 BAO dargelegt wird. Eine dieser Dienstanweisungen, jene vom 5. März 2007, wurde zwar in der Fachzeitschrift SWK 9/2007, S 378, jedoch nicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht. Dennoch vertraute der Bf auf die Einhaltung der internen Anweisung zur Auslegung des § 209a BAO, in welcher eine nachträgliche Änderung der Einkommensteuerbescheide zu Gunsten des Abgabepflichtigen auch nach Eintritt der Verjährung zugesagt wird.

Somit liegt bezüglich der Nachforderungen für Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 sowie den danach in diesem Zusammenhang angefallenen Nebenabgaben (Stundungszinsen und Aussetzungszinsen) in Höhe von insgesamt € 47.466,90 eindeutig sachliche Unbilligkeit vor, zumal diese eindeutig auf rechtswidrigen Bescheiden beruhen.

Der Bf beantrage daher nochmals, die oben angeführten Abgabennachforderungen in Höhe von insgesamt € 47.466,90 im Wege der Nachsicht abzuschreiben".

Das Finanzamt wies den Antrag um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 47.466,90 mit Bescheid vom 8. April 2014 ab.

Zur Begründung führte das Finanamt aus:

"Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Bundesabgabenordnung kann persönlicher oder sachlicher Natur sein. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden; oder im Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die

betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Die im Antrag behauptete (sachliche) Unbilligkeit ergibt sich als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage bzw. der Bundesabgabenordnung im Speziellen, wonach Abgabenbescheide - auch wenn sie rechtswidrig sind – rechtswirksam sind und bleiben, wenn kein Verfahrenstitel zur Abänderung oder Berichtigung (z.B. wegen Verjährung) besteht.

Sie trifft alle von den verfahrensrechtlichen Bestimmungen erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise und kann daher nach Lage des Falles nicht als sachliche Unbilligkeit anerkannt werden".

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte der Bf wie folgt aus:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Abweisung des Antrages auf Bewilligung einer Nachsicht, mit der Begründung, dass im vorliegenden Fall keine sachliche Unbilligkeit vorliege.

Beantragt werden die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides sowie die Stattgabe des Antrags vom 14. Februar 2014.

Im gegenständlichen Fall liegt eine sachliche Unbilligkeit insofern vor, als Nachzahlungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1998 festgesetzt wurden, obwohl der UFS in mehreren Erkenntnissen festgestellt hat, dass die diesen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide Nichtbescheide sind und daher rechtlich keine Wirkung entfalten können.

Aufgrund der im Wesentlichen gleichlautenden Entscheidungen des UFS im November und Dezember 2012 kam hervor, dass die am 5. Dezember 2006 bzw. 13. Dezember 2006 geänderten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1998 auf Basis von Nichtbescheiden erlassen worden waren und diese Einkommensteuerbescheide somit rechtswidrig ergangen sind. Da zum damaligen Zeitpunkt die Tatsache des Vorliegens von Nichtbescheiden nicht bekannt war - dies wurde erst 2012 durch den UFS festgestellt - wurden die geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom Dezember 2006 nicht bekämpft und diese wurden rechtskräftig, nach jetzigem Wissen jedoch in rechtswidrigem Zustand.

Um diese Rechtswidrigkeit zu bekämpfen wurden Anträge gemäß § 299 BAO, § 295 Abs. 4 BAO sowie § 303 BAO gestellt, welche allesamt abgewiesen wurden, jedoch alle inzwischen beim BFG angängig sind.

Die wiederholt gestellten Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO wurden ebenfalls alle abgelehnt.

Somit ist der Bf gezwungen, eine Abgabenforderung zu entrichten, welche nachweislich auf rechtswidrig ergangenen Einkommensteuerbescheiden beruht.

Er hat jedoch darauf vertraut, dass Steuerbescheide der betreffenden Jahre seinen Einkommen gesetzeskonform entsprechend den Erkenntnissen des UFS veranlagt werden, was aber nach Meinung der Abgabenbehörde jedoch nicht zulässig sei. Diese Ansicht widerspricht jedoch dem Erlass des BMF, in welchem die Auslegung des § 209a Abs. 2 BAO dargelegt wird. Eine dieser Dienstanweisungen, jene vom 5. März 2007, wurde zwar in der Fachzeitschrift SWK 9/2007, S 378, jedoch nicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht. Dennoch vertraute unser Mandant auf die Einhaltung der internen Anweisung zur Auslegung des § 209a BAO, in welcher eine nachträgliche Änderung der Einkommensteuerbescheide zu Gunsten des Abgabepflichtigen auch nach Eintritt der Verjährung zugesagt wird.

Weiters kommt es bei der Veräußerung dieser Beteiligungen zur Versteuerung des jeweiligen negativen steuerlichen Kapitalkontos, woraus sich dann eine doppelte Besteuerung ergibt, welche ungeachtet der obigen Argumente jedenfalls eine sachliche Unbilligkeit darstellt. Grundsätzlich soll es zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu einer doppelten Besteuerung von Tatbeständen kommen, was durch eine Vielzahl von gesetzlichen Maßnahmen erreicht werden soll. Da es beim Bf jedoch genau dazu kommen wird, liegt eindeutig eine sachliche Unbilligkeit vor. Der Bf beantragt daher nochmals, die oben angeführten Abgabennachforderungen in Höhe von insgesamt € 47.466,90 im Wege der Nachsicht abzuschreiben.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO wird hiermit beantragt.

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

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Juni 2014 als unbegründet ab.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

"Beantragt wird die Nachsicht von Nachzahlungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998, welche mit rechtskräftigen Bescheiden vom 5. Dezember 2006 und 13. Dezember 2006 festgesetzt wurden.

Derzeit sind noch unerledigte Beschwerdeverfahren beim BFG gegen Bescheide, womit Anträge des Nachsichtswerbers auf Aufhebung der oben genannten Einkommensteuerbescheide gemäß § 299, 295 Abs. 4 und § 303 Abs. 1 BAO ab- bzw. zurückgewiesen wurden (BFG GZ RV/2493-W/07), anhängig.

Hinsichtlich der vorgebrachten sachlichen Unbilligkeit der Einhebung wird auf die ausführliche Begründung des Erstbescheides vom 8. April 2014 verwiesen .

Insoweit in der Beschwerde gegen die Abweisung einer Nachsicht die erlasswidrige Auslegung des § 209a BAO der Abgabebehörde behauptet wird, ist zu ergänzen, dass im vorliegendem Fall die Beschwerden gegen die den Einkommensteuerbescheiden zugrundeliegenden Feststellungsbescheiden als unzulässig zurückgewiesen wurden,

weil Nichtbescheide vorlagen (UFS Klagenfurt GZ. RV/0129-K/08 betreffend N-KG und GZ. RV/0291-K/12 betreffend T-KG) . Es liegen somit keine Erledigungen von Beschwerden im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO vor, welche eine Änderung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide trotz Eintritts der Verjährung im Sinne der zitierten Ansicht des BMF und des Antragstellers rechtfertigen würde".

Mit Vorlageantrag vom 25. Juni 2014 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde und verwies vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Beschwerde und wiederholte die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gemäß § 272 Abs 1 Z 1 BAO.

In der Beschwerdeverhandlung wiederholte die Vertreterin des Bf das bisherige schriftliche Beschwerdevorbringen und führte ergänzend aus, dass durch die Abschichtung der Kommanditanteile im Jahr 2011 das negative Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn einer Besteuerung unterzogen worden und es somit wegen Nichtanerkennung der Verluste für die Jahre 1997 und 1998 zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gekommen sei. Alle Anträge gemäß § 295 Abs. 4 bzw. § 303 BAO seien seitens der Abgabenbehörde als verspätet zurückgewiesen worden. Eine Beschwerde im Zusammenhang mit der Thematik des § 295 Abs. 4 BAO sei beim BFG noch anhängig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer abnormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Sinne seiner

Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann.

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

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.3.1994, 91/14/0079) stellt der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen ist. Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich hingegen nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise unverschuldetmaßen nicht möglich gewesen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 585). Ein Verfahren nach § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen. Ein Nachsichtsverfahren ersetzt daher weder ein Rechtsmittelverfahren noch ein Beschwerdeverfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes und dient auch nicht der nachprüfenden Kontrolle dieser Verfahren.

Wenn aber im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes, also durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles" unbillig (vgl. VwGH 11.9.1989, 88/15/0132).

Selbst wenn der Bf auf die Einhaltung der internen Anweisung zur Auslegung des § 209a BAO, in welcher eine nachträgliche Änderung der Einkommensteuerbescheide zu Gunsten des Abgabenpflichtigen auch nach Eintritt der Verjährung zugesagt wird, vertraut hat, wird mit diesem Vorbringen nicht behauptet, dass im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Auch mit dem Vorbringen, dass es bei der Veräußerung dieser Beteiligungen zur Versteuerung des jeweiligen negativen steuerlichen Kapitalkontos komme, woraus sich dann eine doppelte Besteuerung ergebe, wird das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit schon deshalb nicht dargetan, weil eine Veräußerung dieser Beteiligungen nach der Aktenlage gar nicht stattgefunden hat. Das in der Beschwerdeverhandlung erstattete Vorbringen, dass durch die Abschichtung der Kommanditanteile im Jahr 2011 das negative Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn einer Besteuerung unterzogen worden sei und es somit wegen Nichtanerkennung der Verluste für die Jahre 1997 und 1998 zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gekommen sei, übersieht, dass Gegenstand des

Nachsichtsansuchens die Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 und nicht des Jahres 2011 ist. Zudem wurde vom Bf auch nicht näher dargelegt, in welchem Ausmaß Verluste nicht anerkannt wurden und welcher Betrag an Einkommensteuer hieraus resultierte.

Mangels Vorliegens der Voraussetzung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles des § 236 BAO konnte die beantragte Nachsicht somit nicht gewährt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 26. November 2015