

Fünffjahresfrist

E-Mail in Nachsichtsverfahren unterbricht Einhebungsverjährung

Auswirkungen in der Praxis

CAROLINE TOIFL*)



In einem kürzlich ergangenen Erkenntnis¹⁾ entschied der VwGH, dass eine E-Mail vom Sachbearbeiter eines Zollamtes an den Sachbearbeiter des UFS betreffend ein anhängiges Nachsichtsverfahren die Einhebungsverjährung unterbricht. Dieses Erkenntnis soll zum Anlass genommen werden, um das weniger bekannte Institut der „Einhebungsverjährung“ gemäß § 238 BAO näher zu beleuchten. Immer wieder kommt es vor, dass eine Abgabe bereits rechtskräftig festgesetzt wurde, aber von der Abgabenbehörde nicht eingehoben wird. Dies kann zB der Fall sein, weil ein Konkursverfahren anhängig ist, mögliche Haftungsschuldner ausfindig gemacht werden müssen, ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt wurde oder – wie im vom VwGH entschiedenen Fall – ein Verfahren wegen Nachsicht gemäß § 236 BAO anhängig ist. Passiert in so einem Fall für eine Dauer von fünf Jahren nichts, so ist die Einhebung der Abgabe verjährt. Die Abgabe ist von Amts wegen zu löschen. Allfällige Haftungsbescheide gehen ins Leere.

1. Einhebungsverjährung in der Theorie

Die Abgabenbehörde ist verpflichtet, eine fällige Abgabe binnen fünf Jahren einzuheben und zwangsweise einzubringen. Danach ist das Recht, die fällige Abgabe einzuheben, verjährt.²⁾

Die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist.³⁾ Die Einhebungsverjährung, die keinesfalls vor der Festsetzungsverjährung eintreten kann,⁴⁾ wird durch sogenannte Unterbrechungshandlungen unterbrochen, dh die fünf Jahre beginnen neu zu laufen. Eine Handlung, die diese Frist unterbricht, ist dabei jede zur *Durchsetzung des Anspruchs* unternommene, *nach außen erkennbare Amtshandlung*, wie etwa eine Mahnung, das Setzen von Vollstreckungsmaßnahmen, die Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder die Erlassung eines Haftungsbescheides.⁵⁾ Ebenso führt eine Abänderung oder Aufhebung eines Löschungs- oder Nachsichtsbescheides, somit eine „Reaktivierung“ der Abgabefälligkeit, zu einem Neulauf der fünfjährigen Verjährungsfrist.⁶⁾ Neben Unterbrechungen sind in Bezug auf die Verjährungsfristen auch Hemmungen⁷⁾ und Sonderfälle bei Sicherung der Abgaben durch Handpfand bzw bücherliche Eintragungen⁸⁾ geregelt. Eine absolute

*) Dr. Caroline Toifl ist Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Wien. Die Autorin dankt em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer herzlich für die kritische Durchsicht des Beitrages und das bestätigende Gespräch.

¹⁾ VwGH 13. 9. 2018, Ro 2018/16/0016.

²⁾ § 238 Abs 1 BAO; Ritz, BAO⁶ (2017) § 238 Tz 1 ff; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2015) § 238 (S 698 ff).

³⁾ § 238 Abs 1 BAO.

⁴⁾ Dies hat insbesondere für die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Selbstbemessungsabgaben Bedeutung, weil die Einhebungsverjährung diesfalls auf maximal zehn Jahre verlängert wird; vgl Ritz, BAO⁶, § 238 Tz 9; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 238 (S 699); sowie ErlRV 112 BlgNR 15. GP, 37.

⁵⁾ § 238 Abs 2 BAO; vgl weitere Unterbrechungshandlungen in Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 238 (S 701).

⁶⁾ Vgl § 238 Abs 5 BAO; vgl Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 238 (S 700).

⁷⁾ Vgl § 238 Abs 3 BAO.

Verjährung ist im Unterschied zur Bemessungsverjährung⁹⁾ für die Einhebungsverjährung ausdrücklich nicht vorgesehen.¹⁰⁾

2. Einhebungsverjährung in der Praxis

2.1. Erhebung Verfahrenshergang

Geht ein Abgabepflichtiger davon aus, dass hinsichtlich eines offenen Abgabenrückstandes Einhebungsverjährung eingetreten sein könnte, so ist vorerst die Abgabensicherung der zuständigen Abgabenbehörde zu kontaktieren, um den bisherigen Aktenverlauf zu erheben.¹¹⁾ Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist für die Qualifikation als Unterbrechungshandlung nämlich nicht erforderlich, dass der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte.¹²⁾ „Nach außen erkennbar“ bedeutet daher nicht, dass die Amtshandlung dem Abgabepflichtigen bekannt sein muss.

2.2. Beschwerde gegen Abrechnungsbescheid

Vertritt der Abgabepflichtige die Meinung, dass Einhebungsverjährung eingetreten ist, so ist die Abgabenbehörde aufzufordern, von Amts wegen die Löschung der betreffenden Abgabenschuld festzustellen und von weiteren Einbringungsmaßnahmen (Sicherstellungsaufträge, Pfändungen, Verfügungsverbote etc) abzusehen.¹³⁾ Für den Fall, dass die Abgabenbehörde diese Rechtsansicht nicht vertritt und nicht bereit ist, die Abgabe amtswegig zu löschen, ist ein Antrag gemäß § 216 BAO auf Ausstellung eines Abrechnungsbescheides zu stellen. Mit Abrechnungsbescheid ist darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes – wie der Einhebungsverjährung – erloschen ist, abzusprechen. Gegen den Abrechnungsbescheid kann sodann Beschwerde beim BFG erhoben werden, um die Rechtsfrage der Erfüllung des Einhebungsverjährungstatbestandes zu klären.

3. Worum ging es beim Fall vor dem VwGH?

3.1. Sachverhalt und Verfahrensverlauf

Die Abgabe entstand aufgrund eines Sachverhaltes, welcher sich in den Jahren 1995 bis 1997 verwirklichte. Nach jahrelangen Beschwerdeverfahren betreffend die Höhe der Abgabenschuld wurde die Abgabe schließlich im Jahr 2005 endgültig festgesetzt. Aufgrund des langen Verfahrens stellte der Abgabepflichtige einen Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO. Zusätzlich stellte der Abgabepflichtige ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO, nämlich ein Ansuchen um Stundung der Abgabenschuld. Der Abgabepflichtige wollte durch das Stundungsansuchen die Einhebung der Abgabe, dh Fälligestellung am Rückstandsausweis oder gar die zwangsweise Einbringung – wie etwa durch Sicherstellungsaufträge über das Vermögen, Pfändungen von Bankkonten und Verfügungsverbote –, verhindern. Der Antrag auf Nachsicht allein hindert nämlich die Einhebung der Abgabe nicht.

Das Stundungsansuchen wurde von der Abgabenbehörde nicht behandelt. Die Nachsicht wurde nicht gewährt. Daraufhin erhob der Abgabepflichtige Beschwerde (damals

⁹⁾ Vgl § 238 Abs 4 BAO.

⁹⁾ Vgl § 209 Abs 3 BAO.

¹⁰⁾ VwGH 19. 12. 1996, 95/16/0204; 16. 2. 2000, 95/15/0054; vgl auch *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 238 (S 699) mwN.

¹¹⁾ Die Erhebung des Aktenverlaufs kann vorerst formlos telefonisch oder mittels Antrages auf Akteneinsicht gemäß § 90 BAO erfolgen.

¹²⁾ VwGH 29. 3. 2007, 2005/16/0095, 28. 6. 2012, 2010/16/0264 und 2010/16/0265, 18. 12. 2013, 2010/13/0153; *Ritz*, BAO⁹, § 238 Tz 15.

¹³⁾ Eine Abgabenschuld, deren Einhebung wegen Eintrittes der Einhebungsverjährung unzulässig (geworden) ist, ist aus der Gebarung zu nehmen. Dies hat laut *Unger* wegen Erfüllung der Voraussetzungen des § 235 BAO durch Abschreibung mittels Löschung bescheidmäßig zu erfolgen, vgl *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 238 (S 699) mwN; lt *Ritz* kann dies auch lediglich intern erfolgen, vgl *Ritz*, BAO⁹, § 238 Tz 7.

noch Berufung) an den UFS. Die Abgabenbehörde erlies eine negative BVE. Gegen die negative BVE stellte der Abgabepflichtige einen Vorlageantrag, welchem die Abgabenbehörde nachkam und die Beschwerde dem UFS vorlegte. Nach fünf Jahren erkundigte sich der Sachbearbeiter mittels E-Mail beim UFS, wann mit einer Entscheidung im Nachsichtsverfahren zu rechnen wäre. Dies deshalb, weil der Abgabenbehörde bewusst war, dass das Stundungsansuchen der Abgabenbehörde immer noch unbehandelt vorlag. Die Abgabe wurde von der Abgabenbehörde nicht eingehoben.

Im Jahr 2012 lehnte der UFS sodann die Beschwerde gegen den Ablehnungsbescheid des Nachsichtsantrages ab. Kurz danach lehnte die Abgabenbehörde das vor sieben Jahren gestellte Stundungsansuchen ab und forderte den Abgabepflichtigen zur Zahlung der Abgabenschuld auf.

Da aus Sicht des Abgabepflichtigen in den Jahren 2005 bis 2012 keine die Einhebungsverjährung unterbrechende Handlung gesetzt worden war, begehrte er die Löschung der Abgabenschuld.

Sowohl Abgabenbehörde als auch BFG¹⁴⁾ sahen den Verjährungstatbestand als nicht verwirklicht, zumal sie den Vorlagebericht und auch die E-Mails als Unterbrechungshandlungen qualifizierten. Das BFG ließ jedoch ordentliche Revision zu. Gegen das Erkenntnis des BFG erhob der Abgabepflichtige ordentliche Revision an den VwGH. Der VwGH entschied äußerst rasch binnen drei Monaten und wies die Revision ab.¹⁵⁾

3.2. Rechtsfrage

Strittig war die Frage, ob der in Rede stehende Abgabensanspruch infolge Einhebungsverjährung nicht mehr eingehoben werden durfte. Als mögliche Unterbrechungshandlungen im Nachsichtsverfahren kamen in Betracht:

- die Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) durch das Zollamt an den UFS sowie
- der E-Mail-Verkehr zwischen Zollamt und UFS.

Strittig war vor dem VwGH insbesondere, ob diese Handlungen überhaupt geeignet waren, den Abgabensanspruch durchzusetzen, zumal es sich lediglich um ein Nachsichtsverfahren handelte.¹⁶⁾

3.3. Argumente des Abgabepflichtigen

Der Abgabepflichtige vertrat die Ansicht, dass das Nachsichtsverfahren vor dem UFS nicht „zur Durchsetzung des Anspruchs“ diene, wie für Unterbrechungshandlungen gefordert. Daher konnten auch der in diesem Zusammenhang ergangene Vorlagebericht an den UFS sowie die E-Mails an den UFS keine Amtshandlungen zur Durchsetzung des Anspruchs darstellen.

Begründet wurde dies dadurch, dass es dem Zollamt jederzeit freigestanden wäre, die fällige und vollstreckbare Abgabenschuld einzuheben. Nach § 238 BAO ist die Abgabenbehörde dazu verpflichtet, die Abgabe binnen fünf Jahren einzuheben. Das laufende Verfahren auf Nachsicht hätte das Zollamt nicht an der Einhebung und zwangsweisen Einbringung der Abgabe gehindert. Der Abgabepflichtige stellte ein Ansuchen um Stundung. Dieses Ansuchen wurde vom Zollamt jedoch erst nach sieben Jahren – und sohin nach Ablauf der fünfjährigen Einhebungsverjährungsfrist – abgewiesen. Durch die Untätigkeit des Zollamtes sei das Recht auf Einhebung infolge Verjährung verwirkt.

¹⁴⁾ BFG 25. 4. 2018, RV/7200053/2013.

¹⁵⁾ VwGH 13. 9. 2018, Ro 2018/16/0016.

¹⁶⁾ Dieser rechtliche Aspekt wurde im Beschwerdeverfahren vor dem BFG nicht im Detail erörtert.

Nach Ansicht des Abgabepflichtigen stellten die Amtshandlungen des Zollamtes, die lediglich iZm der Nachsicht erfolgten, keine Unterbrechungshandlungen iSd § 238 BAO dar.

3.4. Entscheidung des VwGH

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis aus, dass die Bewilligung oder auch die Ablehnung eines Zahlungserleichterungsansuchens demonstrativ in § 238 Abs 2 BAO als Unterbrechungshandlung genannt sei. Der VwGH befand sohin, dass „*aufgrund eines Größenschlusses davon auszugehen sei, dass auch einer Versagung einer Nachsicht Unterbrechungswirkung zukommen würde*“. Kommt einer solchen Entscheidung im Nachsichtsverfahren Unterbrechungswirkung zu – so der VwGH weiter –, kommt sie auch allen auf die Herbeiführung einer solchen Entscheidung im Nachsichtsverfahren abzielenden Amtshandlungen der Abgabenbehörde zu. Durch die Vorlage der Beschwerde an den UFS sowie durch die E-Mails des Zollamtes an den UFS, setzte der Sachbearbeiter des Zollamtes sohin eine Amtshandlung, welche auf eine Entscheidung des Nachsichtsverfahrens abzielte. Dadurch lag nach Ansicht des VwGH eine nach außen erkennbare Amtshandlung vor, welche (in einem Größenschluss) der Durchsetzung des Anspruchs diene.

Schließlich erläuterte der VwGH noch, dass darin auch keine unbillige Verzögerung der Rechtsdurchsetzung zu erkennen wäre, hat doch der Abgabepflichtige selbst das Nachsichtsansuchen gestellt. Hätte der Abgabepflichtige das Nachsichtsansuchen nicht gestellt, wäre die Abgabenbehörde angehalten gewesen, die Abgabenschuld einzuheben.¹⁷⁾

4. Entscheidungsbesprechung

Der VwGH stellte in seinem Erkenntnis fest, dass sowohl ein Vorlagebericht der Abgabenbehörde als auch E-Mail-Verkehr zwischen Abgabenbehörde und UFS als Amtshandlungen zu qualifizieren sind. Der Begriff der Amtshandlung wird sohin sehr weit ausgelegt.

Die Amtshandlungen sind nach außen getreten, weil Abgabenbehörde und UFS bzw BFG zwei unterschiedliche Behörden sind. Ob der Abgabepflichtige davon Kenntnis erlangt oder nicht, ist laut ständiger Rechtsprechung des VwGH irrelevant.¹⁸⁾ Daher ist es aus der Sicht des Abgabepflichtigen immer erforderlich, in den Akt der Abgabenbehörde Einsicht zu nehmen, um überhaupt festzustellen, ob und welche Amtshandlungen gesetzt wurden.

Besonders von Interesse ist die Auslegung des Wortlauts „zur Durchsetzung des Anspruchs“ durch den VwGH in dieser Entscheidung: Nach Rechtsansicht des VwGH dient jede Amtshandlung iZm einem Nachsichtsverfahren der Durchsetzung des Anspruchs. Begründet hat dies der VwGH durch einen „Größenschluss“. In § 238 Abs 2 BAO ist die Bewilligung einer Zahlungserleichterung ausdrücklich als eine Amtshandlung zur Durchsetzung des Anspruchs genannt. Aus diesem Umstand schließt der VwGH, dass wenn „nur“ die Bewilligung der Zahlungserleichterung schon der Durchsetzung des Anspruchs dient, dies umso mehr für die Nachsicht gelten muss. Die Nachsicht sei sohin „größer“ als die Zahlungserleichterung. Der VwGH kommt daher zum Schluss, dass die Entscheidung über ein Nachsichtsverfahren der Durchsetzung

¹⁷⁾ *Anmerkung*: Rechtlich ist die Abgabenbehörde aber auch im Falle eines gestellten Nachsichtsansuchens gehalten und verpflichtet, die Abgabe einzuheben.

¹⁸⁾ VwGH 29. 3. 2007, 2005/16/0095; 28. 6. 2012, 2010/16/0264 und 2010/16/0265; 18. 12. 2013, 2010/13/0153; vgl *Ritz*, BAO⁶, § 238 Tz 15; vgl *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 238 (S 701).

des Anspruchs dient und insofern auch alle Amtshandlungen, wie bspw der Vorlagebericht oder eine E-Mail iZm dem Nachsichtsverfahren.

In einer ersten Betrachtung mag es richtig sein, dass Nachsicht „größer“ ist als eine Zahlungserleichterung; denn wenn eine Abgabe nachgesehen wird, dann muss der Abgabepflichtige – vereinfacht gesprochen – gar nichts mehr bezahlen. Bei einer Zahlungserleichterung muss der Abgabepflichtige die Abgabe später oder in Raten zahlen. Rechtlich führt ein Antrag auf Nachsicht jedoch nicht zu einer endgültigen Herabsetzung einer Abgabenschuld, dh die ursprüngliche Abgabenschuld wird nicht reduziert. Deshalb kann in einem Nachsichtsverfahren auch kein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt werden, der die Einhebungsverjährung hemmen würde.¹⁹⁾ Auch daran ist zu erkennen, dass ein Verfahren um Gewährung von Nachsicht die Einhebung nicht hindert, weshalb zwingend ein Ansuchen um Zahlungserleichterung zu stellen ist, um die Einhebung zu verhindern. Dieses Ansuchen wurde jedoch im gegenständlichen Fall nicht behandelt. Im Gegensatz zur Gewährung der Nachsicht stellt der Widerruf der Nachsicht eine Einhebungsmaßnahme dar.²⁰⁾ Daher sieht § 238 Abs 5 BAO eine spezielle Regelung vor.

Eine E-Mail – mag sie auch als eine nach außen erkennbare Amtshandlung qualifiziert werden – in einem Nachsichtsverfahren, das die Einhebung der Abgabe nicht verhindert, kann nicht geeignet sein, einen Anspruch durchzusetzen. Nach der Judikatur des VwGH muss die Maßnahme zwar nicht konkret geeignet sein, einen Anspruch durchzusetzen,²¹⁾ doch sollte sie wohl dem Grunde nach dazu geeignet sein. So unterbrechen laut VwGH Amtshandlungen, welche auf die Bestrafung von Finanzvergehen gerichtet sind (wie zB die Hinausgabe einer Strafverfügung) nicht die Einhebungsverjährung, weil ihr Zweck nicht die Durchsetzung des Abgabenspruchs ist.²²⁾ Genauso wenig ist der Zweck eines Nachsichtsverfahrens die Durchsetzung des Abgabenspruchs, weil unabhängig davon die Abgabe eingehoben werden kann und muss. Ob irgendwann die Abgabe nachgesehen wird oder nicht, hat auf die Einhebung keinen Einfluss. Rechtssystematisch ist die Nachsicht zwar im 6. Abschnitt der BAO (Einhebung von Abgaben) geregelt, faktisch betrifft die Einhebungsverjährung nach herrschender Literatur jedoch die Nachsicht nicht.²³⁾ Nachsichten können unabhängig von einer allfälligen Einhebungsverjährung erfolgen. Nach *Ritz* geht eine nach Einhebungsverjährung erfolgte Nachsicht einer noch nicht entrichteten Abgabe *de facto* ins Leere, da eine diesbezügliche Einhebung nicht mehr zulässig wäre.²⁴⁾

Der VwGH stellt in seinem Erkenntnis ausdrücklich fest, dass keine unbillige Verzögerung der Rechtsdurchsetzung²⁵⁾ vorliegen würde und begründet dies damit, dass die Abgabenbehörde nur deshalb die Abgabe nicht eingehoben hätte, weil das Nachsichtsansuchen durch den Abgabepflichtigen gestellt wurde. Es ist jedoch aus dem Gesetz nicht ableitbar, dass die Abgabenbehörde an der Behandlung des Zahlungserleichterungsansuchens durch das Nachsichtsverfahren gehindert war. Geradezu im Gegenteil besagt das Gesetz, dass auch bereits eingehobene Abgaben nachgesehen werden können.²⁶⁾ Das zeigt einmal mehr, dass das Rechtsinstitut der Nachsicht gar nichts mit der Einhebung einer Abgabe zu tun haben kann. Im konkreten Fall hätte die Abgabenbehörde daher das gestellte Zahlungserleichterungsansuchen behandeln und befristen müssen. Diese Amtshandlungen hätten die Einhebungsverjährung unter-

¹⁹⁾ Vgl § 238 Abs 3 BAO.

²⁰⁾ VwGH 16. 2. 2000, 95/15/0054.

²¹⁾ VwGH 18. 12. 2013, 2010/13/0153.

²²⁾ VwGH 29. 9. 1967, 400/67.

²³⁾ *Ritz*, BAO⁶, § 238 Tz 1 mwN.

²⁴⁾ *Ritz*, BAO⁶, § 238 Tz 1 mwN.

²⁵⁾ Vgl zum Telos der Verjährung etwa *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) Band 3, 2456, iVm Band 2, 2157.

²⁶⁾ Vgl § 238 Abs 2 BAO.

brochen.²⁷⁾ Praktisch ist dafür vorgesorgt, denn über FinanzOnline können Zahlungserleichterungsansuchen bis maximal ein Jahr gestellt werden. Dadurch wird sichergestellt, dass sich die Abgabenbehörde spätestens nach einem Jahr wieder mit der Einhebung der Abgabe beschäftigen und Amtshandlungen setzen muss, die der Durchsetzung des Anspruchs dienen. Dass die Abgabenbehörde im konkreten Fall das Zahlungserleichterungsansuchen für einen Zeitraum von sieben Jahren nicht behandelt hat, ließ das Recht auf Einhebung der Abgabe verjähren. Das Verfahren über Gewährung der Nachsicht dient nicht der Durchsetzung des Abgabenanspruchs. Aus diesen Gründen muss es zulässig erscheinen, auch eine andere Rechtsmeinung, als sie der VwGH im hier besprochenen Erkenntnis an den Tag gelegt hat, zu vertreten.



Auf den Punkt gebracht

Der VwGH entschied in einem jüngst ergangenen Erkenntnis, dass eine E-Mail in einem beim UFS anhängigen Nachsichtsverfahren die Einhebungsverjährung unterbricht. Dieser Beitrag erläutert das Institut der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO und setzt sich damit auseinander, ob ein Nachsichtsverfahren tatsächlich auf die Einhebung von Abgaben und die Verjährung des Rechts, eine Abgabe einzuheben, Auswirkungen hat.

²⁷⁾ VwGH 29. 3. 2007, 2005/16/0095.

Überlange Verfahrensdauer als Nachsichtsgrund

Entscheidung: VwGH 13. 9. 2018, Ra 2017/15/0102.

Norm: § 236 BAO.

(*B. R.*) – Der Revisionswerber rügte in seiner Revision an den VwGH betreffend Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten ua die überlange Verfahrensdauer. Der VwGH wies die außerordentliche Revision zurück.

Er gestand dem Revisionswerber zwar zu, dass dieser Einwand insofern berechtigt sei, als nicht erkennbar ist, aus welchem Grunde nach dem Zeitpunkt der Aktenvorlage an den (damaligen) UFS mit Vorlagebericht vom Jänner 2009 das (nunmehr zuständige) BFG erstmals im Februar 2016 tätig geworden sei. Allerdings sei auch nicht ersichtlich, warum die Revisionswerberin keine Säumnisbehelfe ergriffen habe. Zudem könne die Dauer des Nachsichtsverfahrens nach § 236 BAO nicht dazu führen, dass gerade dadurch die Voraussetzungen für die Nachsicht einer (im gegenständlichen Fall zudem bereits entrichteten) Abgabe herbeigeführt würden.

Der VwGH verwies zudem darauf, dass verfahrensmäßige Besonderheiten des Zustandekommens und auch der Durchsetzung des Abgabenanspruchs zwar unter Umständen eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung begründen (vgl VwGH 24. 2. 2016, Ra 2015/13/0044) und zur Nachsicht führen könnten (Verweis auf das Folgeerkenntnis zu jenem Verfahren VwGH 20. 6. 2018, Ra 2017/13/0064). Dies beziehe sich aber etwa auf ein solches Verhalten der Finanzbehörde bei der Betreibung der Forderung, das den Abgabepflichtigen mit schwerwiegenden, in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehenen Nachteilen belastet habe.