

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Plan Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstr 41-43, 4020 Linz, und Hochleitner Rechtsanwälte GmbH, Kirchenplatz 8, 4070 Eferding, über die Beschwerde vom 17. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 13. August 2018 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** über die Abweisung des Antrages vom 21.12.2017 auf Nachsicht der Einkommensteuer 2011 in Höhe von 83.421,00 € zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und Einkommensteuer 2011 in Höhe von 83.421,00 € durch Abschreibung nachgesehen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1) Festsetzungsverfahren

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2011 als Geschäftsführer der ***G-GmbH*** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.047.205,77 €, wobei ein Betrag von 867.813,30 € auf eine Teilabfindung seines Pensionsanspruchs infolge des Übertritts auf eine betriebliche Kollektivversicherung entfiel. Diese Teilabfindung in Höhe von brutto 867.813,30 € wurde laut aktenkundigem Lohnkonto vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers bei der Berechnung der Bezüge für Jänner 2011 angesetzt. Unter Berücksichtigung der laufenden Bezüge ergab sich nach Einbehaltung der Lohnsteuer für Jänner 2011 ein Zahlungsbetrag von 452.899,11 €, der an den Beschwerdeführer überwiesen wurde.

Die auf die Teilabfindung (und die laufenden Bezüge) entfallende Lohnsteuer wurde vom Arbeitgeber einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.

Nachdem sich herausgestellt hatte, dass der Abfindungsbetrag zu hoch ermittelt worden war, musste der Revisionswerber im Jahr 2012 den irrtümlich zu viel erhaltenen Betrag an seinen Arbeitgeber zurückzahlen. Einer im Zuge der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vorgelegten Aktennotiz vom 30.8.2012 ist zu entnehmen, dass sich der Beschwerdeführer sofort bereit erklärt hatte, die Sache zu bereinigen und den Differenzbetrag von „354.621,73 € brutto“ an seinen (ehemaligen) Arbeitgeber zurückzuzahlen. Er bitte diesen aber, eine Neuberechnung des Nettowertes durchzuführen. Sobald dieser Nettowert ermittelt sei, werde er die Nettodifferenz an den Arbeitgeber zurückzahlen.

Zu einer solchen Ermittlung des Nettowertes des zu Unrecht erhaltenen Differenzbetrages kam es in weiterer Folge jedoch nicht, sodass der Beschwerdeführer entsprechend einer am 26.9.2012 unterschriebenen Verpflichtungserklärung laut aktenkundigem Überweisungsbeleg am 23.10.2012 den Bruttobetrag von 354.624,91 € an seinen ehemaligen Arbeitgeber zurückzahlte. Tatsächlich verblieb somit dem Beschwerdeführer nach dieser Rückzahlung von der Teilabfindung lediglich ein Nettobetrag von weniger als 100.000,00 €.

Dem Antrag des Beschwerdeführers, den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011 gemäß § 295a BAO oder § 299 BAO dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um den Betrag der im Jahr 2012 erfolgten Rückzahlung vermindert werden, blieb ein Erfolg versagt, weil zurückgezahlte Einnahmen gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich (erst) im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (BFG 10.11.2014, RV/5100157/2014; VfGH 11.3.2015, E 1985/2014; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2012 wurde der rückgezahlte Betrag bei den Werbungskosten berücksichtigt. Da die weiteren Einkünfte in diesem Jahr niedriger waren, konnten geltend gemachte Werbungskosten in Höhe von 142.321,20 € keine steuerliche Wirkung entfalten.

Bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2013 versagte das Finanzamt dem im Ausmaß des Werbungskostenüberhangs geltend gemachten Verlustvortrag die Anerkennung mit der Begründung, dass es sich dabei nicht um einen gemäß den §§ 4 bis 14 EStG 1988 ermittelten Verlust handle. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht abgewiesen (BFG 9.6.2016, RV/5100040/2016). Mit Beschluss vom 22.9.2016, E 1701/2016, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erhobenen Beschwerde ab.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2014 wurde der 2012 und 2013 nicht verbrauchte Teil der Werbungskosten erneut als Verlustvortrag geltend gemacht, was vom

Finanzamt mit derselben Begründung wie für das Vorjahr abgelehnt wurde. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 erhobenen Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, die Nichtanerkennung des Verlustvortrages verletze ihn in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit und Unversehrtheit des Eigentums. § 18 EStG 1988 sei verfassungswidrig, weil er für außerbetriebliche Einkunftsarten keine "periodischen Verlustverrechnungsmöglichkeiten" vorsehe. Mit Erkenntnis vom 31.1.2017, RV/5101584/2016 wies das Bundesfinanzgericht diese Beschwerde als unbegründet ab. Dagegen erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung mit Beschluss vom 8.6.2017, E 801/2017-6, ablehnte. Über nachträglichen Antrag wurde die Beschwerde mit Beschluss vom 9.8.2017, E 801/2017-8, dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision mit Beschluss vom 28.5.2019, Ra 2018/15/0064, auf dessen Begründung zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wird, zurück.

Eine beim Bundesfinanzgericht zu RV/5100583/2017 protokolliert gewesene Beschwerde vom 30.3.2017 betreffend Einkommensteuer 2015, in der neuerlich vorgebracht wurde, dass die geltend gemachten Verlustvorträge nicht anerkannt worden seien, wurde am 25.11.2019 zurückgezogen und vom Bundesfinanzgericht daher als gegenstandslos erklärt.

2) Nachsichtsverfahren

Mit **Ansuchen vom 21.12.2017** stellte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers einen Antrag auf Nachsicht der Einkommensteuer 2011 iHv EUR 83.421,00. Begründet wurde das Nachsichtsansuchen zusammengefasst im Wesentlichen damit, dass der aufgrund eines Fehlers bei der Ermittlung der Teilabfindung überhöht ausbezahlte Abfindungsbetrag in Höhe von 354.624,91 € im Jahr 2011 zu einem „Einkommensteueranfall“ in Höhe von 177.313,00 € (50 %) geführt habe. Für das Jahr 2012 hätte sich durch die (teilweise) Berücksichtigung als Werbungskosten und unter Berücksichtigung der weiteren Einkünfte des Beschwerdeführers eine Einkommensteuergutschrift von 78.343,00 € (aus anrechenbarer Lohnsteuer und Einkommensteuervorauszahlungen) ergeben. Wäre die Rückzahlung des Betrages von 354.624,91 € bereits in der Einkommensteuerveranlagung 2011 anerkannt worden, hätte sich in 2012 eine Einkommensteuernachzahlung von 15.549,00 € ergeben. Es ergebe sich daher für den Beschwerdeführer durch die Erfassung der Rückzahlung in 2012 ein überhöhter Einkommensteueranfall von 83.421,00 €. Durch die Berücksichtigung der Rückzahlung als Werbungskosten im Jahr 2012 und der Versagung eines Verlustabzuges sowie des Untergangs der Sonderausgaben 2012 sei beim Beschwerdeführer ein rein fiktives Einkommen in Höhe von 146.840,00 € der Einkommensbesteuerung unterzogen worden, das er aufgrund der geleisteten Rückzahlung jedoch nicht erzielt habe und auf das er aufgrund der falschen Berechnung in 2011 auch tatsächlich keinen Rechtsanspruch gehabt hätte. Für dieses nicht erzielte Einkommen habe der Beschwerdeführer zusammengefasst in den Jahren 2011 und 2012 eine Einkommensteuerzahlung von 83.421,00 € geleistet. Der Anfall einer

Einkommensteuer in Höhe von 83.421,00 € für ein nicht erzieltetes Einkommen stelle eine konfiskatorische Besteuerung dar, verstoße gegen Grundsätze des Systems der Einkommensbesteuerung (Leistungsfähigkeitsprinzip und objektives Nettoprinzip) und stelle daher eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO dar.

Dieses Ansuchen wies das Finanzamt mit **Bescheid vom 13.8.2018** ab. Im gegenständlichen Fall sei es zur Rückzahlung eines Betrages von 354.624,91 € infolge eines Fehlers bei der Ermittlung des Betrages für die Teilabfindung der Betriebspension gekommen. Worin dieser Fehler bestanden habe und worauf er zurückzuführen sei, werde im Nachsichtsantrag aber nicht ausgeführt. Aus den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen (Auszüge aus den Prüfungsberichten des Revisionsverbandes betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012 der ***G-GmbH***) ergebe sich aber Folgendes:

Im Rahmen der Prüfung habe der Revisionsverband in Bezug auf die teilweise Abfindung der aus dem Dienstvertrag des Geschäftsführers (Beschwerdeführers) bestehenden Firmenpensionsansprüche eine Stellungnahme der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft „***1***“, ein Memorandum der Anwaltskanzlei „***2***“ und eine rechtsgutachterliche Stellungnahme der Anwaltskanzlei „***3***“ eingeholt. In diesen Beurteilungen sei festgestellt worden, dass es sich bei der Kapitalablöse wie auch bei der mit einer Versicherung getroffenen Vereinbarung betreffend die Übernahme der weiteren Pensionsansprüche um ein „Insich-Geschäft“ des Geschäftsführers gehandelt habe. Die in einem solchen Fall erforderliche Genehmigung des Aufsichtsrates der Berichtsgesellschaft fehle. Bei der Berechnung des Pensionsanspruches sei von einer falschen Bemessungsgrundlage ausgegangen worden, sodass sich ein zu hohes Ablösekapital ergeben habe. Die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft „***1***“ habe in ihrer Stellungnahme vom 16.7.2012 festgestellt, dass von der Versicherung bei der Ermittlung der Versicherungswerte abweichend zur bisher vom Revisionsverband ermittelten Rückstellung für Altersvorsorge von anderen Rechnungszinssätzen sowie Sterbetafeln ausgegangen worden sei. Zudem sei die der Versicherung bekanntgegebene Bemessungsgrundlage für die dem Geschäftsführer zustehende Pension deutlich höher gewesen als die nach dem Dienstvertrag tatsächlich zustehende Bemessungsgrundlage. Dadurch sei es zu einem Bruttomehrbetrag von rund 203.000 € bis 354.000 € zu Lasten der „***G-GmbH***“ gekommen, je nach dem ob ein Überstundenpauschale berücksichtigt werde oder nicht, wobei nach Auffassung der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft „***1***“ die Regelungen im Dienstvertrag nur so verstanden werden könnten, dass das Überstundenpauschale nicht zu berücksichtigen sei. In einem zur rechtlichen Beurteilung eingeholten Memorandum der Anwaltskanzlei „***2***“ vom 16.7.2012 werde ausgeführt, dass die Vereinbarung im Dienstvertrag des Geschäftsführers betreffend den Pensionszuschuss in Höhe von „45 % des letzten Bruttomonatsgehaltes ohne allfällige Zulagen“ keinen Spielraum für eine breite Interpretation der Berechnungsbasis zulasse. Aus diesen Ausführungen im Prüfungsbericht des Revisionsverbandes ergebe sich für das Finanzamt, dass die Kapitalabfindung der

Pensionszusage, die zu der im gegenständlichen Nachsichtsverfahren relevanten Einkommensteuerbelastung des Jahres 2011 geführt habe, als „Insich-Geschäft“ des Revisionswerbers qualifiziert worden sei. Die für solche Fälle vorgesehene Genehmigung des Aufsichtsrates habe gefehlt. Zwar sei die Genehmigung des Aufsichtsrates am 26. September 2012, somit nachträglich, erteilt worden, allerdings unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Revisionswerber bis 25.10.2012 den aus der unrichtigen Bemessungsgrundlage resultierenden zu hohen Abfindungsbetrag an die „***G-GmbH***“ zurückzahle. Aus den im Prüfungsbericht des Revisionsverbandes angeführten Ausführungen der Anwaltskanzlei „***2***“ ergebe sich ebenfalls, dass dem „Insich-Geschäft“ nicht nur die Zustimmung des Aufsichtsrates gefehlt habe, sondern dass es darüber hinaus auch noch in einem wesentlich höheren Umfang abgeschlossen worden sei, als sich dies aus der Pensionszusage im Dienstvertrag des Revisionswerbers ergeben hätte.

Für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit als Voraussetzung für eine Nachsicht nach § 236 BAO sei ein außergewöhnlicher Geschehensablauf erforderlich, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe. Nach Einschätzung des Finanzamtes habe der Revisionswerber im vorliegenden Fall in seiner Funktion als Geschäftsführer der „***G-GmbH***“ durchaus die Möglichkeit gehabt, den Geschehensablauf derart zu beeinflussen, dass die im Nachsichtsverfahren gegenständliche Abgabenbelastung erst gar nicht entstehe. Einerseits wäre das „Insich-Geschäft“ durch den Aufsichtsrat zu genehmigen gewesen, wobei hier „möglicherweise“ die Heranziehung einer nicht dem Dienstvertrag entsprechenden Bemessungsgrundlage aufgefallen wäre, andererseits hätte auch die Heranziehung der korrekten Bemessungsgrundlage die Abgabenbemessung vermindert. Die Regelungen im Dienstvertrag böten nach Meinung des Finanzamtes keinen Spielraum für eine breite Auslegung der Berechnungsbasis für die Pensionsabfindung, sodass durch die Heranziehung der korrekten Berechnungsbasis eine Verpflichtung zur Rückzahlung nicht entstanden wäre.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 17.9.2018**, in der gemäß § 274 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 262 Abs. 2 BAO das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung beantragt wurde.

In der Beschwerde wurde der Ansicht des Finanzamtes, es liege keine sachliche Unbilligkeit vor, da der Beschwerdeführer die Möglichkeit gehabt hätte, den atypischen Vermögenseingriff zu vermeiden, wie folgt entgegengetreten:

I. Zur Kommunikation und Transparenz innerhalb des Unternehmens:

Ausgehend davon, dass es sich bei der Kapitalablöse um ein vom Aufsichtsrat nicht genehmigtes „In-Sich-Geschäft“ gehandelt habe, nimmt das Finanzamt an, dass bei einer Genehmigung durch den Aufsichtsrat möglicherweise die Heranziehung einer nicht korrekten Bemessungsgrundlage aufgefallen wäre. Hierzu weisen wir darauf hin, dass die Vorgangsweise

*iZm dem Dienstvertrag, der Pensionszusage sowie der Auslagerung der Pensionszusage stets völlig offen und transparent im Unternehmen gehandhabt wurde. Wir verweisen auf zwei Versicherungspolizzen aus dem Jahr 2000, die zur Absicherung der Gesellschaft aus der Pensionszusage dienten. Auf beiden Polizzen (20. Juli 2000 und 25. August 2000) befindet sich auf der ersten Seite die Genehmigungsunterschrift des Aufsichtsratsvorsitzenden (siehe Beilage 1). Selbstverständlich war auch der Dienstvertrag, in dem bereits die Pensionszusage enthalten war, durch den Aufsichtsrat gegengezeichnet und die von der ***B*** in den Aufsichtsrat der ***G-GmbH*** entsandten Aufsichtsräte waren über den Abschluss des Versicherungsvertrages mit der ***V*** Versicherung AG informiert.*

*Zur Handhabung der Pensionsdotierung und der dazu notwendigen Anpassung des Versicherungsvertrages in der Zeit zwischen 2000 und 2010 liegt uns - als eines von vielen Beispielen - eine Telefonnotiz vom 3. Juni 2006 vor, aus der ersichtlich ist, dass eine direkte Abstimmung zwischen dem Versicherungsmakler (Herr ***R***) und dem Leiter der Personalabteilung der ***B***, Mag. ***A***, erfolgte (siehe Beilage 2). Wie sich aus dieser Telefonnotiz als exemplarische Beweisurkunde ergibt, ist die Ermittlung nicht nur offen und transparent gehandhabt worden, sondern auch nicht von Herrn Dr. ***Bf*** direkt, sondern vom Versicherungsmakler in Abstimmung mit dem Leiter der Personalabteilung der ***B*** und der Personalabteilung der ***G-GmbH*** vorgenommen worden. Im Sinn der Einrichtung eines arbeitsteiligen Ablaufes konnte bei Involvierung dieses Personenkreises Herr Dr. ***Bf*** darauf vertrauen, dass diese Fachleute die Ermittlung vertragskonform vornehmen (Vertrauensgrundsatz im arbeitsteiligen Wirtschaftsleben). Dazu kommt neben der uneinheitlichen Terminologie im Dienstvertrag die Erfahrungstatsache, dass Streitfragen/Auslegungsdifferenzen über die Einbeziehung von Lohn- und Gehaltsbestandteilen in arbeitsrechtlich relevante Bemessungsgrundlagen in der arbeitsrechtlichen Beratungspraxis an der Tagesordnung stehen.*

*Im Jahr 2010 kam es dann zu der Auslagerung der Pensionsverpflichtung durch einen entsprechenden Rahmenvertrag, welcher vom zweiten Geschäftsführer, Mag. ***M***, sowie vom Leiter der Personalabteilung der ***B***, Mag. ***A***, unterschrieben wurde. Wie auch in der rechtsgutachtlichen Stellungnahme von ***3*** ausgeführt, ist die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen bei leitenden Angestellten an Betriebliche Kollektivversicherungen keinesfalls unüblich, da per se kein Nachteil für die pensionsverpflichtete Gesellschaft entsteht. Im Gegenteil, die pensionsverpflichtete Gesellschaft wird von einer in ihrem tatsächlichen Ausmaß naturgemäß ungewissen Verbindlichkeit befreit. Durch die Auslagerung wurde somit ein für die Gesellschaft unsicherer Zustand beendet.*

Aus dieser Dokumentation ersieht man jedenfalls, dass die Pensionszusage, die Absicherung der Pensionszusage durch Versicherungsverträge und in Umsetzung dessen die vollständige Auslagerung und die „Bewirtschaftung“ des Versicherungsvertrages (und damit endgültig auch die Ausstattung des Versicherungsvertrages) vom Vorsitzenden des Aufsichtsrates genehmigt

war; selbstverständlich ging Herr Dr. ***Bf*** davon aus, dass der Aufsichtsratsvorsitzende iZm seiner Unterschrift das Kollegialorgan Aufsichtsrat befasst hat, was aber nicht im Einfluss- und Verantwortungsbereich von Herrn Dr. ***Bf*** gelegen ist. Die Vorgehensweise war daher formell richtig, da alle dienstvertraglichen Belange der Vorsitzende des Aufsichtsrates (oder dieser gemeinsam mit seinem Stellvertreter) unterfertigt hat.

Auch in der rechtsgutachtlichen Stellungnahme von ***3*** wird unter anderem ausgeführt, dass jahrelange unbeanstandete Meldungen der Bemessungsgrundlage samt Überstundenpauschale an den Revisionsverband erfolgten, eine Mitunterfertigung des zweiten Geschäftsführers vorliegt und somit die gesamte Themenstellung im Unternehmen offen behandelt wurde.

Es ist somit völlig unnachvollziehbar, warum nach jahrelanger unbeanstandeter Meldung der Bemessungsgrundlage dem Aufsichtsrat die überhöhte Bemessungsgrundlage möglicherweise hätte auffallen sollen.

II. Zur Berechnung der Bemessungsgrundlage:

Bei der Ermittlung einer Abfindung eines Firmenpensionsanspruches handelt es sich um eine auf versicherungsmathematischen Grundsätzen beruhende Berechnungsmethode, die sich für einen Versicherungsnehmer als Nicht-Fachmann idR äußerst komplex und schwierig nachvollziehbar darstellt.

Die überhöhte Bemessungsgrundlage der Pensionsabfindung war laut der rechtsgutachtlichen Stellungnahme von ***3*** auf die unterschiedliche Terminologie des Dienstvertrages zurückzuführen. Laut dieser Stellungnahme war die Bemessungsgrundlage deshalb um 23,43 % höher, da man zu diesem Ergebnis durch eine andere Interpretation des Dienstvertrages kam. Unter anderem führte die im Dienstvertrag verwendete begriffliche Regelung „allfällige Zulagen“ zu Missverständnissen und in der Folge zu der überhöhten Bemessungsgrundlage. Die unterschiedliche Interpretation des Begriffes „allfällige Zulagen“, die der Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wurde, ist daher schon nur nach dem Wortlaut nicht völlig unmöglich. Für Herrn Dr. ***Bf*** war es daher nicht möglich, den atypischen Geschehensablauf zu beeinflussen, da für ihn die Interpretation und die damit einhergehende Höhe der Bemessungsgrundlage keine Zweifel an ihrer Richtigkeit aufkommen ließen.

Die rechtsgutachtliche Stellungnahme von ***3*** geht im Detail auf die Problematik der unterschiedlichen Terminologie des Dienstvertrages ein. Der Begriff „Bruttomonatsgehalt“ wird ausschließlich in Pkt 9. iZm der Pensionsregelung verwendet, Pkt 3. spricht wiederum von einem „monatlichen Gehalt“ und vom „Monatsgehalt“, Pkt 11. redet wiederum von „Monatsbezügen“. Auch der Begriff „Zulagen“ lässt in Bezug auf die Überstundenpauschale wie oben bereits ausgeführt Interpretationsspielraum. Obwohl ***3*** den Ansatz, dass das Jahreszwölftel für die Berechnung herangezogen wurde, als verfehlt ansehen, wird ausgeführt,

dass „für Zwecke der Abfertigungsberechnung sämtliche regelmäßig gewährten Leistungen anzusetzen sind und sich daraus sogar eine Bemessungsgrundlage von über EUR 217.000,00 ergäbe, erklärt zwar vielleicht die Motivation des Dr. ***Bf*** für seine Auslegung und mag diese aus Laiensicht vielleicht auch bis zu einem gewissen Maß verplausibilisieren, macht diese aber nicht richtiger“. Auch wenn daher die Bemessungsgrundlage zwar nicht richtig berechnet wurde, ist die Auslegung von Herrn Dr. ***Bf*** bis zu einem gewissen Grad nachvollziehbar bzw es ist verständlich, warum ein solcher Fehler passieren konnte.

Da für Herrn Dr. ***Bf*** die Bemessungsgrundlage so richtig zu berechnen war und er hierbei keinesfalls vorsätzlich gehandelt hat, hatte er nicht die Möglichkeit gehabt, den Geschehensablauf derartig zu beeinflussen, dass die gegenständliche Abgabenbelastung gar nicht entstanden wäre, da er nicht wusste, dass die Bemessungsgrundlage nicht richtig war.

Zusätzlich muss - wie oben bereits kurz angesprochen - berücksichtigt werden, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage völlig offen und transparent gehandhabt wurde.

Zudem wurde dem Revisionsverband jährlich die Bemessungsgrundlage zur Pensionsberechnung zum Zweck der handelsrechtlichen Rückstellungsbildung unbeanstandet mitgeteilt und somit vom externen Revisionsverband auch regelmäßig geprüft. Als Nachweis hierzu übermitteln wir Ihnen beiliegend die Aktennotiz vom 30. August 2012 („Information“) von Herrn Mag. ***A*** an Herrn Dr. ***S*** (Beilage 3).

III. Zur Höhe der Abfindungszahlung:

Die Abfindungszahlung erfolgte unter anderem auf Basis eines Vorschlages der ***V***, da auf dem Briefpapier der ***V*** ein „Vorschlag für“ ein „Ablösekapital“ iHv EUR 1.868.967,44 erstellt wurde. Nach diesem Papier wurde der Berechnung ein jährlicher (in 14 Raten zur Auszahlung gelangender) Pensionsanspruch im Ausmaß von 45 % des Gesamtjahresbruttobezuges von EUR 209.100,00, also eine Jahresbruttopension von EUR 94.095,00 (entspricht 14 x EUR 6.721,07) zugrunde gelegt.

Ein Versicherungsmakler ist Sachverständiger iSd § 1299 ABGB, er ist Fachmann im Bereich des Versicherungswesens. Trotz der erhöhten Sorgfaltspflichten als Geschäftsführer kann man auf die Berechnungen eines Fachmannes vertrauen. Dass Herr Dr. ***Bf*** auf den Vorschlag der ***V*** und somit auf die Aussage eines Sachverständigen vertraute, kann keinesfalls zu seinen Lasten ausgelegt werden.

IV. Zur Rückzahlung des zu hohen Betrages:

Nachdem die Diskrepanz zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellungsbetrages und dem tatsächlich an die Betriebliche Kollektivversicherung und an Herrn Dr. ***Bf*** gezahlten Betrag im Jahr 2012 festgestellt wurde, zahlte Herr Dr. ***Bf***, der zu diesem Zeitpunkt bereits die Pension angetreten hatte, umgehend den besagten Betrag iHv EUR 354.624,91 an die ***G-GmbH*** zurück. Die für ihn nachteilige steuerliche Situation, nämlich dass die Rückzahlung sein weiteres Einkommen des Jahres 2012 überstieg und es damit zu der Besteuerung eines fiktiven Einkommens kam, konnte er dabei nicht beeinflussen. Rein theoretisch hätte zwar die Möglichkeit bestanden, den Betrag nicht sofort in voller Höhe im Jahre 2012 zurückzuzahlen, sondern den Betrag über Jahre verteilt in mehreren Raten zurückzuzahlen; dem hätte die ***G-GmbH*** aber keinesfalls zugestimmt.

Auch dass der Fehler erst im darauffolgenden Jahr erkannt wurde, lässt sich auf die Komplexität des Sachverhaltes und der Berechnung zurückführen. Wäre der Fehler früher bemerkt worden, hätte Herr Dr. ***Bf*** den Betrag noch im gleichen Jahr zurückgezahlt und es wäre nie zur gegenständlichen Abgabenbelastung gekommen.

Wir weisen darauf hin, dass Herr Dr. ***Bf*** eine renommierte Persönlichkeit ist und jahrzehntelang ein gewissenhafter und sorgfaltsbewusster Geschäftsführer war, der für die ***G-GmbH*** nur die besten Ergebnisse erzielen wollte und dies in seiner langen beruflichen Laufbahn entsprechend umgesetzt hat. Gerade im vorliegenden Fall, bei dem es sich um einen äußerst komplexen Sachverhalt handelt, wird ihm ein Irrtum angelastet, der darauf zurückzuführen ist, dass er sich auf die versicherungsmathematischen Berechnungen (Vorschlag der ***V***) vertraute. Das Vertrauen auf die Aussagen eines Sachverständigen kann einem sorgfältigen Geschäftsführer aber keinesfalls zum Vorwurf in der Art und Weise gemacht werden, dass er einen Einfluss auf den Geschehensablauf gehabt hätte.

Zusammenfassend halten wir fest, dass Herr Dr. ***Bf*** nicht die Möglichkeit hatte, den atypischen Vermögenseingriff zu vermeiden. Der außergewöhnliche Geschehensverlauf war daher durch ihn nicht beeinflussbar.

V. Konfiskatorische Besteuerung:

Weiters möchten wir noch auf die weiteren, im Antrag auf Nachsicht vom 21. Dezember 2017 dargelegten Argumente hinweisen, vor allem auf das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit aufgrund der konfiskatorischen Besteuerung, die sich aus dem Widerspruch gegen die Grundsätze der Einkommensbesteuerung ergibt, da darauf in der Bescheidbegründung überhaupt nicht eingegangen wurde.

Der Beschwerde waren die darin erwähnten Beilagen angeschlossen. In der Aktennotiz vom 30.8.2012, die dem Aufsichtsratsvorsitzenden zur Information diente, wurde betreffend die Pension des Beschwerdeführers festgehalten:

*Am 29.8.2012 fand ein Gespräch zwischen Hr. Dr. ***Bf***, Hr. ***R*** (Versicherungsmakler) und Hr. Mag. ***A*** zur Thematik „Pension Dr. ***Bf***“ statt. Es wurden die Bestimmungen des Pensionsvertrages und die Vorgehensweise der jährlichen Pensionsanpassung besprochen.*

Dabei stellte sich heraus, dass von Anfang an (nicht erst seit der Auslagerung der Pensionsverpflichtung) die Bemessungsgrundlage zur Pensionsberechnung falsch dargestellt wurde. Es wurde immer das Einkommen entsprechend dem jeweiligen Jahreslohnkonto herangezogen, dieses Einkommen dann durch 14 dividiert und als Bemessungsgrundlage zur weiteren Berechnung verwendet. Dieser Irrtum wurde dann dadurch verstärkt, dass jährlich die Pensionsbemessungsgrundlage nicht in absoluten Zahlen gemeldet wurde, sondern die jährliche prozentuelle Erhöhung weitergegeben wurde.

*Dr. ***Bf*** betont nochmals ausdrücklich, dass er keinesfalls hier vorsätzlich gehandelt habe, da er sich um diese Thema nur am Rande gekümmert hat und sich auf die Daten aus der Lohnverrechnung verlassen hat. Noch dazu wurden die Daten zur Berechnung der Rückstellung herangezogen; diese Berechnung wurde von der externen Verbandsrevision auch regelmäßig geprüft.*

*Dr. ***Bf*** erklärt, dass er sofort bereit ist die Sache zu bereinigen und den Differenzbetrag in Höhe von EUR 354.621,73 brutto an die ***G-GmbH*** zurückzuzahlen. Er bittet die ***G-GmbH*** darum, eine Neuberechnung des Nettowertes durchzuführen. Sobald dieser Nettowert ermittelt ist, wird Hr. Dr. ***Bf*** diese Nettodifferenz an die ***G-GmbH*** zurückzahlen.*

Am 7.12.2018 – und damit innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO – legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, und beantragte eine Abweisung derselben.

Am 24.10.2019 wies das Bundesfinanzgericht die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers darauf hin, dass Grundvoraussetzung für die Gewährung einer Abgabennachsicht das Vorliegen einer fälligen (im Fall der bereits erfolgten Entrichtung fällig gewesen) Abgabenschuld sei, deren Einhebung beim Abgabenschuldner nach der Lage des Falles unbillig wäre (oder im Fall der bereits erfolgten Entrichtung unbillig war). Im gegenständlichen Fall sei die Lohnsteuer, welche auf den zu Unrecht ausbezahlten Teil der Pensionsabfindung entfalle, vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden. Diese Lohnsteuer bzw. der begehrte Nachsichtsbetrag von 83.421,00 € schienen am Abgabenkonto des Beschwerdeführers daher naturgemäß gar nicht

als fällige (fällig gewesene) und damit nachsichtsfähige Abgabenschuldigkeit im Sinne des § 236 BAO auf. Tatsächlich sei die auf den zu Unrecht bezogenen Teil der Pensionsabfindung entfallende Lohnsteuer nie beim Beschwerdeführer „eingehoben“ im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO bzw. von ihm (an das Finanzamt) im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO „entrichtet“ worden, sondern vom Arbeitgeber „einbehalten“ und abgeführt worden. Beahlt habe der Beschwerdeführer diese Lohnsteuer allerdings sehr wohl, aber nicht an das Finanzamt, sondern an seinen ehemaligen Arbeitgeber.

In der Stellungnahme vom 14.11.2019 brachte die steuerliche Vertreterin zusammengefasst vor, dass gemäß § 83 EStG der Arbeitnehmer Steuerschuldner der Lohnsteuer sei, auch wenn die Einbehaltung und Abfuhr durch den Arbeitgeber erfolge. Die Lohnsteuer sei eine bloße Erhebungsform der Einkommensteuer und werde im Rahmen der Pflichtveranlagung (§ 41 Abs. 1 EStG) auf die Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG). Bei der im Einkommensteuerbescheid 2011 ausgewiesenen anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von 527.888,49 € handle es sich daher um eine nachsichtsfähige Abgabenschuld im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO, auch wenn diese nicht am Abgabenkonto des Beschwerdeführers mit einem bestimmten Fälligkeitstermin gebucht worden sei.

Diese Stellungnahme wurde vom erkennenden Richter mit der steuerlichen Vertreterin am 25.11.2019 eingehend erörtert. Der in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Eingabe vom 30.1.2020 zurückgezogen.

Mit **Erkenntnis vom 27.2.2020, GZ. RV/5101776/2018**, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 17.9.2018 als unbegründet ab. Auf die damaligen Entscheidungsgründe wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Einer außerordentlichen Revision gegen diese Entscheidung gab der **Verwaltungsgerichtshof** mit **Erkenntnis vom 17.11.2022, Ra 2020/15/0079**, Folge und hob das angefochtene Erkenntnis im Wesentlichen mit folgender Begründung auf:

Eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung kommt (vgl. VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0098). Der in der anormalen Belastungswirkung gelegene Widerspruch zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138; 2.7.2002, 96/14/0074; Ritz/Koran, BAO⁷, § 236 Tz. 11).

In besonderen Ausnahmekonstellationen kann die Anwendung der Abgabenvorschriften im Einzelfall zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten nachteiligen Ergebnis

führen, das eine sachliche Unbilligkeit bewirkt (vgl. VwGH 23.4.1980, 3114/79, und VwGH 22.9.1992, 92/14/0083, zu einem gravierenden atypischen Vermögenseingriff als Folge des Zufluss- Abflussprinzips).

Im gegenständlichen Fall geht es um einen zugeflossenen vermögenswerten Vorteil, der in einem Veranlassungszusammenhang zu einem Dienstverhältnis steht und deshalb zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) zählt. Für den Fall der Rückgewähr eines solchen Vorteils regelt das Gesetz den Ausgleich dahingehend, dass diese gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu Werbungskosten führt.

Unter besonderen Voraussetzungen kann dieses Regelsystem zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis, also zu einer anormalen Belastungswirkung führen, die eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO darstellt. Ein solcher Ausnahmefall liegt vor, wenn dem Dienstnehmer ohne dessen relevantes Verschulden ein - im Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehender - Vorteil zufließt, von dem sich nachträglich herausstellt, dass er unberechtigt bezogen wurde und daher wieder erstattet werden muss. Eine anormale Belastungswirkung kann in einem solchen Fall insoweit vorliegen, als die aus der Rückzahlung des Vorteils resultierenden Werbungskosten (§ 16 Abs. 2 EStG 1988) nicht in positiven Einkünften des Rückzahlungsjahres Deckung finden und sohin insoweit keine steuerliche Auswirkung zeitigen können, wenn dies zu einer gravierenden Belastung des Steuerpflichtigen führt. Liegt ein derartiger - die sachliche Unbilligkeit bewirkender - Ausnahmefall vor, wird im Rahmen der Ermessensübung unter anderem auch zu berücksichtigen sein, ob der Dienstnehmer die Möglichkeit hat, den lohnsteuerlichen Nachteil im Wege eines Schadenersatzanspruchs von einem Schadenverursacher (teilweise) ersetzt zu erhalten.

Im fortgesetzten Verfahren erging am **18.1.2023** ein **Vorhalt** des Bundesfinanzgerichtes an die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers zur Abklärung der vom Verwaltungsgerichtshof aufgezeigten Voraussetzungen für die ausnahmsweise Gewährung einer Nachsicht.

Nach gewährter Fristerstreckung wurde in der **Stellungnahme vom 14.3.2023** durch den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers zu diesen Voraussetzungen wie folgt Stellung genommen:

1. Relevantes Verschulden

1.1 Bereits seit dem Jahr 2000 seien in der Unternehmensgruppe zur Absicherung des Pensionsanspruches mehrere Rückdeckungsversicherungen abgeschlossen worden. Für diese Rückdeckung sei von der Versicherung ein Tarif vorgeschlagen worden, wonach dem leistungsberechtigten Beschwerdeführer im Leistungsfall die Wahl zwischen Rentenzahlung oder Barablöse eingeräumt wurde. Als Beilagen wurden Ablichtungen der

Versicherungspolizzen vom 20.7.2000 und 25.8.2000 angeschlossen, welche die Unterschrift des Aufsichtsratsvorsitzenden tragen.

Seit Beginn der Absicherung der Pensionsansprüche durch Rückdeckungsversicherungen sei der Aufsichtsratsvorsitzende nicht nur informiert gewesen, sondern habe diese Polizzen auch gegengezeichnet. Formvorschriften und Genehmigungsvoraussetzungen seien eingehalten worden. Den Beschwerdeführer treffe damit kein relevantes Verschulden, weil er „besorgt“ gewesen sei, dass der Aufsichtsratsvorsitzende die Polizze genehmigt.

1.2 Die Abwicklung über die Absicherung des Pensionsanspruches sei unter Einbeziehung jener Dienstleister erfolgt, die für den gesamten Konzern tätig waren, also den Leiter der Personalabteilung und jenem Versicherungsmakler, der vom Konzern (und nicht vom Beschwerdeführer) beigezogen wurde. Daher habe der Beschwerdeführer diesen Personen auch besonderes Vertrauen entgegengebracht, weil sie konzernweit tätig waren.

1.3 Die Wertanpassung und Verlängerung der Verträge zur Absicherung/Rückdeckung der Pensionsansprüche sei tatsächlich nicht unter Beteiligung des Beschwerdeführers erfolgt. Dazu wurde neuerlich die bereits im Zuge der Beschwerde vorgelegte Telefonnotiz vom 3.6.2006 angeschlossen.

1.4 Für Zwecke der handelsrechtlichen Rückstellungsbildung wären dem Revisionsverband jahrelang die Bemessungsgrundlagen samt Überstundenpauschale gemeldet worden. Auch das sei ohne direktes Zutun des Beschwerdeführers erfolgt. Diese Meldungen habe der Revisionsverband unbeanstandet übernommen.

1.5 Mit 1.12.2010 sei auch der Beschwerdeführer einer betrieblichen Kollektivversicherung beigetreten, die beiden anderen damaligen Geschäftsführer der ***G-GmbH*** hätten dies bereits zuvor gemacht. Insbesondere bei dieser Vereinbarung vom 16.12.2010 sei also zu berücksichtigen, dass sowohl der Rahmenvertrag als auch die Einzelvereinbarung auf Seiten der ***G-GmbH*** von einem weiteren Geschäftsführer der ***G-GmbH*** (***) und einem Mitarbeiter aus dem Personalbüro (***) zusätzlich unterfertigt wurden. Der Vorgang sei also völlig offen kommuniziert worden.

1.6 Zur juristischen Frage des relevanten Verschuldens:

Grenze man diesen Begriff damit ein, dass sich jemand unter Inkaufnahme einer Falschmeldung unrechtmäßig bereichert, werde man bei dem vorliegenden Geschehensablauf keine für ein allfälliges zivilgerichtliches Verfahren tragfähigen Anhaltspunkte finden. Streitigkeiten über die Einbeziehung von Gehaltsbestandteilen seien arbeitsrechtlich an der Tagesordnung. Der für den Beschwerdeführer maßgebliche Dienstvertrag verwende für die Bemessungsgrundlage unterschiedliche Begriffe. Im konkreten Fall sei jahrelang eine Bemessungsgrundlage samt Überstundenpauschale unbeanstandet an den Revisionsverband

gemeldet worden. Der Vorgang sei offen im Unternehmen behandelt worden. Der Vorsitzende des Aufsichtsrates sei involviert gewesen, Mitgeschäftsführer hätten sowohl den Gruppenvertrag als auch den Einzelvertrag unterschrieben. Hinweise für eine „Täuschungsenergie“ lägen gerade nicht vor und wären nicht zu erkennen. Allfällige Unachtsamkeiten, auch auf Seiten des Dienstgebers, wären aber kein relevantes Verschulden des Dienstnehmers. Aus diesem Grund habe es gegen den Beschwerdeführer niemals eine Anklageerhebung gegeben, und habe kein Strafverfahren stattgefunden. Hinzu komme, dass es sich bei der Ermittlung einer Abfindung eines Firmenpensionsanspruches um eine versicherungsmathematisch äußerst komplexe Berechnung handle, die sich für einen Versicherungsnehmer als Nicht-Fachmann idR nur sehr schwer nachvollziehen lasse. Ein Versicherungsmakler sei Sachverständiger iSd § 1299 ABGB. Darin, dass der Beschwerdeführer auf den Berechnungsvorschlag der Versicherung und somit auf die Aussagen eines Sachverständigen vertraut hatte, könne keinesfalls ein grober Sorgfaltsverstoß erblickt werden.

2. Gravierende Belastung

2.1 Im vorliegenden Fall sei die Besonderheit darin gelegen, dass die Auszahlung des Abfindungsbetrages bereits im Kalenderjahr 2011 stattgefunden habe. In der Steuererklärung 2011, die mit den Steuerbescheiden vom 30.05.2012 ergangen wäre, seien erklärungsgleich die Einkünfte aus der Pensionsabfindung mit der zu hohen Bemessungsgrundlage (gerundete 355.000,00) bemessen worden. Die Steuerbescheide 2010 und 2011 seien im Juni 2012 zugestellt worden. Die Rückzahlung bzw. die Aufklärung des Sachverhaltes im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage habe sich erst ein Monat danach, nämlich mit Anfang Juli 2012, herausgestellt und in weiterer Folge dann im September und Oktober 2012 dazu geführt, dass der Beschwerdeführer den irrtümlich zu viel bezahlten Betrag auch wieder zurückerstattet habe. Schon damals habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass ein Bruttobetrag ermittelt worden sei, der mit 25.10.2012 als Bruttobetrag auch an die ***G-GmbH*** refundiert wurde. Hätte man die Verpflichtungserklärung unverändert gelassen, jedoch wäre man so vorgegangen, dass die Rückzahlung pro Jahr erfolgte, wo der Vorteil der Werbungskosten in positiven Einkünften aus dem Rückzahlungsjahr Deckung finde, wäre der jetzt bestehende Nachteil nicht eingetreten. Der Beschwerdeführer hätte durch eine Bankgarantie die Rückzahlung absichern können, damit wäre derselbe Vermögensstatus hergestellt gewesen wie durch die Zahlung, gegebenenfalls durch Festlegung einer Verzinsung, und spätestens nach drei bis fünf Jahren hätten positive Einkünfte des jeweiligen Rückzahlungsjahres die Werbungskosten abgedeckt. Dann wäre der Nachteil nicht entstanden.

2.2 Was als „gravierende Belastung“ anzusehen sei, werde vom VwGH nicht näher erläutert. Das Vorliegen einer gravierenden Belastung sei im Zusammenhang mit der sachlichen Unbilligkeit zu prüfen. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung sei dann anzunehmen, wenn das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Dieser Vermögenseingriff müsse seine Wurzel

zudem in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben und unproportional zum auslösenden Sachverhalt sein. Demgegenüber liege eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers (und seiner Familie) gefährdet, wobei die Notwendigkeit, Vermögenswerte - sei es auch Grundvermögen - zur Steuerzahlung heranzuziehen, die Abgabeneinhebung noch nicht als unbillig erscheinen lasse. Für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit sei es daher irrelevant, ob der Beschwerdeführer über ausreichende liquide Mittel oder belastbares bzw. veräußerbares Grundvermögen verfüge. Entscheidend sei allein, dass die Einhebung der Abgabe zu einer atypischen Vermögensbelastung, sohin zu einer - verglichen mit anderen Fällen - „gravierenden Belastung“ führt. Der Anfall einer Einkommensteuer in Höhe von EUR 83.421,00 für ein nicht erzielttes Einkommen stelle für den Beschwerdeführer jedenfalls eine solche „gravierende Belastung“ dar. Die gravierende Belastung ergäbe sich eben genau daraus, dass die Bezahlung bzw. der Anfall einer Einkommenssteuer für ein nicht erzielttes Einkommen ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes nachteiliges Ergebnis darstelle.

3. Zur aufgeworfenen Frage einer Mitverantwortung Dritter:

Der Beschwerdeführer sei am **.12.1943 geboren. Für ihn habe also die „Auseinandersetzung“ begonnen, als er das 69. Lebensjahr vollendet und sein 70. Lebensjahr begonnen hatte. Als Dienstnehmer bestünde für den Beschwerdeführer keine Möglichkeit, sich bei der ***V*** Versicherung schadlos zu halten zumal zwischen dem Beschwerdeführer und der Versicherung kein Vertragsverhältnis bestanden hätte. Das Auftragsverhältnis im Zusammenhang mit der Berechnung der hier gegenständlichen Abfindungszahlung habe vielmehr mit dem ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers bestanden. Diesem wiederum sei kein Vermögensnachteil entstanden, da der Beschwerdeführer den zu viel ausbezahlten Teil der Pensionsabfindung wieder seinem damaligen Arbeitgeber zurückgezahlt habe.

4. Schließlich beantragte der Beschwerdeführer die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und seine Ladung und Einvernahme.

Diese Stellungnahme des Beschwerdeführers wurde dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Das **Finanzamt** gab dazu am **3.5.2023** eine **Stellungnahme** ab und sprach sich darin gegen die Gewährung der beantragten Nachsicht aus.

Zur Frage des relevanten Verschuldens des Beschwerdeführers am unrechtmäßigen Vermögenszugang führte das Finanzamt aus, dass in diesem Zusammenhang die Umstände und Gegebenheiten, die zum Bestehen des Betriebspensionsanspruches des Beschwerdeführers geführt hatten, keine Rolle spielen würden. Entscheidend sei das relevante Verschulden an der Durchführung der Teilabfindung des Betriebspensionsanspruches, also am konkreten Vermögenszugang. Der unrechtmäßige Vermögenszugang sei im Zeitpunkt der (objektiv überhöhten) Auszahlung der Teilabfindung des Betriebspensionsanspruches erfolgt. In diesem Zusammenhang werde auf die TZ 20 des Berichts 2011 des Revisionsverbandes

verwiesen, wonach ein „Insich-Geschäft“ vorgelegen wäre, das der Genehmigung durch den Aufsichtsrat bedurft hätte. In Bezug auf das Verschulden werde in diesem Memorandum ausdrücklich von grober Fahrlässigkeit, wenn nicht sogar vorsätzlichem Handeln gesprochen. Da es sich nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers bei der Ermittlung der Abfindung seines Firmenpensionsanspruches um eine versicherungsmathematisch äußerst komplexe Berechnung gehandelt habe, die sich für einen Versicherungsnehmer als Nicht-Fachmann idR nur sehr schwer nachvollziehbar sei, wäre es für das Finanzamt nicht nachvollziehbar, warum bei derart komplexen und auch für die Dienstgeberin des Beschwerdeführers finanziell weitreichenden Vorgängen der Aufsichtsrat - so wie vorgesehen - nicht damit befasst wurde. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die Nichtbefassung des Aufsichtsrats eine bewusste Vorgangsweise gewesen sei, welches ein „relevantes Verschulden“ des Beschwerdeführers im Sinne des verfahrensgegenständlichen VwGH-Erkenntnisses darstelle und für die Entstehung des unrechtmäßigen Vermögenszuganges ausschlaggebend gewesen sei.

Zur Frage der gravierenden Belastung des Beschwerdeführers wies das Finanzamt darauf hin, dass in der Stellungnahme vom 14.3.2023 in Punkt 2.1. ein Weg aufgezeigt worden wäre, wie diese Belastung vermieden werden hätte können. Bei einer Verteilung der Rückzahlung auf mehrere Jahre wäre es zu keinem steuerlichen Nachteil des Beschwerdeführers gekommen. Warum nicht eine derartige Vorgangsweise gewählt worden wäre, sei dem Finanzamt nicht bekannt. Der Beschwerdeführer hätte daher den Geschehensablauf, der die Abgabenschuld auslöste, beeinflussen können. Die im Erkenntnis vom 17.11.2022 in Rn 41 angeführten Entscheidungen des VwGH seien nach Ansicht des Finanzamtes nicht ganz auf den vorliegenden Fall umzulegen. Beide Fälle wären in Richtung einer konfiskatorischen Besteuerung gegangen. Im ersten Fall sei der Gewinnanteil eines Minderheitsgesellschafters einer mehr als 200 %igen Besteuerung unterworfen worden. Im zweiten Fall habe sich durch die geänderte Zuordnung einer Kaufpreiszahlung von 2,302.955,00 ATS für einen § 4 (3)-Ermittler im Jahr 1983 eine Gewinnerhöhung in diesem Ausmaß auf 2,717.744,00 ATS und im Jahr 1984 eine entsprechende Gewinnminderung sowie ein nicht vortragsfähiger Verlust von 1,994.815,00 ATS ergeben; es sei eine Nachsicht von Einkommen- und Gewerbesteuer in Höhe von 1,790.846,00 ATS begehrt worden. Im gegenständlichen Fall mache dagegen der nicht vortragsfähige Verlust (rund 175.000,00 €) nur ca. 50 % des rückgezahlten Betrages (rund 354.000,00 €) aus. Der Nachsichtsbetrag von rund 83.000,00 € spreche noch nicht für eine konfiskatorische Besteuerung im Lichte der angeführten Rechtsprechung. Inwiefern für die Beurteilung einer „gravierenden Belastung“ allenfalls auch die wirtschaftliche Situation des Nachsichtswerbers heranzuziehen sei, lasse sich aus dem Erkenntnis des VwGH nicht eindeutig ableiten. Der Beschwerdeführer habe die Entscheidungen im Festsetzungsverfahren höchstgerichtlich angefochten, aber stets ohne Erfolg. Im Beschluss des VfGH vom 22.09.2016, E 1701/2016 (betreffend Einkommensteuer 2013), habe der VfGH eine Verpflichtung des Gesetzgebers, bei allen Einkunftsarten eine dem Verlustvortrag vergleichbare Verlustberücksichtigung vorzusehen, verneint. Die durch den Beschwerdeführer nicht voll

ausnutzbare Verlustverrechnungsmöglichkeit sei daher ein Ausfluss der allgemeinen Rechtslage und könne demnach entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH nicht als atypische Belastungswirkung - und somit auch nicht als „gravierende Belastung“ - gesehen werden.

Zur Frage einer allfälligen schadenersatzrechtlichen Verantwortlichkeit Dritter für den Vermögensschaden des Beschwerdeführers (zu hohe Steuerbelastung) gab das Finanzamt keine Stellungnahme ab.

In einem weiteren **Vorhalt** des Bundesfinanzgerichtes **vom 12.5.2023** wurde der Beschwerdeführer auf die im Zuge der Beschwerde vorgelegte Aktennotiz vom 30.8.2012 hingewiesen, wonach bereits im Zusammenhang mit dem Abschluss der Rückdeckungsversicherungen im Jahr 2000 zur Absicherung seines Pensionsanspruches die Bemessungsgrundlagen für ebendiesen Pensionsanspruch falsch dargestellt worden waren. Es wurde um nähere Erläuterungen zu diesem Berechnungsfehler gebeten.

In der dazu abgegebenen **Stellungnahme vom 5.6.2023** wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Jahr 2000 zur Absicherung des Pensionsanspruches nicht nur für den Beschwerdeführer, sondern für alle leitenden Angestellten im Konzern in vergleichbaren Hierarchien Rückdeckungsversicherungen geschlossen worden wären, die der Aufsichtsrat genehmigt habe. Diese Verhandlungen im Jahr 2000 seien auf Anordnung des Aufsichtsratsvorsitzenden geführt worden. Der Leiter der Personalbüros (Mag. ***A***) sei auf den Beschwerdeführer zugekommen. Der Versicherungsmakler (Herr ***R***) sei nicht vom Beschwerdeführer, sondern vom Aufsichtsratsvorsitzenden ausgewählt und bestimmt worden. Die vom Versicherungsmakler verlangten Unterlagen (Dienstvertrag, jährliche Abrechnung dazu) seien übergeben und „in Abstimmung zwischen dem Personalbüro (Mag. ***A***) und Makler/Versicherung (Herr ***R***) dem Versicherungsvertrag zugeführt bzw. ausgeführt worden“. Wenn der Makler aus Versicherungssicht Informationen benötigt habe, hätte sich dieser direkt an die Personalverrechnung gewendet (wie die im Zuge der Stellungnahme vom 14.3.2023 vorgelegte Anlage 3 konkret zeige). Der Leiter des Personalbüros habe sich daher laufend mit dem Versicherungsmakler abgestimmt und im Personalbüro die entsprechenden Informationen eingeholt. Der Beschwerdeführer sei nicht selbst aktiv geworden und habe in diese Kommunikation nicht eingegriffen. Er sei für Personal und Finanzen auch nicht zuständig gewesen. Nochmals wurde darauf hingewiesen, dass die Bemessungsgrundlage unbeanstandet an den Revisionsverband gemeldet worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 16.2.1988 wurde zwischen der ***G-GmbH*** und dem Beschwerdeführer der aktenskundige Dienstvertrag abgeschlossen.

In Punkt 3 des Vertrages wurde das monatliche Bruttogehalt vereinbart, welches 15mal im Jahr ausbezahlt wurde und mit dem alle im Kollektivvertrag vorgesehene Sonderzahlungen abgegolten waren.

In Punkt 4 des Vertrages wurde vereinbar, dass die geschäftserforderliche Mehrarbeit mit dem gewährten Gehalt und einem 12mal jährlich zu bezahlenden Überstundenpauschale vom 10 % des Gehaltes abgegolten ist.

Laut Punkt 5 des Vertrages hatte der Beschwerdeführer für Aufwandsentschädigungen, Fahrtspesen, Übernachtungsgelder Anspruch auf Ersatz der Kosten im Ausmaß der jeweils im EStG festgesetzten Tages- und Nächtigungsgelder.

In Punkt 9.1. wurde zur Pensionsregelung vereinbart: „Sie erhalten einen lebenslangen Pensionszuschuss bei Inanspruchnahme einer in einem Bundesgesetz geregelten Alters- oder Berufsunfähigkeitspension, sofern die Auflösung des Dienstverhältnisses nicht durch ein schuldhaftes Verhalten Ihrerseits erfolgt. Der Pensionszuschuss beträgt 45 % des letzten Bruttomonatsgehaltes ohne allfällige Zulagen und wird frühestens nach Auflösung des Dienstverhältnisses gewährt. Für die Dauer eines allfälligen Abfertigungsbezuges ruht der Pensionszuschuss.“

Zur Absicherung des Pensionsanspruches des Beschwerdeführers, aber auch aller weiteren leitenden Angestellten im Konzern in vergleichbaren Hierarchien, wurden von der ***G-GmbH*** mit der ***V*** Versicherung im Jahr 2000 Rückdeckungsversicherungen abgeschlossen. Diese Verhandlungen im Jahr 2000 wurden auf Anordnung des Aufsichtsratsvorsitzenden geführt. Der Leiter der Personalbüros (Mag. ***A***) ist auf den Beschwerdeführer zugekommen. Der Versicherungsmakler (Herr ***R***) ist nicht vom Beschwerdeführer, sondern vom Aufsichtsratsvorsitzenden ausgewählt und bestimmt worden. Die vom Versicherungsmakler verlangten Unterlagen (Dienstvertrag, jährliche Abrechnung dazu) wurden übergeben und in Abstimmung zwischen dem Personalbüro (Mag. ***A***) und Makler/Versicherung (Herr ***R***) dem Versicherungsvertrag zugrunde gelegt. Wenn der Makler aus Versicherungssicht Informationen benötigte, hat sich dieser direkt an die Personalverrechnung gewendet. Der Leiter des Personalbüros hat sich laufend mit dem Versicherungsmakler abgestimmt und im Personalbüro die entsprechenden Informationen eingeholt. Der Beschwerdeführer ist nicht selbst aktiv geworden und hat in diese

Kommunikation nicht eingegriffen. Er ist für Personal und Finanzen auch nicht zuständig gewesen.

Laut der im Zuge der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vorgelegten Aktennotiz vom 30.8.2012 wurde bereits damals im Jahr 2000 im Zuge der Absicherung der Pensionsansprüche durch Rückdeckungsversicherungen (und nicht erst im Zuge der Auslagerung der Pensionsverpflichtung im Jahr 2010) die Bemessungsgrundlage zur Pensionsberechnung falsch ermittelt. Es wurde (entgegen Punkt 9.1. des Dienstvertrages) immer das Einkommen entsprechend dem jeweiligen Jahreslohnkonto (einschließlich der Zulagen) herangezogen, dieses Einkommen dann aliquotiert und als Bemessungsgrundlage zur weiteren Berechnung verwendet.

Wertanpassungen und Verlängerungen dieser Verträge erfolgten durch den Versicherungsmakler in Abstimmung mit dem Leiter der Personalabteilung ohne Beteiligung des Beschwerdeführers.

Ende 2010 wurde mit der Versicherung eine neue Vereinbarung abgeschlossen. Ziel war es, die aus dem Dienstvertrag des Beschwerdeführers bestehenden Firmenpensionsansprüche abzugelten. Von der Versicherung wurde ein Vorschlag übermittelt, welcher zwei Möglichkeiten des Neuabschlusses beinhaltete. Entweder die Übertragung eines Ablösekapitals von € 1.868.967,44 mit einer laufenden Rente daraus oder aber die Übertragung eines Kapitals von € 1.000.000,00 mit einer Kapitalablöse von € 868.967,44 an den Beschwerdeführer. Von diesem wurde die Variante mit dem niedrigeren Übertragungskapital in Verbindung mit der Kapitalablöse gewählt. Daraufhin wurde zwischen der ***G-GmbH*** und dem Versicherungsinstitut ein Rahmenvertrag über eine betriebliche Kollektivversicherung abgeschlossen. Zugleich mit dem Rahmenvertrag wurde eine Vereinbarung gemäß Vertragsmuster betriebliche Kollektivversicherung gemäß § 6a Abs 2 BPG zwischen der ***G-GmbH*** und dem Beschwerdeführer abgeschlossen.

Zur Rückzahlung des zu viel erhaltenen Abfindungsbetrages durch den Beschwerdeführer und die steuerlichen Auswirkungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen unter Punkt I.1 verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen und dem schlüssigen Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren (siehe dazu unten Punkt 3.1.1) sowie dem Ergebnis des im fortgesetzten Verfahren vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Zur Rechtslage und zur Möglichkeit der Nachsicht von Einkommensteuer, die im Wege des Steuerabzuges durch den Arbeitgeber einbehalten worden war und damit für den Arbeitnehmer als Steuerschuldner eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO darstellt, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, verwiesen.

Ebenso wird zur Frage der Voraussetzungen für die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung auf die dortigen Entscheidungsgründe (Rn 40 ff) verwiesen.

Im fortgesetzten Verfahren war zu prüfen, ob erstens den Beschwerdeführer ein relevantes Verschulden am unrechtmäßigen Vermögenszugang traf, zweitens der Umstand, dass die Rückzahlung nicht in positiven Einkünften des Rückzahlungsjahres Deckung fand, eine gravierende Belastung des Beschwerdeführers bewirkte, und drittens ob jemand schadenersatzrechtlich für den Vermögensschaden des Beschwerdeführers (zu hohe Steuerbelastung) eintreten musste, um zu vermeiden, dass der Beschwerdeführer durch eine Nachsicht, die zusätzlich zu einem vom Schädiger geleisteten Schadenersatz gewährt würde, begünstigt wird.

1) Relevantes Verschulden am unrechtmäßigen Vermögenszugang

Der im Jahr 2011 zugeflossene überhöhte Bezug aus der Teilabfindung des Pensionsanspruches hat seine Wurzel in der fehlerhaften Berechnung des Pensionsanspruches im Zuge der Absicherung desselben durch Rückdeckungsversicherungen im Jahr 2000. Dabei wurde die Bemessungsgrundlage entgegen Pkt. 9.1. des Dienstvertrages nicht vom Bruttomonatsgehalt ausgehend ermittelt, sondern unter Zugrundelegung des aliquotierten Bruttojahresgehaltes einschließlich des Überstundenpauschales.

Dass den Beschwerdeführer an dieser unrichtigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die in weiterer Folge ursächlich für die überhöhte Berechnung der Teilabfindung war, ein relevantes Verschulden treffen würde, kann nicht festgestellt werden.

Der Beschwerdeführer wies darauf hin, dass die Verhandlungen im Jahr 2000 zum Abschluss der Rückdeckungsversicherungen auf Anordnung des Aufsichtsratsvorsitzenden geführt worden waren, der auch die Versicherung und den Versicherungsmakler ausgewählt hatte. Dieses Vorbringen ist angesichts des Umstandes, dass nicht allein für den Pensionsanspruch des Beschwerdeführers, sondern für die Pensionsansprüche aller leitenden Angestellten im Konzern derartige Rückdeckungsversicherungen abgeschlossen wurden, glaubwürdig. Bei dieser Sachlage ist es aber auch nicht von der Hand zu weisen, dass im Zusammenhang mit

dem Abschluss der Rückdeckungsversicherung der Leiter des Personalbüros auf den Beschwerdeführer zugekommen ist und die Initiative zum Abschluss dieses Vertrages nicht vom Beschwerdeführer ausging. Da vom Abschluss dieser Rückdeckungsversicherungen eine Mehrzahl von Personen betroffen war, ist es ferner glaubwürdig, dass sich der Versicherungsmakler zur allenfalls nötigen Informationsbeschaffung direkt an die Personalverrechnung wandte und sich der Leiter des Personalbüros laufend mit dem Versicherungsmakler abgestimmt hat, worauf bereits in der Beschwerde hingewiesen worden war. Indiz dafür ist die vorgelegte Aktennotiz über das Telefonat mit dem Versicherungsmakler am 3.6.2006. Es finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer in irgendeiner Weise auf die konkrete Berechnung der Bemessungsgrundlage durch den Versicherungsmakler Einfluss genommen hätte. Zutreffend ist schließlich der Hinweis, dass die Bemessungsgrundlage jahrelang auch unbeanstandet an den Revisionsverband gemeldet worden war.

Aus diesem Grund verwundert es auch nicht, dass der Berechnungsfehler anlässlich des Übertritts auf eine betriebliche Kollektivversicherung zunächst nicht aufgefallen ist. Der im Jahr 2000 unterlaufene Fehler wurde dabei vielmehr fortgeführt, ohne dass es dabei zu irgendeinem vorwerfbaren Zutun des Beschwerdeführers gekommen wäre. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kommt es nicht darauf an, ob dem Beschwerdeführer im Jahr 2010 ein Verschulden im Zusammenhang mit der unterlassenen Meldung der Teilabfindung an den Aufsichtsrat zur Last liegt, da nicht dieses Versäumnis kausal für den überhöhten Bezug war, sondern der bereits im Jahr 2000 unterlaufene Berechnungsfehler. Da das Finanzamt im angefochtenen Bescheid lediglich die Vermutung aufstellt, dass bei einer entsprechenden Meldung an den Aufsichtsrat der Berechnungsfehler „möglicherweise“ aufgefallen wäre, ist bei der Verschuldensprüfung auf bloß hypothetische Kausalverläufe nicht Bedacht zu nehmen.

Keiner weiteren Erörterung bedarf die Feststellung der ***1*** in der Stellungnahme vom 16.7.2012, dass von der Versicherung bei der Ermittlung der Versicherungswerte abweichend zur bisher vom Revisionsverband ermittelten Rückstellung von anderen Rechnungszinssätzen sowie Sterbetafeln ausgegangen worden sei. Hier vom Beschwerdeführer zu verlangen, er hätte diese Berechnungen durch den Versicherungsmakler überprüfen müssen, würde seine Sorgfaltspflichten in unzulässiger Weise überspannen.

Insgesamt gesehen liegt damit kein relevantes Verschulden des Beschwerdeführers am Berechnungsfehler, der zum unrechtmäßigen Vermögenszugang geführt hatte, vor.

2) Gravierende Belastung des Beschwerdeführers

Der Anfall einer Einkommensteuer in Höhe von 83.421,00 € für ein im Ergebnis aufgrund der erfolgten Rückzahlung nicht erzieltetes Einkommen, stellt nicht nur absolut aufgrund der Höhe der Abgabeforderung eine gravierende Belastung des Beschwerdeführers dar, sondern auch relativ unter Berücksichtigung des Verhältnisses des nicht vortragsfähigen Verlustes

(175.000,00 €) zum rückgezählten Betrag (rund 354.000,00 €). Der Verwaltungsgerichtshof hat im gegenständlichen Erkenntnis auch nicht das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung im Sinne der in Rn 41 zitierten Entscheidungen verlangt, sondern ausgesprochen, dass eine gravierende Belastung genügt. Die Frage des Vorliegens einer gravierenden Belastung im Einzelfall ist auch nicht schematisch im Sinne eines prozentuellen Vergleiches mit eben diesen Entscheidungen zu prüfen, wie dies vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 3.5.2023 getan wurde.

Durch eine ratenweise über mehrere Jahre verteilte Rückzahlung hätte zwar das eingetretene steuerliche Ergebnis vermieden werden können, es wurde jedoch bereits in der Beschwerde vom 17.9.2018 darauf hingewiesen, dass die ***G-GmbH*** einer solchen Vorgangsweise keinesfalls zugestimmt hätte. Das ist aufgrund der Gesamtumstände im Zuge der Rückforderung der zu Unrecht bezogenen Abfindungszahlung durchaus glaubwürdig (vgl. dazu auch die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid zitierten Ausführungen des Revisionsverbandes).

Soweit das Finanzamt unter Hinweis auf den Beschluss des VfGH vom 22.9.2016 vermeint, die durch den Beschwerdeführer nicht voll ausnutzbare Verlustverrechnungsmöglichkeit sei ein Ausfluss der allgemeinen Rechtslage und könne demnach entsprechend der ständigen Judikatur des VfGH nicht als atypische Belastungswirkung - und somit auch nicht als „gravierende Belastung“ - gesehen werden, setzt es sich in Widerspruch zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes im verfahrensgegenständlichen Erkenntnis vom 17.11.2022, der unter den gegenständlich zu erörternden Voraussetzungen das Vorliegen einer anormalen Belastungswirkung gerade bejaht (Rn 43 der Entscheidungsgründe).

3) Schadenersatz durch Dritte

Zur Frage einer allenfalls schadenersatzrechtlich relevanten Verantwortung Dritter wurde in der Stellungnahme vom 14.3.2023 eingewendet, dass für den Beschwerdeführer als Dienstnehmer gar keine Möglichkeit bestanden hätte, sich bei der ***V*** Versicherung schadlos zu halten, da das Auftragsverhältnis zwischen der Versicherung und dem ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers bestanden hätte. Diesem wiederum sei kein Vermögensnachteil entstanden, da der Beschwerdeführer den zu viel ausbezahlten Teil der Pensionsabfindung wieder seinem damaligen Arbeitgeber zurückgezahlt habe.

Dem ist zwar entgegen zu halten, dass gemäß § 1489 ABGB jede Entschädigungsklage in drei Jahren von der Zeit an verjährt ist, zu welcher der Schaden und die Person des Beschädigten dem Beschädigten bekannt wurde, wobei der Schaden durch Übertretung einer Vertragspflicht *oder ohne Beziehung auf einen Vertrag* verursacht worden sein mag. Tatsächlich wurden vom Beschwerdeführer aber weder Schadenersatzansprüche gegen Dritte geltend gemacht noch wurde an ihn Schadenersatz geleistet. Allfällige Schadenersatzansprüche wären auch längst

verjährt. Der Beschwerdeführer wird daher durch die gewährte Nachsicht nicht zusätzlich zu einem von einem allfälligen Schädiger geleisteten Schadenersatz begünstigt.

4) Ermessensübung

Im gegenständlichen Fall liegen somit die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.11.2022 genannten Voraussetzungen für die ausnahmsweise Gewährung einer Nachsicht vor. Bei Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung (auf Tatbestandsebene) ist in der Regel auch auf Ebene der Ermessensübung das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des § 20 BAO zu bejahen, da hier eine rein von der Zweckmäßigkeit der Abgabeneinhebung geleitete Ermessenübung zuungunsten des Antragstellers gesetzwidrig wäre; dies gilt jedenfalls insoweit, als nicht weitere, besondere Umstände des Einzelfalles (bisheriges steuerliches Verhalten, Abgabenhinterziehung und dergleichen) den Abgabepflichtigen einer Nachsicht „unwürdig“ erscheinen lassen und einer Ermessensübung zugunsten der Billigkeit entgegenstehen (Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023), § 236 Tz 24). Derartige Gründe liegen im gegenständlichen Fall aber nicht vor. Es wurde bereits oben unter Punkt 3 festgestellt, dass der Beschwerdeführer durch die gewährte Nachsicht nicht zusätzlich zu einem geleisteten Schadenersatz begünstigt wird.

5) Mündliche Verhandlung

Der Vollständigkeit halber wird zu dem in der Stellungnahme vom 14.3.2023 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung noch auf die Bestimmung des § 274 Abs. 1 BAO verwiesen, derzufolge ein solcher Antrag nur in der Beschwerde oder im Vorlageantrag, nicht aber in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden kann (Ritz, BAO⁷, § 274 Tz 3 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). In der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vom 17.9.2018 war zwar ein solcher Antrag gestellt worden, der aber mit Eingabe vom 10.1.2020 zurückgezogen worden war. Diese Zurückziehung kann nicht durch einen neuerlich gestellten Antrag zurückgenommen werden (vgl. Ritz, BAO⁷, § 256 Tz 7 zur gleichfalls nicht möglichen Zurücknahme der Zurückziehung einer Beschwerde).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen wurden im gegenständlichen Fall bereits durch das Erkenntnis VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, entschieden. Der konkreten Verschuldensprüfung im Einzelfall kommt keine über diesen hinausgehende grundsätzliche Bedeutung zu. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 26. Juni 2023