

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wals Treuhand Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals-Siezenheim, über die Beschwerde vom 29. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. August 2022 betreffend die Abweisung des Antrages auf Nachsicht der Einkommensteuer 2010 (EUR 27.500,00) und 2011 (EUR 17.478,75) vom 7. Juni 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung (20. Februar 2024, Schriftführerin Roswitha Riefler) zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FV 3 und damit in die Zuteilungsgruppe 7007. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Mit **Schriftsatz vom 7. Juni 2022** (eingelangt beim FA am 27. Juni 2022) beantragte der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (kurz Bf.) die **Nachsicht der mit Bescheiden vom 15. Juli 2013 vorgeschriebenen und bereits entrichteten Einkommensteuer 2010 (EUR 27.500,00) und 2011 (EUR 17.478,75)**.

Die beiden Einkommensteuerbescheide würden Ausschüttungen einer maltesischen Gesellschaft (Dividenden) in Form von Dividenden besteuern. Die Vorschreibung sei erklärungskonform und nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens durch einen namentlich

genannten Bearbeiter ausgefertigt worden. Dieser Bearbeiter habe auch eine Betriebsprüfung durchgeführt, als deren Ergebnis durch die Limited durchgegriffen und sämtliche Einnahmen beim Bf. versteuert worden seien. Damit seien Einkünfte besteuert worden, die ihre Wurzeln in den Jahren 2006 bis 2009 hätten und die bereits einmal beim Bf. besteuert worden seien (Hinweis auf BFG 12.3.2021, RV/6100320/2010; 25.6.2021, RV/6100593/2019).

Der mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2020 eingebrachte Abänderungsantrag bzw. Berichtigungsantrag gem. § 295a BAO für diese Einkommensteuerbescheide sei vom Finanzamt (kurz FA) verworfen und die Beschwerde dagegen vom Bundesfinanzgericht als unbegründet abgewiesen worden (BFG 7.4.2022, RV/6100310/2021). Aufgrund der letztgenannten Entscheidung sei nunmehr endgültig eine Doppelbesteuerung von erzielten Einkünften eingetreten.

Beim Bf. liege persönliche Unbilligkeit vor, da die Steuernachzahlungen anlässlich der Entscheidungen zum Durchgriff fremdfinanziert werden hätten müssen und die Einkommensteuern aus den Dividenden aus 2010 und 2011 nicht für die Tilgung der Fremdfinanzierungen zur Verfügung stünden.

Primär liege auch eine sachliche Unbilligkeit vor, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Ausübung einer Ermessensentscheidung betreffend Nachsicht bereits entrichteter Abgaben ausreichend sei. Das sei dann der Fall, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (Hinweis auf VwGH 17.9.1990, 90/15/0118), was hier hinreichend dargestellt worden sei.

Diesem vom steuerlichen Vertreter verfassten Nachsichtsansuchen liegt ein mit **23. Juni 2022 datiertes Schreiben des Bf.** bei, in dem dieser vorbringt, durch die rechtskräftigen Bescheide 2010 und 2011 sowie durch den Durchgriff 2006 bis 2009 sei es zu einer zweimaligen bzw. doppelten Besteuerung eines Betrages von EUR 179.915 gekommen.

Der Zufluss der Ausschüttungen der ***AAA Ltd*** (kurz ***AAA Ltd***), die ausschließlich in den Jahren des Durchgriffs 2006 bis 2009 im Zuge des ***PPP***-Projektes erwirtschaftet worden seien, sei in der Realität in den Jahren 2007, 2009, 2010 und 2011 erfolgt und sei entsprechend erklärt worden.

2010 und 2011 seien per Bescheid 55% der gesamten in den Jahren 2006 bis 2009 (Durchgriffszeitraum) erwirtschafteten ***AAA Ltd***-Ausschüttungen vom Finanzamt vom selben Bearbeiter mit der Kennzahl 754 (Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen) anerkannt worden, der die ***AAA Ltd*** im Außenprüfungsbericht vom 16. Dezember 2009 steuerlich als nicht anzuerkennen beurteilt habe. Da er die Außenprüfung des ***PPP***-Projektes von 2006 bis 2009 durchführte, sei diesem Bearbeiter die Sachlage also bestens bekannt. Die Anerkennung der ***AAA Ltd***-Ausschüttungen 2010 und 2011 sei nicht aus Versehen passiert. Für beide Jahre seien Ergänzungsersuchen gestellt worden, worin jeweils

die maltesischen Steuerbescheide und ein Ausschüttungsbeschluss angefordert wurden. Die vom Bearbeiter des FA geänderte Beurteilung der ***AAA Ltd*** habe man damals als Zugeständnis und Bestätigung der Sichtweise des Bf. gesehen. Anderenfalls hätte es nie zu solchen Bescheiden kommen dürfen.

Als Folge dieser völlig konträren, zeitlich nachgelagerten Behandlung der ***AAA Ltd***-Ausschüttungen seien EUR 179.915 (die mit der Kennzahl 754 im Jahr 2010 und 2011 besteuert wurden) im Zuge des Durchgriffs, bei dem sämtliche ***PPP***-Projekt-Beträge dem Bf. direkt zugerechnet wurden, ein zweites Mal besteuert worden, ohne dass die für 2010 und 2011 bezahlten Steuern berücksichtigt worden wären.

Das sei nicht im Sinne des Gesetzgebers und stelle eine sachliche Unbilligkeit dar. Mit § 295a BAO sei dieser Fehler nicht auflösbar gewesen. Die unrechtmäßig zu hohe Steuerlast nach so langer Zeit sei für den Bf. und seine Familie eine sehr große Belastung.

Den Zufluss der Ausschüttungen stellte der Bf. wie folgt dar, woraus sich der oben angegebene Prozentsatz wie folgt errechnen lässt (**Tabelle 1**):

[...]

Der Bf. ersuchte, die zu viel bezahlte Steuer der Jahre 2010 und 2011 gut zu schreiben und bot bei Bedarf weitere Unterlagen beziehungsweise ein Gespräch an.

Das FA wies diesen Antrag mit **Abweisungsbescheid vom 4. August 2022** ab.

- In den rechtskräftig veranlagten Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2009 sei keine Erfassung bzw. Besteuerung von ausländischen Dividenden erfolgt.
- Es sei nicht zu einer doppelten Versteuerung von Einnahmen gekommen.
- Mangels Unterlagen zur ausschüttenden ***AAA Ltd***-Ltd könne von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden, wann die an die Gesellschaft zugeflossenen Einnahmen tatsächlich an den Bf. ausgeschüttet wurden bzw. in welchen Jahren die ausgeschütteten Beträge in der ***AAA Ltd***-Ltd erfasst worden sind.
- Fest stehe, dass es für die im Jahr 2008 beim Steuerpflichtigen im Weg des „Durchgriffs“ zu erfassenden Einkünfte (EUR 113.022,00) bisher zu überhaupt keiner Einkommensbesteuerung gekommen sei und eine solche auch nicht mehr erfolgen werde (Hinweis auf BFG 25.6.2021, RV/6100593/2019). Allein die für 2008 nicht vorgeschriebene Einkommensteuer von ca. EUR 48.000,00 übersteige die im Antrag behauptete Doppelbesteuerung von EUR 44.979,00, was die Behauptung einer Doppelbesteuerung von über die ausländische ***AAA Ltd*** abgerechneten Einkünften 2006 bis 2009 als Techniker widerlege.

Es sei mangels Darstellung der konkreten Gefährdung der Existenz des Steuerpflichtigen und seiner Familie durch die Einhebung der Abgabe keine persönliche Unbilligkeit gegeben.

Da es zu keiner Doppelbesteuerung von Einkünften gekommen sei, sei auch keine sachliche Unbilligkeit gegeben. Es liege keine anormale Belastungswirkung vor.

Dies bekämpfte der Bf. mit **Beschwerde vom 22. August 2022** (Eingangsstempel FA 29. August 2022) und wiederholte sein Anbringen. Er beantragte, gem. § 262 Abs. 2 BAO auf die Ausfertigung einer Beschwerdevorentscheidung zu verzichten, die Beschwerde direkt an das Bundesfinanzgericht vorzulegen und dort eine **mündliche Verhandlung** durchzuführen.

Das FA habe sich mit den Ausführungen im Antrag vom 7. Juni 2022 nicht auseinandergesetzt. Eine Analyse der Begründung führe zum Ergebnis, dass sowohl die Feststellungen der durchgeführten Betriebsprüfung als auch der Sachverhalt in den zitierten BFG Entscheidungen ignoriert worden sind. Das ergebe sich auch aus dem Satz, „allein die für das Jahr 2008 nicht vorgeschriebene Einkommensteuer von rund EUR 48.000,00 übersteigt die im Antrag angeführten Steuerbeträge von EUR 44.979,00 hinsichtlich derer eine doppelte Besteuerung behauptet wird.“

Die Einkommensteuer 2008 sei vom FA vorgeschrieben worden, der Bescheid sei allerdings wegen Verjährung vom Bundesfinanzgericht behoben worden. Das beseitige nicht den Steuerbescheid, sondern nur die Nachforderung.

Mit dieser Beschwerde legte die steuerliche Vertreterin einen mit **11. August 2022 datierten Schriftsatz des Bf.** mit weiteren Beilagen vor.

- Darin bezieht er sich auf den Abweisungsbescheid und brachte vor, die ausländischen Dividenden seien in den Erklärungen 2007 und 2009 ersichtlich. Die Steuern seien gemäß diesen Erklärungen bezahlt worden.
- Da durch den Durchgriff nach über 10-jähriger Verfahrensdauer neben der Einkommensteuer auch noch Umsatzsteuer eingefordert worden sei, habe sich der nachzuzahlende Betrag auf etwas über EUR 131.700,00 erstreckt. Zusätzlich seien noch weitere EUR 15.000,00 für den Steuerberater und ca. EUR 5.000,00 für Anwaltskosten zu bezahlen gewesen. Diese genannten Beträge, die er alle fremdfinanzieren habe müssen, stellten für ihn und seine Familie absolut eine existenzielle Bedrohung dar. Die Rückzahlungen des geliehenen Geldes seien eine immense und langwierige Belastung. Sie stellten ihn persönlich vor große Herausforderungen.
- Die Verjährung der Einkommensteuer 2008 stünde in keinerlei Zusammenhang mit dem Sachverhalt der Doppelbesteuerung. Sie sei erfolgt, weil der Einkommensteuerbescheid nicht fristgerecht erlassen worden sei. Zudem seien 2008 keine Zuflüsse aus ausländischen Dividenden erfolgt.
- Die Doppelbesteuerung sei erfolgt, weil der Bearbeiter beim FA widersprüchlich entschieden habe. Die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 hätte es in dieser Form nie geben dürfen.

- Sämtliche ausländischen Dividenden seien gemäß dem Zufluss-Zeitpunkt in den Jahren 2007, 2009, 2010 und 2011 erklärt worden und die Zahlungen der Steuer seien durchgeführt worden. 2007 und 2009 sei die Steuer bezahlt worden und 2010 und 2011 sogar den Bescheiden entsprechend.
- Um den Zusammenhang der Zuflüsse aus dem ***PPP***-Projekt 2006 bis 2009 und den ***AAA Ltd***-Ausschüttungen 2010 und 2011 belegen zu können, habe der Bf. mit den dem FA mit Anlage 5 übermittelten ***AAA Ltd***-Einzelkontenausdrucken, in der Anlage E, E1 bis E16 sämtliche Beträge, die die ***AAA Ltd*** von der ***Auftraggeber 1*** für seine Arbeitsleistung erhalten hat, mit Rechnungen bzw. Buchungszeilen dargestellt. Die Anteile eines weiteren Beteiligten seien dabei herausgerechnet worden.
Daraus ergebe sich der Betrag von EUR 352.909,00 (Anlage E und unterhalb).
Addiere man zu diesem Betrag die direkt mit der ***Auftraggeber 1*** abgerechneten EUR 75.000,00 (Anlage C, C1 bis C5), komme man nach zwei Korrekturen auf den Betrag von **EUR 425.029,00**. Zu den Korrekturen erläuterte er, es seien in Summe EUR 4.480,00 mehr ***AAA Ltd***-Einkünfte erklärt worden, als tatsächlich geflossen seien. Ihm seien bereits von der ***Auftraggeber 1*** für die ***Auftraggeber 1***-Tätigkeit 10 x EUR 160,00 abgezogen worden, welche ihm bei der Endabrechnung mit der ***AAA Ltd*** versehentlich noch einmal nicht ausbezahlt worden seien. Die EUR 425.029,00 seien annähernd der gleiche Betrag abzüglich EUR 60.000,00, den die Betriebsprüfung (Anlage Blatt 5 bis Blatt 8) für die Bemessungsgrundlage ermittelt habe (**EUR 425.025,78**).
Die jeweils 2007 und 2008 direkt mit der ***Auftraggeber 1*** abgerechneten EUR 30.000,00 seien von der Betriebsprüfung fälschlich doppelt (noch einmal) als ***AAA Ltd***-Zufluss in der Bemessungsgrundlage der Einkünfte erfasst worden (Anlage Blatt 6 und 7). Die der ***Auftraggeber 1*** für seine Arbeitsleistung zugeflossenen Beträge seien entweder direkt mit der ***Auftraggeber 1*** abgerechnet oder an die ***AAA Ltd*** weiter überwiesen worden. Hier sei fälschlich gerechnet worden, dass ein und dieselben EUR 60.000,00 direkt ausbezahlt und dann noch einmal an die ***AAA Ltd*** überwiesen wurden. Damit seien EUR 60.000,00 zu hoch angesetzt worden.
Dass die Betriebsprüfung fehler- und mangelhaft gearbeitet hat, belege neben der Herleitung der tatsächlichen Einkünfte auch, dass EUR 15.000,00, die 2009 direkt mit der ***Auftraggeber 1*** abgerechnet wurden, 2009 nicht doppelt erfasst worden seien.
Konsequenterweise hätte die Betriebsprüfung auch 2009 den direkt abgerechneten Betrag zur Bemessungsgrundlage 2009 addieren müssen, was nicht passiert sei (Anlage Blatt 8).

Der Bf. fasste zusammen, mit dieser 3-fachen Vergleichsrechnung könne man sehen, dass die ***AAA Ltd***-Ausschüttungen 2010 und 2011 aus den Jahren 2006 bis 2009 stammen. Da auf die 2006 bis 2009 erwirtschafteten Beträge, die zwischen ***Auftraggeber 2*** und der ***Auftraggeber 1*** für seine Arbeitsleistung abgerechnet wurden, zur Gänze durchgegriffen worden sei, bestehe nachgewiesen für die Dividendenausschüttungen 2010 und 2011, die

ausschließlich im Durchgriffszeitraum erwirtschaftet worden seien, die Tatsache einer Doppelbesteuerung.

Dazu legte er die folgenden Unterlagen vor:

- Anlage A:
Einkommensteuererklärung 2007 (ausländische Kapitalerträge mit Hälftesteuersatz EUR 100.725) und Einzahlung EUR 35.336,02 auf das FA-Konto mit der Weisung „E 1-12/2007“.
- Anlage B:
Einkommensteuererklärung 2009 (ausländische Kapitalerträge mit 25% EUR 42.147,60) und Einzahlung EUR 35.336,02 auf das FA-Konto mit der Weisung „E 1-12/2007“.
- Anlage C:
Direktzuflüsse ***Auftraggeber 1*** an den Bf. von 2007 bis 2009 mit Rechnungen
- Anlage 5:
Schreiben der steuerlichen Vertretung an das FA vom 10. Februar 2010
(Einzelkontenausdrucke 2004 bis 2009) bzw. Anlage E

Das FA wies diese Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 20. Februar 2023** als unbegründet ab. Dem Bf. seien in den Jahren 2006 bis 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet und besteuert, die vom Bf. ursprünglich einer Gesellschaft in Malta zugerechnet worden seien, an welcher er beteiligt war. Die Zahlungen dieser ausländischen Gesellschaft an den Bf. seien von ihm als Ausschüttungen behandelt worden. Zu den Details verwies das FA auf die Tz 2 bis 6 des der Beschwerdevorentscheidung als Begründung beigefügten Prüfberichtes vom 16. Dezember 2009.

Die Abgabenbehörde führte (noch einmal) aus, in den rechtskräftig veranlagten Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2009 sei keine Erfassung von ausländischen Dividenden und damit von Kapitaleinkünften iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 erfolgt. Ebenso wenig sei es zu der vorgebrachten doppelten Besteuerung der Einnahmen gekommen. Mangels Unterlagen zur ***AAA Ltd***-Ltd könne das FA nicht nachvollziehen, wann die an die Gesellschaft zugeflossenen Einnahmen tatsächlich an den Nachsichtswerber ausgeschüttet wurden.

Die für 2008 beim Bf. im Weg des Durchgriffes zu erfassenden Einkünfte (EUR 113.022,00) seien nicht der Einkommensbesteuerung unterzogen worden (BFG RV/6100593/2019). Die für das Jahr 2008 nicht vorgeschriebene Einkommensteuer iHv EUR 48.000,00 übersteige die im Antrag des Bf. angeführten Steuerbeträge iHv EUR 44.979,00, hinsichtlich derer eine doppelte Besteuerung behauptet werde. Da eine genaue Zuordnung der Einkünfte aufgrund der fehlenden Nachweise nicht möglich gewesen sei, könne das Jahr 2008 nicht isoliert betrachtet werden.

Vielmehr stehe fest, dass die für 2008 nicht vorgeschriebene Einkommensteuer tatsächlich nicht

vom Bf. getragen worden sei und daher die im Antrag angeführten Steuerbeträge für den gegenständlichen Zeitraum von 2007 bis 2011, keine anormale Belastungswirkung darstellen können. Dafür sei einzig maßgeblich, ob Einkünfte doppelt besteuert wurden. Das sei nachweislich nicht der Fall. Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor.

Zur persönlichen Unbilligkeit treffe den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er habe „einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann“ (Hinweis auf VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289). Die Behauptungs- und Beweislast liege beim Nachsichtswerber. Es sei in keiner Weise dargelegt worden, wie die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Existenz des Bf. und seiner Familien gefährden solle. Es sei lediglich vorgebracht, dass die Steuernachzahlungen fremdfinanziert werden hätten müssen und diese Beträge nun nicht mehr für eine Tilgung zur Verfügung stünden. Unterlagen zur wirtschaftlichen Situation des Bf. aus denen ersichtlich ist, inwiefern die Einhebung der Abgabe die Existenz des Bf. oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, seien nicht vorgebracht worden. Damit liege eine persönliche Unbilligkeit nicht vor.

Eine Unbilligkeit liege weiters nicht vor, da die Nachsicht nicht dazu dient, Unrichtigkeiten der Abgabefestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Bescheidbeschwerden nachzuholen (Hinweis auf VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138). Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden (Hinweis auf VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Mit **Schriftsatz vom 14. März 2023** beantragte der Bf. die **Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung**.

Die Umsätze 2008 seien in Tz 8 des Prüfungsberichts mit EUR 121.407,08 angeführt. Die Jahre 2006, 2007, 2008 und 1-9/2009 umfassten danach einen Gesamtumsatz von rund EUR 405.000,00. Daraus ergebe sich der Nachweis, dass im Wege der Dividendenbesteuerung 2010 und 2011 Einkünfte besteuert worden seien, welche ihre Wurzeln in den Jahren 2006 bis 2009 hätten und im Wege des Durchgriffes mit rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden bereits einmal beim Bf. besteuert worden seien. Die Verjährung des Kalenderjahres 2008 spiele rechtlich keine Rolle.

Es sei nachweislich der Fall, dass Einkünfte doppelt besteuert wurden, da es für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 rechtskräftige Einkommensteuerbescheide gebe.

Der Sachbearbeiter des FA habe seinerzeit sowohl die Betriebsprüfung durchgeführt und die Erlassung der Bescheide veranlasst als auch nach einem Vorhaltsverfahren die Einkommensteuerbescheide mit den Dividendenbesteuerungen der Jahre 2010 und 2011

verantwortet. Diese „Personalunion“ verursache die Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben der Jahre 2010 und 2011.

Die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Existenz resultiere aus der durch die Fremdfinanzierung der Steuern und Kosten entstandenen lang andauernden Belastung aus der Rückzahlung dieser Fremdfinanzierungen.

Zusätzlich verwies die steuerliche Vertretung auf ein **Schreiben des Bf. vom 10. März 2023**. Darin kam dieser zum Schluss, weder in der Abweisung der Nachsicht noch in der Beschwerdeentscheidung sei auf seine Ausarbeitungen inhaltlich eingegangen worden. Er wies auf das Schärfste zurück, dass er seiner Mitwirkungspflicht zur Aufklärung der Sachlage nicht nachgekommen sei. Dazu legte er alle im Verfahren schon vorgelegten Unterlagen noch einmal vor.

Daraufhin legte das FA die Beschwerde am **21. Juni 2023 dem Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung vor. Nach Schilderung des Verfahrensganges und der Rechtsansicht des FA im auch dem Bf. zugegangenen Vorlagebericht betonte das FA, der Bf. sei seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen und eine persönliche Unbilligkeit sei nicht gegeben. Eine Unbilligkeit liege auch deshalb nicht vor, da die Nachsicht nicht dazu diene, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Bescheidbeschwerden nachzuholen (Hinweis auf VwGH 20.09.2007, 2002/14/0138). Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides könne daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden (Hinweis auf VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Das FA beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Am **20. Februar 2024** fand vor dem Bundesfinanzgericht – nach Urgenz vom 17. Jänner 2024 - eine **mündliche Verhandlung** statt. Der Sachverhalt wurde auf Basis einer vom Bundesfinanzgericht erstellten Zusammenfassung der bis dahin aktenkundigen Schriftsätze und Beweismittel noch einmal eingehend erörtert. Der steuerliche Vertreter des Bf. übergab zusätzlich ein mit 19. Februar 2024 datiertes **ergänzendes Vorbringen** an das Gericht sowie die Abgabenbehörde und erklärte es zum zusätzlichen Inhalt seiner Beschwerde.

Mündlich verwies er auch auf VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, und erklärte den dort beurteilten Sachverhalt mit dem hier streitgegenständlichen für vergleichbar. In beiden Fällen gehe es darum eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zudem verwies er auf BFG 26.6.2023, RV/5100753/2022, mit dem im fortgesetzten Verfahren endgültig über den vom Höchstgericht beurteilten Sachverhalt abgesprochen worden sei.

Der Vertreter erklärte, er halte es im hier zu beurteilenden Fall für zentral, dass sowohl die Vorschreibungen für die Vorjahre wie auch die erklärungskonforme Veranlagung der Jahre 2010 und 2011 vom selben Sachbearbeiter des Finanzamtes veranlasst wurden. Auch in einem

praktisch gleich gelagerten Fall (BFG 17.12.2015, RV/5100492/2010 und BFG 9.2.2016, RV/5100158/2014 (**Vergleichsperson 1**) sei eine Direktzurechnung verneint worden, was die Ansicht des Bf. im Hinblick auf die Jahre 2010 und 2011 gestützt habe. Diese beiden Entscheidungen wurden gem. § 23 Abs. 3 BFGG nicht in der FINDOK veröffentlicht, aber vom steuerlichen Vertreter vorgelegt. Sie wurden nicht bekämpft und erwuchsen offenbar in Rechtskraft. Zusätzlich verwies der Bf. darauf hin, dass bei mehreren ihm namentlich bekannten Personen vom Finanzamt keine Direktzurechnung erfolgt seien. Über Nachfrage durch den Richter erklärte er, dass in diesen Fällen keine weitere ausländische, einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft dazwischen geschaltet worden sei. Er stimmte mit dem Richter darin überein, dass der dort beurteilte Sachverhalt sich insofern unterscheidet.

Der Bf. führte aus, dass auch er – wie schon vorgebracht – EUR 75.000,00 direkt über die **Auftraggeber 1** (ohne Einbindung der **AAA Ltd**) erhalten habe. Nach einer Diskussion stimmte er den Ausführungen des Richters zu, wonach es auch dabei mangels Ausschüttung aus der **AAA Ltd** zu keiner Doppelbesteuerung gekommen sein kann.

Der steuerliche Vertreter wies noch einmal ausdrücklich auf die widersprüchlichen Entscheidungen desselben Bearbeiters des Finanzamtes hin, der die Zuflüsse in den Vorjahren anders behandelt habe als in 2010 und 2011.

Im Anschluss an diese Diskussion des Sachverhaltes schilderte der Richter die rechtliche Möglichkeit, bei der Problematik der Direktzurechnung von Einkünften an den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die von dieser abgerechnet werden und an diese direkt bezahlt werden, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Er erläuterte, dass in diesem Fall von einem Zufluss an den Gesellschafter auszugehen ist, der als Einlage in die Kapitalgesellschaft qualifiziert werden könne, die dem Regime des § 4 Abs. 12 EStG 1988 unterliegt. Schüttet in der Folge die Kapitalgesellschaft die zugeflossenen Mittel offen an den Gesellschafter aus, komme es in den hier zu beurteilenden Streitjahren (2010 und 2011) grundsätzlich zu einer Besteuerung beim Gesellschafter, die nur über die Deklaration einer Einlagenrückzahlung abzuwenden gewesen wäre. All diese steuerrechtlichen Würdigungen seien grundsätzlich in den Abgabenbescheiden zu treffen.

Der steuerliche Vertreter bestritt diese rechtliche Darstellung und brachte vor, in einem solchen Fall sei die dazwischen geschaltete Gesellschaft völlig zu ignorieren. Hier sei ein und derselbe Zufluss doppelt besteuert worden. Im Rückblick und unter Berücksichtigung der die konkreten Verfahren (gemeint wohl der Vorjahre) abschließenden BFG-Erkenntnisse seien nach Ansicht des Vertreters die **Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 rechtswidrig** ergangen.

Über Nachfrage des Vertreters des Finanzamtes, warum diese beiden erklärungsgemäßen Bescheide nicht bekämpft wurden, erklärte der steuerliche Vertreter des Bf., weil sie der **damaligen Rechtsmeinung des Bf. entsprachen** hätten.

Zur Tabelle auf Seite 3 der Zusammenfassung des Akteninhaltes (siehe oben **Tabelle 1**) bot der Bf. an, dass er diese Geldflüsse mit Aufstellungen, Bilanzen und Belegen untermauern könne. Diese Informationen seien aktenkundig und würden vom FA nicht bestritten. Das FA wies – unwidersprochen – darauf hin, dass die zur Veranlagung 2010 und 2011 angeforderten Ausschüttungsbeschlüsse fehlten bzw. nicht aktenkundig seien, und wies auf die Anlagen 2a und 2f zum Vorlageantrag vom 14. März 2023 hin. Zu diesen beiden Vorhalten lägen keine Antworten vor. Sie wären nach Ansicht des Finanzamtes notwendig gewesen, um die Problematik einer eventuellen Einlagenrückzahlung zu klären.

Der steuerliche Vertreter des Bf. betonte ausdrücklich, dass das Bundesfinanzgericht nach seinem Verständnis nicht nur über eine Direktzurechnung abgesprochen habe, sondern auch fixiert habe, dass die *****AAA Ltd*** steuerrechtlich nicht nur funktionslos war, sondern überhaupt nicht existierte**. Sie sei deshalb steuerrechtlich nicht mitzudenken, weshalb es tatsächlich zu einer Doppelbesteuerung ein und derselben Zuflüsse in Höhe von EUR 179.915,00 gekommen sei. Die Tatsache, dass die 2008 erwirtschafteten Gelder aus Verjährungsgründen nicht besteuert wurden, habe keinen Einfluss auf den Nachsichtsantrag. Zudem bestehe ein Widerspruch im Sinne der Behandlung gem. § 4 Abs. 12 EStG darin, dass die 2007 und 2009 erklärten offenen Ausschüttungen aus der *****AAA Ltd***** in den BFG-Erkenntnissen keine steuerlichen Auswirkungen (Nichtbesteuerung) aufwiesen.

Abschließend beantragte das FA noch einmal die Abweisung der Beschwerde, da weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vorlägen. Für 2010 und 2011 habe der Bearbeiter offensichtlich versucht, die Hintergründe der Zuflüsse zu eruieren, sei aber damit mangels Beantwortung des Vorhaltes gescheitert.

Der Bf. erklärte, er könne zur letzten Anmerkung des Finanzamtes zu 2010 und 2011 ohne Unterlagen nichts sagen. Der steuerliche Vertreter des Bf. sicherte abschließend zu, dass er das prüfen werde. Sollte es Antworten auf die Vorhalte geben, würden diese bis **spätestens 15. März 2024** vorgelegt. Er verwies auf die aktenkundigen Schriftsätze sowie die heute vorgelegte Ergänzung und beantragt die Stattgabe, da sowohl sachliche wie auch persönliche Unbilligkeit vorlägen. Der Bf. selbst wies darauf hin, dass ihn aufgrund der rechtskräftigen Bescheide auch Umsatzsteuer-Nachzahlungen getroffen hätten, die er fremdfinanzieren habe müssen, womit er immer noch nicht fertig sei. Das sei noch nicht so lange her und belaste nicht nur ihn, sondern seine ganze Familie.

Aus dem ergänzenden Schriftsatz vom 19. Februar 2024 ergibt sich im Kern ein Hinweis auf VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079, und BFG 26.6.23, RV/5100753/2022 (siehe mündliche Ausführungen oben bzw. Rechtsgrundlagen) sowie das Vorbringen, dass alle strittigen

Abgabenbescheide vom selben Bearbeiter des FA erlassen wurden. Aus dieser „Personalunion“ ergebe sich eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben der Jahre 2010 und 2011. Der Bf. habe nie einen Grund gehabt, die erklärungskgemäß ausgefertigten Bescheide 2010 und 2011 zu bekämpfen, da man davon ausgegangen sei, dass sich der Bearbeiter mittlerweile seiner Rechtsmeinung angeschlossen hat. Das habe sich durch die Entscheidungen BFG 17.12.2015, RV/5100492/2010 und BFG 9.2.2016, RV/5100158/2014, (siehe dazu auch oben) bestätigt und verfestigt. Die rechtskonforme Ermessensausübung (beim Nachsichtsansuchen) dürfe nicht das geringste damit zu tun zu haben, dass die Abgabenbehörde allein auf Grund der selbst zu verantwortbaren Versäumnisse nicht in der Lage war, die festgesetzte Einkommensteuer für 2008 einbringlich zu machen.

Mit Mail vom 15. März 2024 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf. die Kopien zweier mit 23. Mai 2013 datierter Vorhaltschreiben des Finanzamtes Salzburg Stadt betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie zweier Antwortschreiben vom 24. Juni 2013 (zur Steuererklärung 2010) und 1. Juli 2013 (zur Steuererklärung 2011). Die darin erwähnten Unterlagen befänden sich nachweislich bei der Behörde. Zusätzlich übermittelte er eine Mail einer Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters an den Bf. vom 5. Juli 2013, mit dem dieser informiert worden sei, dass die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen dort fristgerecht eingereicht worden seien.

Mit diesen Schreiben hatte das FA zur Erklärung 2010 eine Einnahmen Ausgabenrechnung (Kennzahl 330) sowie unter Hinweis auf ein Begleitschreiben geeignete Unterlagen zu einem unter Kennzahl 754 ausgewiesenen Betrag von EUR 110.000 (maltesischer Steuerbescheid, Ausschüttungsbeschluss der maltesischen Firma) angefordert. Zur Erklärung 2011 forderte das FA eine deutsche Ansässigkeitsbescheinigung sowie deutsche Steuerbescheide und zum unter Kennzahl 754 (ausländische Kapitalerträge) angeführten Betrag von EUR 69.915,00 geeignete Unterlagen (siehe oben) angefordert.

Zu 2010 hatte der steuerliche Vertreter dem FA danach unter anderem mitgeteilt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kennzahl 330) seien pauschaliert berechnet (Hinweis auf Beilage E1a). Erwähnt werden weiters eine übermittelte maltesische Einkommensteuererklärung „basiert auf der Bilanz für 2009“. Die Auszahlungen iHv EUR 110.000,00 sei mündlich zwischen der Geschäftsleitung und den Gesellschaftern vereinbart worden.

Zu 2011 legte er offenbar einen deutschen Steuerbescheid (Finanzamt Stuttgart, 26. Juni 2012) sowie eine maltesische Steuererklärung der ***AAA Ltd*** Ltd vor, die „auf der Bilanz 2010 basiert“, und erklärte, es gebe keinen formellen Ausschüttungsbeschluss. Die jeweiligen Beträge seien mündlich zwischen der Geschäftsleitung und dem Gesellschafter der ***AAA Ltd*** beschlossen worden. Es gebe auch keinen maltesischen Steuerbescheid für den Bf. Dieser habe eine deutsche Ansässigkeitsbescheinigung beantragt, sie sei aber noch nicht zugestellt worden. In der vom steuerlichen Vertreter übermittelten Mail vom 5. Juli 2013

bedankt sich dessen zuständige Bearbeiterin beim Bf. für die Übermittlung der Ansässigkeitsbescheinigung für die Steuererklärung 2011 und führt aus, sie schicke sie sofort an das zuständige Finanzamt weiter.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert damit im entscheidungsrelevanten Kern auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Wie aus BFG 12.3.2021, RV/6100320/2010 ersichtlich, erbrachte der Bf. Leistungen über ein mehrstufiges Vertragsgeflecht.

- Der eigentliche Auftraggeber ***Auftraggeber 2*** schloss mit einer ***Auftraggeber 1***, einer fremden, zypriotischen Offshore- bzw. Domizilgesellschaft, einen Vertrag über Leistungen mit Erfüllungsort in Österreich.
- Diese ***Auftraggeber 1*** wiederum schloss mit den die Dienstleistungen erbringenden natürlichen Personen bzw. für den Bf. mit der ***AAA Ltd*** (***AAA Ltd***) Verträge ab. Diese hatte ihren Sitz auf Malta. Auch bei ihr handelte es sich um eine „Offshore Gesellschaft im Sinne einer Domizilgesellschaft“ (Hinweis auf eine internationale Wirtschaftsauskunft), an der der Bf. zu 50% beteiligt war, und die über keine eigenen Mitarbeiter verfügte (BFG-Erkenntnis Seite 27). Sie war im Fall des hier strittigen Projektes eine „zwischengeschaltete Gesellschaft, die tatsächlich nicht den Zwecken diente, die vorgegeben wurde. Der einzig sichtbare Beitrag der ***AAA Ltd*** zu den vom Bf. erbrachten Dienstleistungen bestand demnach in der Ausstellung von Rechnungen (vgl. BFG-Erkenntnis Seite 31 und 40f). Das Bundesfinanzgericht führte auch unmissverständlich aus, dass die ***AAA Ltd*** auf Malta ins Handelsregister eingetragen wurde und dass an der **Existenz dieser Gesellschaft als Rechtssubjekte nicht gezweifelt wird** (Seite 33). In all den Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts finden sich keine Hinweise auf vorgelegte Bilanzen. Erwähnt wird nur eine „Gewinn- und Verlustrechnung für 2006“ (Seite 34).

Die ***AAA Ltd*** **fertigte für die vom Bf. erbrachten Leistungen Rechnungen an die ***Auftraggeber 1*** aus**, die selbst Rechnungen an ***Auftraggeber 2*** legte. Die ***Auftraggeber 1*** überwies den in Rechnung gestellten Betrag auf ein auf den Rechnungen der ***AAA Ltd*** näher bezeichnetes Bankkonto in Malta. Die dem Bf. entstandenen Reisekosten rechnete dieser direkt mit ***Auftraggeber 2*** ab.

Das Bundesfinanzgericht kam im März 2021 zum Schluss, dass die ***AAA Ltd*** im Zusammenhang mit dem strittigen Projekt keine Leistungen an die ***Auftraggeber 1***

erbracht habe. Auch die habe keine Leistungen an ***Auftraggeber 2*** erbracht. Die **Leistungen seien vielmehr vom Bf. erbracht worden, der unmittelbar für ***Auftraggeber 2*** tätig geworden sei.** Bei der ***AAA Ltd*** und der ***Auftraggeber 1*** handle es sich hier um zwischengeschaltete Gesellschaften, die tatsächlich nicht den Zwecken dienten, die vorgegeben wurden (Haftungsübernahmen), auch wenn die Gelder an sie überwiesen wurden.

1.1. Sachliche Unbilligkeit und Chronologie

Das FA erließ die **Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2009**, mit denen sie dem Bf. die Einkünfte direkt zurechnete, nach Abschluss einer Außenprüfung (Bericht vom 16. Dezember 2009) zwischen **8. Jänner 2010** und **9. November 2011**. Sie wurden vom Bf. sofort bekämpft. Diese Beschwerden wurden ohne Erlassung einer Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung direkt an den Unabhängigen Finanzsenat (bzw. an das Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt.

Die hier relevanten **Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011**, mit denen Ausschüttungen aus Malta besteuert wurden, ergingen am **15. Juli 2013**, damit etwa fast zwei bis annähernd dreieinhalb Jahre nach der für den Bf. negativen Beurteilung seiner Ansichten und schon während des aufrechten Beschwerdeverfahrens bezüglich dieser Vorjahresbescheide. Dennoch wurden die Bescheide für 2010 und 2011 nicht bekämpft und erwuchsen in **Rechtskraft**.

Erst nachdem das Bundesfinanzgericht eine in den Vorjahresbescheiden angenommene Direktzurechnung von Einkünften an den Bf. in einem Parallelverfahren eines anderen Abgabepflichtigen im Kern bestätigt hatte (BFG 14.12.2020, RV/6100101/2013 und RV/6100628/2014), versuchte der Bf. eine Korrektur seiner Bescheide 2010 und 2011 zu erreichen, indem er sich auf die Entscheidungen in diesen Parallelverfahren stützte und diesen eine Wirkung als rückwirkende Ereignisse unterstellte, was vom Bundesfinanzgericht aber schlussendlich im April 2022 abgelehnt wurde (**Tabelle 2**).

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Abgabenerklärung	19.05.2008	19.05.2008	30.04.2010	22.06.2011	01.08.2011	29.03.2013
Erstbescheid	08.01.2010	08.01.2010	27.06.2018	09.11.2011	15.07.2013	15.07.2013
Beschwerde	10.02.2010	10.02.2010	05.07.2018	25.11.2011		
BVE			20.08.2019			
Vorlageantrag			17.09.2019			
Antrag § 295a BAO					29.12.2020	29.12.2020
Abweisung Antrag § 295a					31.05.2021	31.05.2021
Beschwerde					23.06.2021	23.06.2021
Erkenntnis BFG	12.03.2021	12.03.2021	25.06.2021	12.03.2021	07.04.2022	07.04.2022

Das Bundesfinanzgericht entschied im März 2021 unter anderem über Beschwerden gegen die **Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007** vom 8. Jänner 2010 sowie gegen den **Einkommensteuerbescheid 2009** (BFG 12.3.2021, RV/6100320/2010) und im Juni 2021 über

eine Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008** (BFG 25.6.2021, RV/6100593/2019).

Der Bf. war davon ausgegangen, dass diese Einkünfte der maltesischen ***AAA Ltd*** zuzurechnen seien, an der er beteiligt war. Das FA verweigerte diese Beurteilung und rechnete die Einkünfte dem Bf. in den **Einkommensteuerbescheiden 2006, 2007 und 2009** direkt zu, was vom Bundesfinanzgericht bestätigt wurde. Damit kam es im Kern zu einer Direktbesteuerung der folgenden (Brutto)Zuflüsse bzw. Einkünfte für ein Projekt beim Bf. (**Tabelle 3**).

Umsatzsteuer	2006	2007	2008	2009	Σ
Umsätze netto	83.578,33	123.635,67	121.407,08	75.657,07	404.278,15
Umsatzsteuer	16.715,67	24.727,13	24.281,42	15.131,41	80.855,63
Einnahmen brutto	100.294,00	148.362,80	145.688,50	90.788,48	485.133,78

Einkünfte	2006	2007	2008	2009	Σ
Einnahmen netto	83.578,33	123.635,67	121.407,08	75.657,07	404.278,15
12% BA-Pausch	-10.029,40	-14.836,28	-14.568,85	-9.078,85	-48.513,38
Einkünfte	73.548,93	108.799,39	106.838,23	66.578,22	355.764,77

Den **Einkommensteuerbescheid 2008** hob das Bundesfinanzgericht aus Formalgründen auf, da es keinen Nachweis dafür erkennen konnte, dass der Bf. durch die nicht vollständige Erklärung von Betriebseinnahmen in der Einkommensteuererklärung 2008 zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat. Damit verneinte es die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO, womit es zu keiner Besteuerung von Direktzuflüssen beim Bf. für dieses Jahr kam.

Für die Jahre **2010 und 2011** hatte der Bf. unbestrittenermaßen selbst Ausschüttungen von der maltesischen Gesellschaft in Höhe von **EUR 110.000,00** (2010) und **EUR 69.915** (2011) erklärt, die erklärungskgemäß mit jeweils **25%** besteuert wurden. Obwohl zu diesem Zeitpunkt schon offensichtlich war, dass das FA von einer Direktzurechnung von Einkünften ausging, bekämpfte der Bf. diese beiden Bescheide nicht, ließ sie in Rechtskraft erwachsen und entrichtete die **Einkommensteuer für 2010 und 2011**.

Der Bf. begründete dies im Kern nur damit, er habe aus der erklärungskgemäßen Veranlagung für 2010 und 2011 auf eine Meinungsänderung des FA zu den Vorjahren geschlossen. In der mündlichen Verhandlung ergänzte er, der Hauptgrund für die Unterlassung einer Beschwerde sei gewesen, dass das Bundesfinanzgericht mit BFG 17.12.2015, RV/5100492/2010 und BFG 9.2.2016, RV/5100158/2014 (***Vergleichsperson 1***) in einem praktisch gleich gelagerten Fall eine Direktzurechnung verneint hatte, gestand allerdings zu, dass dort keine weitere ausländische einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft zwischengeschaltet worden war.

Erst nachdem es mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen war, dass der Bf. mit seinen Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre 2006, 2007 und 2009 beim

Bundesfinanzgericht nicht durchdringen würde, versuchte er erfolglos eine Korrektur der Vorschreibungen über den § 295a BAO zu erreichen.

In der Folge behauptet der Bf. nun eine Doppelbesteuerung der Zuflüsse und hält das vor allem deshalb für sachlich unbillig, weil alle Bescheide vom selben Bearbeiter veranlasst worden seien.

1.2. Persönliche Unbilligkeit

Als Gründe für eine persönliche Unbilligkeit brachte der Bf. in seinem Antrag bzw. dem ersten Ergänzungsschreiben nur vor, die Steuernachzahlungen anlässlich der Entscheidungen zum Durchgriff hätten fremdfinanziert werden müssen und die Einkommensteuern aus den Dividenden aus 2010 und 2011 seien nicht für die Tilgung der Fremdfinanzierungen zur Verfügung gestanden. Die unrechtmäßig zu hohe Steuerlast nach so langer Zeit sei für ihn und seine Familie eine sehr große Belastung.

In der **Beschwerdevorentscheidung** wies das FA den Bf. darauf hin, dass ihn zur persönlichen Unbilligkeit eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Er habe „einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann“ und die Behauptungs- und Beweislast liege bei ihm. **Er habe keine Unterlagen zu seiner wirtschaftlichen Situation beigebracht, aus denen ersichtlich ist, inwiefern die Einhebung der Abgabe seine Existenz oder die seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre.**

Trotzdem beließ es der Bf. auch im Vorlageantrag beim Hinweis, die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Existenz resultiere aus der durch die Fremdfinanzierung der Steuern und Kosten entstandenen lang andauernden Belastung aus der Rückzahlung dieser Fremdfinanzierungen. Selbst in der mündlichen Verhandlung ergänzte er nur, dass ihn aufgrund der rechtskräftigen Bescheide auch Umsatzsteuer-Nachzahlungen getroffen hätten, die er fremdfinanzieren habe müssen, womit er immer noch nicht fertig sei. Das sei noch nicht so lange her und belaste nicht nur ihn, sondern seine ganze Familie. Nähere ihn persönlich belastende Details zur Höhe oder zu Rückzahlungsmodalitäten etc. brachte der Bf. dazu ebenso wenig vor wie beweiskräftige Unterlagen.

2. Beweismwürdigung allgemein

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine

überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Eine in der Begründung einer Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt und es obliegt dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. zumindest deren Unrichtigkeit zu behaupten (vgl. VwGH 8.10.1985, 83/14/0237 etc.).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur in § 115 Abs. 1 letzter Satz BAO gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP 24) trifft dies etwa dann zu, wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann, wenn der Abgabepflichtige Begünstigungen in Anspruch nehmen möchte und wenn die Abgabenbehörde auf Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird (zur Nachsicht siehe auch VwGH 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091; 20.11.2019, Ra 2018/15/0014).

In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es etwa am Abgabepflichtigen, alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind. Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht hat beispielsweise zur Folge, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde endet, den Sachverhalt über das von ihr aufgrund einer ordentlich durchgeführten Ermittlung zu prüfen und sie den so ermittelten Sachverhalt als erwiesen annehmen darf, und nur auf Antrag zustehende Begünstigungen nicht zuzuerkennen sind.

Im Übrigen befreit der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens den Revisionswerber nicht von seiner Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht es nicht an, im Verwaltungsverfahren untätig zu bleiben, um sodann im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu behaupten, die belangte Behörde hätte Verfahrensvorschriften verletzt (VwGH 25.7.2018, Ro 2016/13/0031 mit weiteren Nachweisen).

3. Beweiswürdigung im Speziellen, Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

3.1. Folgen der Direktzurechnung an den Gesellschafter für die Einlagenrückzahlung

Wie vom Richter auch in der mündlichen Verhandlung dargestellt, bewirkt das Trennungsprinzip grundsätzlich, dass Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft, die in der Folge über eine Ausschüttung an ihre Gesellschafter weitergegeben werden, zweimal ertragsteuerlich zu erfassen sind. Zum einen fällt auf der **Ebene der Gesellschaft** Körperschaftsteuer an und zum anderen bei der Ausschüttung auf **Ebene der Gesellschafter** Einkommensteuer in Form von Abzugssteuer (Kapitalertragsteuer) oder der Besteuerung ausländischer Einkünfte mit einem fixen Steuersatz (25%). Die Direktzurechnung von an die Gesellschaft zugeflossenen Einkünften an den Gesellschafter verlagert zwar die Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft auf die Ebene des Gesellschafters, sie verhindert aber grundsätzlich nicht, dass der Gesellschaft tatsächlich Mittel zufließen, die diese in der Folge an den Gesellschafter ausschütten kann.

Das zur Direktbesteuerung beim Gesellschafter ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu den Jahren 2006, 2007 und 2009 blieb **unbekämpft** und erwuchs in Rechtskraft (BFG 12.3.2021, RV/6100320/2010). Zentral ist dabei, dass bei der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts für diese Jahre § 2 Abs. 4a EStG 1988 (eingeführt durch das AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015 vom 28. Dezember 2015) noch nicht zu berücksichtigen war. Das Erkenntnis erging deshalb ausschließlich auf Basis des § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, wonach der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sind. Das **Bundesfinanzgericht kam also im Jahre 2021 zum Schluss**, die *****AAA Ltd***** habe zwar existiert, es habe sich aber **im Fall des Projektes „***PPP***“** um eine zwischengeschaltete Gesellschaft gehandelt, die tatsächlich nicht den Zwecken diene, die vorgegeben wurden. Das Verwaltungsgericht beurteilte damit nur Zuflüsse der *****AAA Ltd***** für dieses Projekt. Bei den in Rede stehenden Leistungen sei immer die Person des Bf. und dessen Tätigwerden im Vordergrund gestanden. Er sei es gewesen, der über die entsprechenden Qualifikationen verfügte, diese Leistungen zu erbringen und auf den deshalb von den Geschäftspartnern zur Leistungserbringung auch zugegriffen worden sei. Er sei es auch gewesen, der die Leistungen tatsächlich erbrachte und letztlich – in einem ersten Schritt - über die Einkünfte aus diesen Leistungen verfügte. Die rein formal von der Gesellschaft, einer „Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Landesrecht“ bzw. einer

Offshore-Gesellschaft, erzielten Einkünfte seien **in wirtschaftlicher Betrachtungsweise** dem Bf. zuzurechnen. Er sei wirtschaftlich betrachtet der Träger der Erwerbstätigkeit. Der **Zwischenschaltung der Gesellschaft komme ein rein formaler Charakter zu**, wirtschaftliche Gründe für die Zwischenschaltung lägen nicht vor und der einzig sichtbare Beitrag der Gesellschaft sei die Ausstellung von Rechnungen gewesen.

Damit ignorierte das Bundesfinanzgericht die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht völlig. Es rechnete die Einkünfte in wirtschaftlicher Betrachtung zwar dem Bf. direkt zu, ließ aber keinen Zweifel daran, dass die Gelder schlussendlich – in einem zweiten Schritt – vorerst bei dieser Gesellschaft gelandet waren. Das Verwaltungsgericht sprach dezidiert aus, dass der gegenständliche Fall nicht unter dem Blickwinkel „Missbrauch im Sinne des § 22 BAO“ beurteilt werde, sondern dass die Regeln über die Einkünftezurechnung zur Anwendung gelangen. Träger der Erwerbstätigkeit sei der Bf. und nicht die ***AAA Ltd***. Daraus leuchtet hervor, dass das Verwaltungsgericht bei der ***AAA Ltd*** nicht von einem abgabenrechtlichen Nullum ausging, sondern nur davon, dass diese Gesellschaft keine Leistungen erbracht habe.

Das Bundesfinanzgericht beurteilte im Gegenteil die ausländische Gesellschaft des Bf. zivilrechtlich als existent und ging davon aus, dass sie Träger von Rechten und Pflichten sein konnte und damit auch über die ihr auf Anweisung des Bf. überwiesenen Gelder verfügen konnte. Sie hätte damit zivilrechtlich auch (andere) Leistungen erbringen, daraus Mittel erwirtschaften und diese auch an ihre Anteilseigner ausschütten. Ohne die Quelle existenter Mittel näher prüfen zu können und ohne dass vom Bf. entsprechende Bilanzen etc. vorgelegt worden wären kann festgestellt werden, dass solche Ausschüttungen offensichtlich in den hier strittigen Jahren 2010 und 2011 auch tatsächlich erfolgten und vom Bf. selbst erklärt wurden.

Das Erkenntnis BFG 12.3.2021, RV/6100320/2010 blieb unbestritten, was darauf schließen lässt, dass auch der Bf. davon ausging, dass eine Revision nicht zulässig ist. Das indiziert im Kern auch eine fehlerfreie Beweiswürdigung sowie die grundsätzliche Beachtung gültigen Rechts durch das Verwaltungsgericht.

§ 4 Abs. 12 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 118/2015 (Steuerreformgesetz 2015/2016 – StRefG 2015/2016) lautete:

„Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988, § 5 EStG 1988) als auch bei einer Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

1. *Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrauchte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige **Einlagen** und Zuwendungen, **die als Kapitalrücklage auszuweisen sind** oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.*
2. *Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 EStG 1988 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des UmgrStG die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.*
3. *Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines **Evidenzkontos** zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.“*

Diese Bestimmung, die gem. **§ 15 Abs. 4 EStG 1988** auch für den außerbetrieblichen Bereich (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) anzuwenden ist, wurde mit dem StruktAnpG 1996 gesetzlich verankert und ist in Bezug auf die Einlagenrückzahlung deklarativ und dem Grunde nach aus der Rechtsprechung des VwGH ableitbar (*Kirchmayr/Rzepa in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁰, § 4 Rz 444 mit vielen weiteren Nachweisen). Sie stellte erstmals die Rechtsfolgen einer Einlagenrückzahlung gesetzlich klar, definierte den Einlagenbegriff für diese Zwecke und normierte zu Beweis Zwecken eine Pflicht zur Führung einer entsprechenden Evidenz der Einlagen.

Zu beachten ist diese Norm hier grundsätzlich deshalb, weil hier die Einnahmen aus der Durchführung der Leistung des Bf. unter Ausschaltung des Trennungsprinzips ihm als natürlicher Person steuerlich direkt zugerechnet wurden, das Geld aber ohne Zweifel zivilrechtlich der ausländischen Gesellschaft zugeflossen ist, die die Zuflüsse auch in ihrem Rechnungswesen als Gewinn ausgewiesen haben kann. Damit könnte der Zufluss der Einnahmen bei ihr eine Einlage des Gesellschafters gewesen sein, die das Einlagenevidenzkonto erhöht (vgl. etwa *Marschner/Renner* in SWK 6/2016, 349). Es war nach der damals gültigen Gesetzessystematik des § 4 Abs. 12 EStG 1988 in der Folge im Entscheidungsbereich der ausländischen Gesellschaft (bzw. möglicherweise auch des Bf. selbst) gelegen, ob sie diesen Gewinn als Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung behandelt wissen will.

Die Rückzahlung des in eine Kapitalgesellschaft (oder damit vergleichbare ausländische Gesellschaft) eingelegten Kapitals kann also anders als die Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes führen, auch wenn sie aus handelsrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer

Gewinnausschüttung erfolgte. Allerdings war in den hier relevanten Jahren und bei solchen Konstellationen **im Zweifel davon auszugehen, dass die Auszahlung der Kapitalgesellschaft keine Kapitalrückzahlung darstellte**. Immer dann, wenn es zweifelhaft war, woher die ausgeschütteten Gelder stammen, lag es damit an der ausschüttenden Gesellschaft bzw. den Gesellschaftern nachzuweisen, dass ausschließlich Einlagen in die Gesellschaft erfolgten und dass diese niemals selbst am Markt auftrat und Einkünfte erzielte (vgl. etwa VwGH 22.3.2000, 96/13/0175).

Auf den hier zu beurteilenden Fall umgelegt bedeutet das, dass es nicht von vornherein kategorisch auszuschließen ist, dass in den Vorjahren (bis 2009) durch die ausländische Gesellschaft selbst Mittel erwirtschaftet wurden, die nicht als Einkünfte dem Bf. direkt zugerechnet wurden und die sie sodann in den hier strittigen Jahren 2010 und 2011 an den Bf. ausschüttete. Es wäre damit am Bf. gewesen, **in seinen Einkommensteuerverfahren 2010 und 2011** eine Einlagenrückzahlung zu behaupten und auch nachzuweisen.

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass vom Gesetzgeber mit § 4 Abs. 12 EStG 1988 ein Instrument bereitgestellt wurde, um unsystematische steuerliche Erfassungen auch im Zusammenhang mit der Direktzurechnung von Zuflüssen an den Gesellschafter von Kapitalgesellschaften zu verhindern. Dabei war es grundsätzlich am Abgabepflichtigen, entsprechend tätig zu werden und eine mögliche Doppelbesteuerung durch die ihm zur Verfügung stehenden materiell- und verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zu verhindern.

3.2. Nachsicht allgemein

Gem. § 236 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. Das findet auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung, wobei das Antragsrecht auf Nachsicht bereits entrichteter Abgaben seit den AbgÄG 2005 nicht mehr befristet ist. Für die Nachsicht entrichteter Abgaben ist an den Begriff der Unbilligkeit kein anderer (kein strengerer) Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschulden (VwGH 22.2.2000, 94/14/0144; 2.6.2004, 2003/13/0156; 25.10.2006, 2004/15/0150).

Der Antrag ist nicht bloß ein Formalerfordernis, er muss auch begründet sein. Die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht haben im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht **nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen**. Selbst wenn Umstände bekannt sind, die für eine Nachsicht in Frage kommen, sind diese Umstände nicht von Amts wegen als Nachsichtsgründe aufzugreifen, wenn der Nachsichtswerber selbst nichts in dieser Richtung vorbringt (VwGH 10.5.1995, 92/13/0125). Der Antragsteller hat „einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann“ (Ritz/Koran, BAO⁷, § 236 Tz 4 unter Hinweis auf

VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173; 17.6.2013, 2010/16/0219; 25.11.2015, 2013/16/0114; 20.11.2019, Ra 2018/15/0014). Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt damit beim Nachsichtswerber (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 22.9.2000, 95/15/0090; 3.7.2003, 2002/15/0155; 20.5.2010, 2009/15/0008).

Die Beurteilung, **ob eine Unbilligkeit vorliegt**, ist keine Ermessensfrage (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156), sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes (VwGH 18.5.1995, 95/15/0053; 11.12.1996, 94/13/0047, 0049, 0050). Liegt keine Unbilligkeit vor, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Liegt Unbilligkeit vor, führt das allerdings noch nicht zwingend zur Genehmigung einer Nachsicht. In diesem Fall ist in einem abschließenden Schritt das pflichtgemäße **Ermessen** zu üben und unter Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsinteressen tatsächlich über das Anbringen zu entscheiden (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; 30.9.2004, 2004/16/0151; 25.10.2006, 2006/15/0259).

3.3. Unbilligkeit

Wie *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 236 Tz 9 ff, richtig zusammenfassen, kann die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe eine persönliche **oder** sachliche sein (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337; 17.11.2010, 2007/13/0135). Dabei wird auf die Unbilligkeit „im Einzelfall“ abgestellt (VwGH 17.9.1979, 2109/79).

3.3.1. Persönliche Unbilligkeit

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers und besteht in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118; 19.10.2006, 2003/14/0098).

Sie ist stets gegeben, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243; 30.4.1999, 99/16/0086; 22.9.2000, 95/15/0090). Sie ist aber auch dann gegeben, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind wie etwa wenn die Abgabenschuld **nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten** entrichtet werden könnte (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 2.6.2004, 2003/13/0156; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061; 10.5.2010, 2006/17/0289). Keine Unbilligkeit liegt vor, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.4.2010, 2006/15/0278; 27.6.2013, 2013/15/0173; 25.11.2015, 2013/16/0114).

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse **zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen** maßgebend

(VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103; 24.6.2010, 2008/15/0221; 17.11.2010, 2007/13/0135; 19.6.2013, 2010/16/0219), wobei es – wie erwähnt – **am Bf. ist, seine Probleme umfassend und abschließend darzustellen.**

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, behauptete der Bf. auch nach dem Hinweis in der Beschwerdevorentscheidung auf seine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung im Kern nur, die **Steuernachzahlungen anlässlich der Entscheidungen zum Durchgriff** hätten fremdfinanziert werden müssen und die Einkommensteuern aus den Dividenden aus 2010 und 2011 seien nicht für die Tilgung der Fremdfinanzierungen zur Verfügung gestanden. Die unrechtmäßig zu hohe Steuerlast nach so langer Zeit sei für ihn und seine Familie eine sehr große Belastung. Selbst in der mündlichen Verhandlung führte der Bf. im Schlusswort nicht weiter detailliert aus, dass ihn aufgrund der rechtskräftigen Bescheide auch Umsatzsteuernachzahlungen getroffen hätten, die er fremdfinanzieren habe müssen und womit er immer noch nicht fertig sei. Das sei noch nicht so lange her und belaste nicht nur ihn, sondern seine ganze Familie.

Der Bf. bezieht sich hier zu allererst auf seine finanziellen Belastungen durch die mittlerweile vom Bundesfinanzgericht bestätigte Direktzurechnung von operativen Einkünften für die Jahre 2006, 2007 und 2009. Das Jahr 2008 kann davon nicht betroffen sein, da die Steuernachforderung für dieses Jahr schlussendlich überhaupt nicht schlagend wurde.

Er behauptet zwar sehr pauschal, dass die Zahlung dieser Fremdmittel existenzgefährdend sei, blieb aber jede Darstellung seiner aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse, alle Detailangaben und vor allem jede Untermauerung dieses Vorbringens schuldig. Er legte trotz Hinweises in der Beschwerdevorentscheidung weder Beweismittel vor noch führte er ins Treffen, er müsse deshalb Vermögen verschleiern.

Damit ist eine persönliche Unbilligkeit hier klar zu verneinen.

3.3.2. Sachliche Unbilligkeit

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061; 20.11.2019, Ra 2018/15/0014; 19.5.2020, Ra 2018/13/0098), „sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss

seine Wurzel in einem **außergewöhnlichen Geschehensablauf** haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf **nicht zu erwartende Abgabenschuld** ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist“ (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138).

Eine solche Unbilligkeit kann beispielsweise vorliegen, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118). Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 22.3.1995, 93/15/0072; 23.10.1997, 96/15/0154; 30.3.2000, 99/16/0099; 5.11.2003, 2003/17/0253; 30.9.2004, 2004/16/0151; 26.5.2014, 2013/17/0498). Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 (Stoll, BAO, 2421).

Zu beachten ist dabei jedenfalls, dass die Nachsicht nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Bescheidbeschwerden) oder nicht ausgenützte materiell- und verfahrensrechtliche Wahlmöglichkeiten nachzuholen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 25.11.2002, 97/14/0013; 30.9.2004, 2004/16/0151; 20.9.2007, 2002/14/0138). Eine Unbilligkeit könnte nur dann vorliegen, wenn Rechtsmittel etwa deshalb aussichtslos erschienen, weil Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde vorlagen (VwGH 14.3.1986, 85/17/0143), wegen entschuldbaren Rechtsirrtums unterblieben (VwGH 13.11.1989, 88/15/0121; 20.9.1996, 93/17/0007) oder wegen Unzumutbarkeit nicht eingebracht wurden (VwGH 11.11.1982, 15/3470/80).

Keine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn eine auch vom Gesetzgeber nicht gewollte Besteuerung - wie hier über § 4 Abs. 12 EStG 1988 - in der vom Gesetz festgelegten Weise hätte beseitigt werden können und das für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung dazu ausreichende Tätigkeiten unterlassen wurde.

Wie auch aus dem vom Bf. selbst zur Stützung seines Standpunktes herangezogenen höchstgerichtlichen Erkenntnis VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079 in Rn 32f klar hervorgeht, dient die Nachsicht nicht dazu, in einem Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (vgl. VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138) oder Fehler in der vom Gesetz festgelegten Weise zu beseitigen. Damit liegt dann keine Unbilligkeit vor, wenn es – auch aus Unachtsamkeit - **unterlassen** wurde, gegen einen Bescheid des Finanzamtes eine **Beschwerde** oder gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts eine **Revision** zu erheben (vgl. VwGH 4. März 2009, 2008/15/0270 sowie die Anmerkungen zum obigen Erkenntnis von Zorn in RdW 2023/669 (905)).

Hier wurde vom FA schon vor der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2010 im Rahmen einer Außenprüfung (Bericht vom 16. Dezember 2009) die Direktzurechnungsproblematik in den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 thematisiert. Im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2011 existierte zusätzlich schon der Einkommensteuerbescheid 2009 mit entsprechenden Hinweisen. Obwohl damit augenscheinlich war, dass das FA eine Direktzurechnung der Einkünfte anstrebte, und

obwohl diese Problematik noch nicht endgültig rechtlich geklärt war, ließ der Bf. die seiner Ansicht nach gegenteiligen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 vom 15. Juli 2013 in Rechtskraft erwachsen, ohne Vorsorge zu treffen, dass deren Änderung jederzeit möglich blieb (Berufung oder Antrag gem. § 299 BAO mit Anregung auf Aussetzung der Entscheidung gem. § 281 BAO etc.). Erst viele Jahre später, nach der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts über die Vorjahre und erst nach Eintritt der Verjährung der Jahre 2010 und 2011 versuchte der Bf. (ohne Erfolg) eine Abänderung der diese Jahre betreffenden Einkommensteuerbescheide zu erreichen.

Damit lag es hier ausschließlich am Bf., dass die Einkommensteuervorschreibungen 2010 und 2011 in Rechtskraft erwachsen. Das verhindert von vornherein eine sachliche Unbilligkeit.

Dazu kommt, dass es wie oben dargestellt nicht von vornherein denkunmöglich ist, dass eine ausländische Gesellschaft an ihre Gesellschafter einkommensteuerpflichtige Ausschüttungen durchführt, die als solche zu besteuern sind. Es ist ein Ausfluss des ertragssteuerrechtlichen Trennungsprinzips, dass Zuflüsse an eine Kapitalgesellschaft (bzw. eine vergleichbare ausländische Gesellschaft) bei dieser zu besteuern sind und dass die anschließende Weiterleitung an ihre Gesellschafter im Wege einer Ausschüttung bei diesen zu einer weiteren Besteuerung (mit einem fixen Steuersatz) führt. Das ist selbst dann der Fall, wenn Gelder einer Kapitalgesellschaft (auch) als Einlagen zugeführt wurden. In diesem Fall **wäre es an der Gesellschaft bzw. den Gesellschaftern nachzuweisen**, mit welchen Mitteln die Ausschüttungen tatsächlich zusammenhängen (§ 4 Abs. 12 EStG 1988). Auch die Besteuerung einer solchen Ausschüttung führt deshalb nicht von vornherein zwingend zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbesteuerung. Ob solche Einkommensteuervorschreibungen rechtskonform sind oder nicht, ist aber auch bei dieser Konstellation nicht im Nachsichtsverfahren zu klären, sondern ausschließlich in den betroffenen – hier rechtskräftig abgeschlossenen - Einkommensteuerverfahren. Ob die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 – wie vom steuerlichen Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgebracht - rechtswidrig ergangen sind oder nicht, ist ausschließlich dort zu beurteilen.

Keinen Einfluss darauf hat hier auch, welcher Mitarbeiter des FA die strittigen Abgabenbescheide erließ. Das könnte nur dann eine Auswirkung haben, wenn der Bf. von diesem – wie oben erwähnt – etwa durch eine diesbezügliche Rechtsauskunft dazu verleitet worden wäre, ein Rechtsmittel für die Jahre 2010 und 2011 zu unterlassen. Eine solche Anschuldigung wurde hier nicht vorgebracht.

Damit vermag das Bundesfinanzgericht auf Basis des Anbringens des Bf. **weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit** zu erkennen. Das verhindert eine positive Erledigung des Antrages, ohne dass dem Finanzamt oder dem Bundesfinanzgericht dabei ein Ermessensspielraum eingeräumt wäre. Die Entscheidung des FA war deshalb zu bestätigen und

die Beschwerde abzuweisen. Daran vermögen auch die nach der mündlichen Verhandlung mit Mail vom 15. März 2024 vorgelegten Schreiben nichts zu ändern.

3.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt im Allgemeinen dann nicht vor, wenn sich das Verwaltungsgericht in seiner Entscheidung auf einen eindeutigen Gesetzeswortlaut zu stützen vermag (VwGH 16.2.2023, Ra 2020/16/0015 mit weiteren Nachweisen) bzw. die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 4. April 2024