

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden \*\*\*R1\*\*\*, den Richter \*\*\*R2\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichterinnen \*\*\*R3\*\*\* und \*\*\*R4\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 23. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 23. März 2020 betreffend Nachsicht gem. § 236 BAO, Steuernummer \*\*\*BFStNr\*\*\*, in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*SF\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Anbringen vom 9.5.2019 beantragte der Beschwerdeführer gem. § 236 BAO die Nachsicht von Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2017 und 2018. Er brachte vor, dass ihm seine ausländischen Kapitaleinkünfte (Wertpapierhandel) von der depotführenden Bank nur zum Teil postalisch mitgeteilt worden seien. Zum überwiegenden Teil seien die Mitteilungen über diese Einkünfte lediglich als Download zur Verfügung gestellt worden und hätten daher separat heruntergeladen werden müssen. Dies habe der Beschwerdeführer zunächst übersehen, sodass er über seine ausländischen Kapitaleinkünfte nicht in vollem Umfang informiert war. Im Zuge einer Aufforderung der belangten Behörde vom 10.12.2018 seien diese Tatsachen jedoch zum Vorschein gekommen und habe sich herausgestellt, dass in den Veranlagungsjahren 2017 und 2018 erhebliche Gewinne i.H.v. € 73.311,02 (2017) und € 109.446,85 (2018) aus dem Wertpapierhandel entstanden sind, in den Jahren 2015 und 2016 jedoch Verluste von insgesamt € 172.831,30. Dies habe zur Folge gehabt, dass er die hervorgekommenen positiven Einkünfte (nachträglich) zu versteuern hatte, die Verluste der Jahre 2015 und 2016 aber nicht

mehr geltend machen konnte (etwa in Form einer Verlustverwertung durch eine Gewinnausschüttung). Dies stelle eine sachliche Unbilligkeit dar. Dass der Beschwerdeführer zunächst übersehen hat, dass die Mitteilungen über einen wesentlichen Teil der Einkünfte nicht postalisch zugestellt wurden, sondern ausschließlich als Download verfügbar waren und aufgrund dieses Irrtums die negativen Einkünfte der Jahre 2015 und 2016 nicht verwertet werden konnten, stelle einen außerordentlichen Geschehnisablauf dar, 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. Der Beschwerdeführer beantragte daher alternativ

Variante 1: die Einkommensteuer 2017 und 2018 anteilig insoweit nachzusehen, als sie auf ausländischen Kapitalerträgen im Ausmaß von € 172.831,30 beruht; im Gegenzug bot er an, in der \*\*\*X\*\*\* GmbH (Anm.: deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er ist) eine Gewinnausschüttung in eben dieser Höhe zu veranlassen, die der Kapitalertragsteuer unterzogen wird;

Variante 2: die ausländischen Kapitalerträge 2017 und 2018 zur Gänze der Einkommensteuer zu unterziehen; im Gegenzug würde er eine Gewinnausschüttung i.H.v. € 172.831,30 in der \*\*\*X\*\*\* GmbH veranlassen, die dann nicht der Kapitalertragsteuer unterzogen wird.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 23.3.2020 wies die belangte Behörde diesen Antrag ab. Begründend führte sie aus, dass die Nachsicht nicht dazu dient, eine im Festsetzungsverfahren unterlassene Geltendmachung von abgabenrechtlichen Begünstigungen nachzuholen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 23.4.2020. Sachliche Unbilligkeit liege entgegen der Auffassung der belangten Behörde vor, weil das ungewöhnliche Entstehen der Abgabenschuld zu einem unproportionalen Eingriff in das Vermögen des Beschwerdeführers geführt habe. Es sei daher ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten, das zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff geführt hat.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.5.2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stelle nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf eine inhaltliche Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides könne daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden, sondern seien derartige Unrichtigkeiten mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen den Bescheid zu bekämpfen. Es sei nicht der Zweck des § 236 BAO, einen Abgabenbescheid in einem weiteren Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen.

Mit Schriftsatz vom 18.5.2022 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Bereits in der Beschwerde hatte er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die

Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt, wobei der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schriftsatz vom 20.3.2024 zurückgezogen wurde.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer bezog in den Jahren 2015 bis 2018 ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (Wertpapierhandel). Im Rahmen dieser Einkünfte erzielte er im Jahr 2015 einen Verlust i.H.v. € 53.334,90, im Jahr 2016 einen Verlust i.H.v. € 119.496,40, im Jahr 2017 einen Gewinn i.H.v. € 73.311,02 und im Jahr 2018 einen Gewinn i.H.v. € 109.446,85. Von der depotführenden Bank wurden ihm die Informationen über die Erträge seiner Wertpapiere zum Teil per Post übermittelt und zum (überwiegenden) Teil als Download zur Verfügung gestellt. Dies hatte der Beschwerdeführer zunächst übersehen und die entsprechenden Informationen nicht heruntergeladen, sodass ihm das korrekte Ausmaß seiner ausländischen Kapitaleinkünfte nicht bekannt war. Insbesondere war ihm der in den Jahren 2015 und 2016 erzielte Verlust nicht bewusst, und war er dadurch daran gehindert, für diese Jahre eine steuermindernde Verlustverwertung in Form einer Gewinnausschüttung in der \*\*\*X\*\*\* GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er ist, vorzunehmen. In der \*\*\*X\*\*\* GmbH wäre zum 31.12.2015 ein Bilanzgewinn i.H.v. € 7.694.687,00 und ein verfügbares Bankguthaben i.H.v. € 3.602.848,00 sowie zum 31.12.2016 ein Bilanzgewinn i.H.v. € 7.700.282,00 und ein verfügbares Bankguthaben i.H.v. € 1.300.252,00 vorhanden gewesen. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung im Dezember 2018 (betreffend das Jahr 2017) entdeckte der Beschwerdeführer dieses Versehen. Zu diesem Zeitpunkt war die Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 bereits rechtskräftig festgesetzt, nämlich mit Bescheiden vom 28.8.2017 (Est 2015) und 5.12.2017 (Est 2016). Mit Bescheid vom 16.4.2019 wurden weiters Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2017 und mit Bescheid vom 27.1.2021 Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2018 festgesetzt.

### **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ist zwischen den Parteien unstrittig. Der Beschwerdeführer hat ihn in seinem Antrag vom 5.9.2019 vorgebracht. Die belangte Behörde hat die Tatsachenbehauptungen des Beschwerdeführers nicht in Zweifel gezogen und ihrer Entscheidung zugrunde gelegt. Auch für das Gericht besteht kein Grund, an der Richtigkeit der Tatsachenbehauptungen des Beschwerdeführers zu zweifeln. Die genauen Daten der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 und der Anspruchszinsenbescheide beruhen auf einer amtswegig durchgeführten Abfrage des Steueraktes des Beschwerdeführers, die Feststellungen zum Bilanzgewinn und zum Bankguthaben der \*\*\*X\*\*\* GmbH in den Jahren 2015 und 2016 auf den vom Beschwerdeführer nachgereichten Bilanzen. Dass der

Beschwerdeführer alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter dieser Gesellschaft ist, konnte durch eine amtswegige Abfrage des Firmenbuches (FN \*\*\*FN-X\*\*\*) verifiziert werden.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit kann entweder persönlicher oder sachlicher Natur sein (vgl. § 1 der Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl II Nr. 435/2005). Wegen der Antragsgebundenheit dieses Verwaltungsaktes darf eine Nachsicht nicht über den Antrag hinausgehen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Der Antrag muss begründet sein und hat die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe, die im Sinne der den Antragsteller treffenden (erhöhten) Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzutun sind, zu prüfen (VwGH 10.5.1995, 92/13/0125; 27.6.2013, 2013/15/0173; 20.11.2019, Ra 2018/15/0014). Im vorliegenden Fall macht der Beschwerdeführer sachliche Unbilligkeit infolge eines außergewöhnlichen Geschehnisablaufes, der zu einem atypischen Vermögenseingriff und einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt habe, geltend. Andere Nachsichtsgründe wie etwa persönliche Unbilligkeit (z.B. Existenzgefährdung oder außergewöhnliche wirtschaftliche Auswirkungen der Einhebung) oder sonstige Fälle der sachlichen Unbilligkeit (z.B. Verletzung von „Treu und Glauben“ i.S.d. § 3 der Verordnung BGBl II 2005/435) können daher nicht geprüft werden und liegen augenscheinlich auch nicht vor.

Bei der Unbilligkeit i.S.d. § 236 BAO muss es sich um eine Unbilligkeit der Einhebung handeln. Eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt sei. Derartige Unrichtigkeiten sind nicht im Nachsichtsverfahren, sondern im Abgabenfestsetzungsverfahren geltend zu machen. Wird ein Recht (z.B. eine Steuerbegünstigung) oder ein sonstiger Umstand, der eine niedrigere Steuerfestsetzung gerechtfertigt hätte, im Abgabenfestsetzungsverfahren nicht geltend gemacht bzw. ein Rechtsbehelf (z.B. ein Rechtsmittel) nicht ergriffen, kann dieses Versäumnis nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Nachsichtsverfahren grundsätzlich nicht nachgeholt werden, da ein solches Vorgehen zu einer unzulässigen Umgehung der Rechtskraftwirkung der Veranlagung führen würde (VwGH 29.6.1956, 1305/54; 18.9.1957, 1431/56; 19.6.1959, 2989/58; 20.11.1959, 2464/57; 3.9.1987, 86/16/0123; 4.6.2020, Ra 2019/15/0117). Nur ausnahmsweise, bei Vorliegen besonderer Umstände kann eine derartige Unterlassung zu einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung führen, etwa dann wenn der Abgabenschuldner von der Abgabenbehörde unrichtig rechtsbelehrt oder in einem Rechtsirrtum über die Abgabepflicht belassen worden ist oder wenn der Abgabenschuldner

Anträge ohne sein Verschulden versäumt hat (VwGH 23.6.1961, 0346/59; 4.4.1974, 1045/73; 14.3.1986, 85/17/0143; 13.11.1989, 88/15/0121; vgl. auch § 3 der Verordnung BGBl II 2005/435, wonach eine sachliche Unbilligkeit infolge Verletzung von „Treu und Glauben“ grundsätzlich erfordert, dass die Abgabenbehörde bzw. das BMF von höchstgerichtlicher Rechtsprechung abweicht oder unrichtige Rechtsauskünfte erteilt).

Eine derartige Sachverhaltskonstellation liegt hier nicht vor. Der Beschwerdeführer hat übersehen, dass die depotführende Bank die Mitteilungen über die Ergebnisse seiner Wertpapiergeschäfte (zum Teil) lediglich als Download zur Verfügung stellt, und hat er es dadurch verabsäumt, diese Mitteilungen herunterzuladen. Dieses Versäumnis liegt ausschließlich im Verantwortungsbereich des Beschwerdeführers, der es unterlassen hat, sich über die Ergebnisse seiner Wertpapiergeschäfte bzw. die Art und Weise wie die Bank ihm diese Ergebnisse mitteilt, ausreichend zu informieren. Ein außergewöhnlicher Geschehnisablauf bzw. ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis und damit eine (ausnahmsweise) sachliche Unbilligkeit kann darin nicht erblickt werden. Andernfalls könnte jeder Fehler in einer Abgabenerklärung, etwa wenn verabsäumt wurde, einen Aufwand als Betriebsausgabe oder Werbungskosten geltend zu machen, zeitlich unbeschränkt im Wege der Nachsicht korrigiert werden und würde dies zu einer weitgehenden Aushebelung der Rechtskraft von Bescheiden führen. Eine sachliche Unbilligkeit liegt daher nicht vor, sodass eine Nachsicht schon allein aus diesem Grunde nicht in Frage kommt. Ermessen war hierbei nicht zu üben, da die Beurteilung, ob Unbilligkeit vorliegt, keine Ermessensfrage, sondern die Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes ist (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156; 18.5.1995, 95/15/0053; 11.12.1996, 94/13/0047).

Bloß der Vollständigkeit halber ist daher festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer angestrebte Lösung im Nachsichtswege nicht verwirklicht werden könnte. Variante 1 sieht vor, dass im Gegenzug zur Nachsicht in der \*\*\*X\*\*\* GmbH eine (KESt-pflichtige) Gewinnausschüttung vorgenommen wird. Jedoch eröffnet weder § 236 BAO noch eine andere Bestimmung die Möglichkeit, eine derartige Gewinnausschüttung verbindlich anzuordnen. Variante 2 sieht zudem eine Gewinnausschüttung vor, die nicht der KESt unterzogen werden soll. Die Nachsicht i.S.d. § 236 BAO besteht darin, dass fällige Abgabenschuldigkeiten abgeschrieben werden. Für eine Nichtfestsetzung von Abgaben bietet § 236 BAO ebensowenig eine Handhabe wie für die Nachsicht von noch nicht fälligen Abgaben. Zudem ist nicht ersichtlich, weshalb die Abgaben der Jahre 2017 und 2018 nachgesehen werden sollen, wenn die vom Beschwerdeführer behauptete Unbilligkeit i.Z.m. anderen Veranlagungsjahren, nämlich 2015 und 2016 aufgetreten sein soll.

Soweit der Beschwerdeführer auch die Nachsicht von Anspruchszinsen begehrt, ist festzuhalten, dass Anspruchszinsen den (Zins-)Vorteil ausgleichen sollen, der dem Abgabepflichtigen aus der verzögerten Zahlung von Abgabenschuldigkeiten entsteht. Ihre Festsetzung ist daher - unabhängig davon, aus welchen Gründen es zur verzögerten Zahlung

gekommen ist - nicht sachlich unbillig und kommt eine Nachsicht von Anspruchszinsen daher nicht in Frage (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

### **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. Dass allfällige Unrichtigkeiten i.Z.m. der Abgabenfestsetzung grundsätzlich nicht bzw. nur in bestimmten Ausnahmefällen eine Unbilligkeit i.S.d. § 236 BAO begründen, ist durch die oben zitierte Rechtsprechung geklärt. Die Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt einen solchen Ausnahmefall verwirklicht, geht in ihrer Bedeutung über den Einzelfall nicht hinaus. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu klären.

Wien, am 3. April 2024