

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 17.09.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 13.08.2018 zu StNr über die Abweisung des Antrages vom 21.12.2017 um Bewilligung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO in Höhe von 83.421,00 € zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

1) Bisheriger Gang des Festsetzungsverfahrens

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbstständiger 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 Auszahlungsbetrag 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 deutlich 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 Werbungskostenübersangs 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. Für den Fall, dass die Einkommensteuer des Jahres 2011 als nicht maßgeblich für die Bewilligung der Nachsicht angesehen wird, stellen wir den Eventualantrag auf Nachsicht gem § 236 BAO für die Einkommensteuer der Jahre 2011 bis 2015.“ Begründet wurde das Nachsichtsansuchen zusammengefasst im Wesentlichen damit, dass der 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 erzieltes Einkommen stelle eine konfiskatorische Besteuerung, 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. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen sei, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar

nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anomalen Belastungswirkung komme. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei. Das sei gegenständlich nicht der Fall. Aus näher zitierten Berichten des Revisionsverbandes über eine Prüfung des ehemaligen Arbeitgebers des Beschwerdeführers, dessen Geschäftsführer der Beschwerdeführer gewesen war, gehe hervor, dass es sich bei der Kapitalablöse um ein „Insich-Geschäft“ des Geschäftsführers gehandelt habe, welches vom Aufsichtsrat der Gesellschaft genehmigt werden hätte müssen. Wäre eine solche Genehmigung eingeholt worden, wäre „möglicherweise“ die Heranziehung einer fehlerhaften Bemessungsgrundlage für die Pensionsabfindung aufgefallen. Im Übrigen hätten die Regelungen im Dienstvertrag des Beschwerdeführers keinen Spielraum für eine breite Auslegung der Berechnungsbasis (für die Pensionsabfindung) geboten, sodass durch die Heranziehung der korrekten Berechnungsbasis die Abgabenbemessung vermindert worden 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 Beschwerdevorentscheidung 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, weil bei einer Genehmigung durch den Aufsichtsrat „möglicherweise“ die Heranziehung einer nicht korrekten Bemessungsgrundlage aufgefallen wäre und auch durch die Heranziehung der korrekten Bemessungsgrundlage die Abgabenbemessung vermindert hätte werden können, entgegengetreten. Zum einen wurde näher dargestellt, 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 (Dr. S) genehmigt worden war. Der Beschwerdeführer sei davon ausgegangen, dass der Aufsichtsratsvorsitzende im Zusammenhang mit seiner Unterschrift das Kollegialorgan Aufsichtsrat befasst habe, was aber nicht im Einfluss- und Verantwortungsbereich des Beschwerdeführers gelegen sei. Zum anderen handle es sich bei der Ermittlung einer Abfindung eines Firmenpensionsanspruches um eine auf versicherungsmathematischen Grundsätzen beruhende Berechnungsmethode, die sich für einen Versicherungsnehmer als Nicht-Fachmann in der Regel äußerst komplex und schwierig nachvollziehbar darstelle. Die überhöhte Bemessungsgrundlage der Pensionsabfindung sei laut der rechtsgutachtlichen Stellungnahme von H auf die unterschiedliche Terminologie des Dienstvertrages zurückzuführen gewesen. Laut dieser Stellungnahme sei die Bemessungsgrundlage deshalb um 23,43 % höher gewesen, da man zu diesem Ergebnis durch eine andere Interpretation des Dienstvertrages gekommen sei. Unter

anderem habe die im Dienstvertrag verwendete begriffliche Regelung „allfällige Zulagen“ zu Missverständnissen und in der Folge zu der überhöhten Bemessungsgrundlage geführt. Die unterschiedliche Interpretation des Begriffes „allfällige Zulagen“, die der Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wurde, sei daher schon nur nach dem Wortlaut nicht völlig unmöglich. Für den Beschwerdeführer sei es daher nicht möglich gewesen, den atypischen Geschehensablauf zu beeinflussen, da für ihn die Interpretation und die damit einhergehende Höhe der Bemessungsgrundlage keine Zweifel an ihrer Richtigkeit aufkommen lassen hätten. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass die Abfindungszahlung auf Basis des Vorschlages eines Versicherungsmaklers erstellt worden sei. Ein Versicherungsmakler sei Sachverständiger im Sinne des § 1299 ABGB und Fachmann im Bereich des Versicherungswesens. Trotz der erhöhten Sorgfaltspflichten als Geschäftsführer könne man auf die Berechnungen eines Fachmannes vertrauen. Dass der Beschwerdeführer auf den Vorschlag des Versicherungsmaklers und somit auf die Aussage eines Sachverständigen vertraut habe, könne keinesfalls zu seinen Lasten ausgelegt werden. Nachdem die Diskrepanz zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellungsbetrag und dem tatsächlich an die Betriebliche Kollektivversicherung und an den Beschwerdeführer gezahlten Betrag im Jahr 2012 festgestellt worden sei, habe der Beschwerdeführer, der zu diesem Zeitpunkt bereits die Pension angetreten hatte, umgehend den Betrag von 354.624,91 € an die Gesellschaft zurückgezahlt. 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, habe er dabei nicht beeinflussen können. 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 der ehemalige Arbeitgeber aber keinesfalls zugestimmt. Auch dass der Fehler erst im darauffolgenden Jahr erkannt wurde, lasse sich auf die Komplexität des Sachverhaltes und der Berechnung zurückführen. Wäre der Fehler früher bemerkt worden, hätte der Beschwerdeführer den Betrag noch im gleichen Jahr zurückgezahlt und es wäre nie zur gegenständlichen Abgabenbelastung gekommen. Der Beschwerdeführer hätte daher nicht die Möglichkeit gehabt, den atypischen Vermögenseingriff zu vermeiden. Der außergewöhnliche Geschehensverlauf sei daher durch ihn nicht beeinflussbar gewesen.

Der Beschwerde wurde unter anderem die oben unter Punkt 1 erwähnte Aktennotiz vom 30.8.2012 angeschlossen, die dem Aufsichtsratsvorsitzenden des ehemaligen Arbeitgebers des Beschwerdeführers zur Information diente. Demnach seien am 29.8.2012 die Bestimmungen des Pensionsvertrages und die Vorgehensweise der jährlichen Pensionsanpassung besprochen worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass von Anfang an (nicht erst seit der Auslagerung der Pensionsverpflichtung) die Bemessungsgrundlage zur Pensionsberechnung falsch dargestellt worden sei. Es wäre immer das Einkommen entsprechend dem jeweiligen Jahreslohnkonto herangezogen worden, dieses Einkommen dann durch 14 dividiert und als Bemessungsgrundlage zur weiteren Berechnung verwendet worden. Dieser Irrtum sei dann dadurch verstärkt

worden, dass jährlich die Pensionsbemessungsgrundlage nicht in absoluten Zahlen gemeldet worden sei, sondern die jährliche prozentuelle Erhöhung weitergegeben wurde. Der Beschwerdeführer habe nochmals ausdrücklich betont, dass er keinesfalls hier vorsätzlich gehandelt habe, da er sich um dieses Thema nur am Rande gekümmert und sich auf die Daten der Lohnverrechnung verlassen habe. Noch dazu seien die Daten zur Berechnung der Rückstellung herangezogen worden; diese Berechnung sei von der externen Verbandsrevision auch regelmäßig geprüft worden. Der Beschwerdeführer habe erklärt, „dass er sofort bereit ist die Sache zu bereinigen und den Differenzbetrag in Höhe von EUR 354.621,73 brutto an die Gesellschaft zurückzuzahlen. Er bittet die Gesellschaft darum, eine Neuberechnung des Nettowertes durchzuführen. Sobald dieser Nettowert ermittelt ist, wird Hr. Dr. Bf diese Nettodifferenz an die Gesellschaft 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 gewesenen) 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. Bezahlt habe der Beschwerdeführer diese Lohnsteuer allerdings sehr wohl, aber nicht an das Finanzamt, sondern an seinen ehemaligen Arbeitgeber. Der Beschwerdeführer habe den zu Unrecht erhaltene Teilbetrag von 354.624,91 € seinem Arbeitgeber zurückbezahlt (Überweisungsbeleg vom 23.10.2012). Bei diesem Teilbetrag handle es sich aber um den Bruttbetrag (inklusive darauf entfallender Lohnsteuer; zu der in der Aktennotiz vom 30.8.2012 angesprochenen und vom Beschwerdeführer gewünschten Ermittlung des Nettowertes sei es offenkundig nicht mehr gekommen). Ausgehend vom unrichtigen Bruttbetrag der Pensionsabfindung von 867.813,30 € sei dem Beschwerdeführer im Jänner 2011 ein Nettobetrag von 452.899,11 € ausbezahlt worden; tatsächlich an den Arbeitgeber zurückgezahlt habe der Beschwerdeführer den Bruttbetrag von 354.624,91 €, sodass ihm von der Pensionsabfindung unter Berücksichtigung der laufenden Bezüge für Jänner 2011 nicht einmal 100.000,00 € netto verblieben seien. Die durch den Beschwerdeführer erfolgte Rückzahlung der Lohnsteuer

an den Arbeitgeber könne aber keine Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO begründen. Schließlich habe der Verwaltungsgerichtshof in einem ähnlich gelagerten Fall (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0270) die Ansicht vertreten, dass das Unterlassen eines für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausreichenden Erstattungsantrages nach § 240 Abs. 3 BAO keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO begründen könne. Einen solchen Erstattungsantrag habe der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall nie gestellt.

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. Auch sei dem Beschwerdeführer aus einkommensteuerrechtlicher Sicht im Jahr 2011 der Bruttobetrag der Teilabfindung seines Pensionsanspruches zugeflossen; dass ein Teil davon vom Arbeitgeber einbehalten worden sei, um die Lohnsteuer zu begleichen, ändere daran nichts. Mit der Rückzahlung des zu Unrecht erhaltenen Teilbetrages (inklusive Lohnsteuer) sei der überhöhte Personalaufwand des Arbeitgebers korrigiert worden; an das Finanzamt sei jedoch überhöhte Steuer abgeführt worden. Das Erkenntnis des VwGH 4.3.2009, 2008/15/0270, sei auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da in jenem Fall Lohnsteuer für eine zum Teil gar nicht ausbezahlte Pensionsabfindung berechnet und abgeführt worden wäre. Im gegenständlichen Fall sei jedoch kein Fehler in der Lohnsteuerberechnung vorgelegen und es handle sich bei der im Jahr 2011 einbehaltenen und abgeführt Lohnsteuer um eine zu Recht einbehaltene Lohnsteuer. Schließlich wurde auf die Subsidiarität eines Erstattungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO hingewiesen. Nur Lohnsteuerbeträge, die in einer Veranlagung nicht angerechnet werden dürfen, könnten direkt mittels eines Antrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO rückgefordert werden. § 240 Abs. 3 BAO soll dem Arbeitnehmer einen ergänzenden Rechtsschutz gewähren, der aufgrund des beim Lohnsteuerabzug bestehenden Verhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer notwendig sei, um Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber zu korrigieren. Das Bundesfinanzgericht sei bereits mehrfach auf die Subsidiarität des Erstattungsantrages eingegangen (BFG 2.4.2019, RV/7101582/2010 und BFG 28.5.2019, RV/7103535/2018). Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einbehalten und abgeführt werden, seien demnach insoweit nicht auf Grundlage des § 240 Abs. 3 BAO rückforderbar, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsehe. Im Veranlagungsverfahren bestehe keine Bindung an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers, sodass hier ein allfälliges Fehlverhalten des Arbeitgebers korrigiert werden könne. Da aufgrund der Anhängigkeit des Rechtsmittelverfahrens der Weg über einen Antrag auf Erstattung gemäß § 240 Abs. 3

BAO nicht offen gewesen sei, hätte bislang kein solcher Erstattungsantrag gestellt werden können.

Am 16.1.2020 wurde die in der Beschwerde beantragte mündliche Verhandlung für den 5.2.2020 anberaumt und erfolgte eine Ladung der Parteien des Beschwerdeverfahrens.

Mit Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 30.1.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Beweiswürdigung

Der entscheidungsgegenständliche Sachverhalt ist unstrittig und war bereits mehrfach Gegenstand höchstgerichtlicher Verfahren. Zu klären ist im vorliegenden Fall allein die Rechtsfrage, ob die Voraussetzungen des § 236 BAO für die Gewährung der beantragten Abgabennachsicht vorliegen.

Rechtslage und Erwägungen

§ 236 BAO normiert:

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

(2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.

§ 235 Abs. 2 und 3 BAO lauten:

(2) Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabenanspruch.

(3) Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294), so lebt der Abgabenanspruch wieder auf. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufes zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen.

Abschreibungen im Sinne der BAO (hier: im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO und des auch für Nachsichten geltenden § 235 Abs. 2 BAO) sind buchungstechnische Vorgänge, die auf Abgabenkonten zu Gutschriften führen und vorangegangene entsprechende Lastschriften (kontomäßige Vorschreibungen) voraussetzen (Ellinger u.a., BAO, § 235 Anm 2 und § 236 Anm 6; Ritz, BAO, § 235 Tz 5 mit Hinweis auf VwGH 30.6.1986, 84/15/0058, 0059).

Das Bundesfinanzgericht hat bereits am 24.10.2019 darauf hingewiesen, dass der begehrte Nachsichtsbetrag von 83.421,00 € nie am Abgabenkonto des Beschwerdeführers aufgeschiessen (als Lastschrift gebucht worden) ist und damit keine nachsichtsfähige Abgabenschuldigkeit im Sinne des § 236 BAO vorliegt. Grund dafür ist die Tatsache, dass 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 durch Überweisung auf sein Abgabenkonto im Sinne des § 236

Abs. 2 BAO „entrichtet“ worden ist, sondern vom Arbeitgeber „einbehalten“ und abgeführt wurde.

Es fehlt daher schon an einer fälligen bzw. fällig gewesenen, am Abgabenkonto des Beschwerdeführers als Lastschrift gebuchten Abgabenschuldigkeit, die durch Abschreibung nachgesehen werden könnte.

Selbst wenn man der Ansicht der steuerlichen Vertreterin in der Stellungnahme vom 14.11.2019 folgen würde und aus den dort angeführten Erwägungen eine nachsichtsfähige (bereits entrichtete) Abgabenschuld annehmen würde, wäre für das Nachsichtsverfahren nichts gewonnen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient die Nachsicht nicht dazu, Unrichtigkeiten von Abgabenfestsetzungen zu beseitigen oder unterlassene Rechtsbehelfe nachzuholen (vgl. z.B. VwGH 19.3.1998, 96/15/0067; VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138). Deswegen begründet auch das Unterlassen eines für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausreichenden Erstattungsantrages nach § 240 Abs. 3 BAO keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO (vgl. das vom Bundesfinanzgericht bereits ins Treffen geführte Erkenntnis VwGH 4.3.2009, 2008/15/0270: in diesem Fall waren vom unabhängigen Finanzsenat zwei Möglichkeiten zur Korrektur der unrichtigen Abfuhr der Lohnsteuer aufgezeigt worden: die Erlangung eines Gutschriftsbescheides gemäß § 202 BAO durch den Abfuhrpflichtigen und die Stellung eines Erstattungsantrages im Sinne des § 240 Abs. 3 BAO durch den Beschwerdeführer).

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages *insoweit* zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der Antrag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugsteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.

Gerade weil im gegenständlichen Fall im Wege der Veranlagung ein Ausgleich der zu Unrecht vom Arbeitgeber einbehaltenen Lohnsteuerbeträge – wegen der fehlenden Möglichkeit eines Verlustvortrages – zu einem erheblichen Teil nicht möglich war, und damit neben dem unstrittigen Vorliegen der Voraussetzung des § 240 Abs. 3 lit. a BAO auch die Voraussetzungen des § 240 Abs. 3 lit. b und c BAO erfüllt sind, wäre *insoweit* (hinsichtlich dieses nicht ausgleichsfähigen Teiles der Abgaben) ein Erstattungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO möglich gewesen.

Gegenteiliges ist auch den von der steuerlichen Vertreterin ins Treffen geführten Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichts nicht zu entnehmen, wurde in diesen Fällen die Anwendung des § 240 Abs. 3 BAO allein deswegen verneint, weil die Unrichtigkeiten des Lohnsteuerabzuges im Veranlagungsweg korrigierbar gewesen wären (BFG 2.4.2019, RV/7101582/2019) bzw. § 240 Abs. 3 BAO nicht dazu dient, im Veranlagungsverfahren nicht geltend gemachte Begünstigungen nachzuholen (BFG 28.5.2019, RV/7103535/2018).

Vom Arbeitgeber war aufgrund der erfolgten Rückzahlung eines Teiles der Pensionsabfindung durch den Beschwerdeführer im Ergebnis zu viel Lohnsteuer einbehalten worden. „Zu Unrecht“ einbehaltene Beträge im Sinne des § 240 Abs. 3 BAO sind solche, die entgegen der Gesetzeslage, also unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten worden sind (Stoll, BAO, 2488). § 240 BAO unterscheidet nicht danach, ob die Abgabe aus rechtlichen oder aus tatsächlichen Gründen zu Unrecht einbehalten wurde (Ritz, BAO, § 240 Tz 3).

Wäre daher ein solcher für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausreichender Erstattungsantrages nach § 240 Abs. 3 BAO gestellt worden, wäre dem Beschwerdeführer die im Veranlagungsweg nicht ausgleichbare restliche Lohn- bzw. Einkommensteuer erstattet worden. Wie der Verwaltungsgerichtshof erkannt hat, kann das Unterlassen eines solchen Antrages keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung begründen; anders ausgedrückt: die Einhebung einer Abgabe kann nicht sachlich unbillig im Sinne des § 236 BAO sein, wenn sie in einem dem Nachsichtsverfahren vorgelagerten Verfahren erstattet werden hätte können.

Das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit der Einhebung wurde im gegenständlichen Verfahren nicht dargetan. Da es somit schon an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Nachsicht fehlte, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum und war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 27. Februar 2020