

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, vertreten durch Stb, Stb_Adr, über die Beschwerde vom 20. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 17. Dezember 2018 betreffend Abweisung eines Nachsichtsansuchens, Steuernummer Bf_StNr, 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

I. Verfahrensgang

1. Am 6. September 2018 stellte die Beschwerdeführerin (Bf) den Antrag, Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschlag, sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 iHv insgesamt € 18.941,77 gem. § 236 BAO nachzusehen (Anm.: Der nachzusehende Säumniszuschlag betrug nicht, wie im Ansuchen dargestellt, € 399,59, sondern € 339,59;).

Es werde keine persönliche, sondern ausschließlich eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung geltend gemacht. Der (ehemalige) Geschäftsführer G habe anlässlich der Vollendung seines 60. Lebensjahres wählen können, ob er eine betriebliche Pension in Anspruch nehmen oder sich diese ablösen lassen wolle. Er habe die einmalige Zahlung gewählt und sei ihm diese, da er am 24. August 2014 seinen 60. Geburtstag gehabt habe, am Freitag, den 29. August 2014 gemeinsam mit den Löhnen und Gehältern überwiesen worden. Da diese pünktlich auf den Konten der Mitarbeiter eingehen müssten, werde die Überweisung immer rechtzeitig veranlasst. Da die Überweisung der Pensionablöse von Sparkasse zu Sparkasse erfolgt sei, habe G den Betrag mit gleichem Tag gutgeschrieben bekommen. Normalerweise wäre eine Valutagutschrift erst am Montag, 1. September, passiert. Durch diese frühe

Wertstellung der Pensionsablöse, nämlich noch im August, sei die Befreiung vom Dienstgeberbeitrag gem. § 41 Abs. 4 lit. f FLAG nicht anwendbar.

Es sei für die Bf nicht zu erwarten gewesen, dass die Bank die Überweisung noch am selben Tag tätige und daher die Abgabenlast auslöse.

2. Das Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 17. Dezember 2018 abgewiesen. Es müsse der Bf bzw. ihrem (ehemaligen) Geschäftsführer infolge jahrelanger unternehmerischer Tätigkeit bewusst sein, dass eine Überweisung innerhalb derselben Bank eine frühere Wertstellung zur Folge haben könne. Der Geschehensablauf sei gerade durch die Bf selbst bzw. ihr (ehemaliges) Organ beeinflusst worden. Da eine entsprechende Abgabenbelastung außerdem jeden Abgabepflichtigen treffe, welcher an unter 60-jährige Dienstnehmer eine Pensionsablöse auszahle, sei nicht von einer anormalen Abgabenbelastung auszugehen, sondern liege ein vom Gesetzgeber beabsichtigtes Ergebnis, jedoch keine sachliche Unbilligkeit vor.

3. In der Beschwerde vom 17. Jänner 2019 wurde das Vorbringen des Nachsichtsansuchens wiederholt. In Ergänzung wurde unter Verweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.09.1992, 92/14/0083, ausgeführt, allein die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages von € 16.979,68 betrage nahezu zwei Drittel eines Jahresüberschusses. In der genannten Entscheidung habe der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit bejaht, weil es durch eine um drei Tage verzögerte Banküberweisung zu einer erheblichen Steuerlast gekommen sei.

4. Im Vorlageantrag, der nach der abweisenden Beschwerdevorentscheidung am 23. Februar 2019 gestellt wurde, wurde das bisherige Vorbringen ergänzt. In Replik auf das Argument der Abgabenbehörde, die Bf habe sich selbst durch die zu frühe Durchführung der Überweisung in die nachteilige Situation gebracht, wurde ausgeführt, die Bf sei sich der Folgen nicht bewusst gewesen und habe die Überweisung zur pünktlichen Bezahlung der Löhne und Gehälter durchgeführt. Die Pensionsablöse sei Teil der Überweisung gewesen. Wiederum unter Verweis auf die bereits genannte VwGH-Entscheidung wurde weiter vorgebracht, die Behörde dürfe nicht die Möglichkeit der Vermeidung der Folgen als Begründung für die sachliche Unbilligkeit heranziehen, sondern die Konsequenz des Handelns. Hätte die Bf die Pensionsablöse einen Tag später überwiesen, wäre die Abgabenlast von € 18.941,77 nicht entstanden. Die Einhebung des Betrages sei im Hinblick auf die Handlung – das einen Tag zu frühe Überweisen – sachlich unbillig. Die Argumentation der Abgabenbehörde, die Bf hätte die Folgen vermeiden können, widerspreche den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes.

5. Erstmals in der Beschwerdeergänzung vom 9. August 2023 wurde vorgebracht, die Pensionsabfindung sei G nicht bereits am 29. August 2014, sondern erst am 1. September 2014 zugeflossen. Es sei zwar die Wertstellung des Betrages bereits am 29. August 2014, die tatsächliche Gutschrift auf seinem Bankkonto jedoch erst am 1. September 2014 erfolgt.

II. Sachverhalt

G war bis zum 4. April 2017 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Bf im Firmenbuch eingetragen. Am 24. August 2014 vollendete er sein 60. Lebensjahr. Die Betriebspension ließ er sich mit einer Pensionsabfindung iHv € 377.326,33 ablösen. Die Bf unterwarf die Pensionsabfindung nicht der Dienstgeberbeitragspflicht gem. § 41 FLAG 1967.

2018 wurde bei der Bf eine ua das Jahr 2014 umfassende Außenprüfung iZm Lohnabgaben durchgeführt. Dabei wurde die Feststellung getroffen, dass die Pensionsabfindung an G der Dienstgeberbeitragspflicht gem. § 41 FLAG 1967 zu unterwerfen sei; die Befreiungsbestimmung des Abs. 4 lit. f leg. cit. komme nicht zur Anwendung. Die Befreiung habe Zahlungen zum Gegenstand, die ab dem Kalendermonat gewährt würden, der auf den Kalendermonat folgt, in dem der Zahlungsempfänger das 60 Lebensjahr vollendet habe. Mit Bescheid vom 29. Mai 2018 wurden auf der Grundlage dieser Feststellung gegenüber der Bf Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag iHv € 16.979,68 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv € 1.622,50, sowie ein Säumniszuschlag iHv € 339,59 festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft; die genannten Abgaben wurden am 9. Juli 2018 entrichtet.

III. Rechtslage und Erwägungen

1. 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. Diese Bestimmung findet gem. Abs. 2 leg. cit. auf bereits entrichtete Abgaben sinngemäß Anwendung.

Die Abgabenbehörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen. 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 1 und 4 mwN).

2. Vorausgeschickt wird, dass von der Bf ausschließlich die sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, nicht jedoch eine persönliche Unbilligkeit geltend gemacht wurde.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ist - neben den in § 3 der VO zu § 236 BAO getroffenen Auslegungen zur sachlichen Unbilligkeit - nach ständiger Rechtsprechung im Allgemeinen dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt und es dadurch zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Dies ist grundsätzlich in jenen 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.

(Capek/Gleixner/Rzeszut in Unger/Tanzer/Rzeszut [Hrsg], BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.03} [2022] zu § 236 BAO Rz 42, unter Verweis auf VwGH 24.05.2012, 2009/16/0039; 20.11.2019, 2018/15/0014; 19.05.2020, 2018/13/0098)

3. Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Gemäß Abs. 4 lit. f leg. cit. gehören Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, nicht zur Beitragsgrundlage.

Maßgeblich dabei ist der Zufluss solcher Arbeitslöhne, zu denen unstrittig auch die gegenständliche Pensionsablässe gehört. Zugeflossen sind Bezüge und geldwerte Vorteile dann, wenn der Dienstnehmer über diese rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Ein Zufluss liegt somit zu jenem Zeitpunkt vor, zu dem Bargeld oder geldwerte Vorteile übergeben werden oder die tatsächliche Gutschrift am Bankkonto erfolgt. (Kuprian in Lenneis/Wanke [Hrsg], FLAG, 2. Aufl. 2020, § 43, V. Beitragsgrundlage, Rz 46 mwN)

Die Dienstgeberbeitragspflicht der Pensionsablässe wurde von der Bf während der Betriebsprüfung bzw. im Abgabenfestsetzungsverfahren nicht infrage gestellt. Tatsächlich wurde während des gesamten Verfahrens zur Erlangung der Nachsicht vor dem Finanzamt ausdrücklich die Wertstellung des Betrages auf dem Bankkonto von G am 29. August 2014 dargetan und die daraus resultierende Dienstgeberbeitragspflicht der Pensionsabfindung ausdrücklich außer Streit gestellt.

Das dazu im Widerspruch stehende neue Vorbringen des Zuflusses erst im September, was die Freiheit von der Dienstgeberbeitragspflicht nach sich zöge, ist jedoch ohnehin ungeeignet, der Beschwerde im Nachsichtsverfahren zum Erfolg zu verhelfen. Die Nachsicht dient nämlich, worauf auch die Abgabenbehörde in ihrer im Zuge des Parteiengenhörs abgegebenen Stellungnahme zu Recht verweist, nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Bescheidbeschwerden) nachzuholen. Eine Unbilligkeit könnte allenfalls vorliegen, wenn solche Rechtsmittel aussichtslos erschienen sind (insbesondere wegen diesbezüglicher Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde), wegen entschuldbaren Rechtsirrtums unterblieben oder wegen Unzumutbarkeit nicht eingebracht wurden (Ritz/Koran, BAO⁷, § 236 Tz 14 mwN).

Die am 9. August 2023 erfolgte Ergänzung des bisher im Nachsichtsverfahren erstatteten Vorbringens beschränkt sich ausschließlich darauf, das bisher ausdrücklich nicht angezweifelte

Zuflussdatum in Frage zu stellen. Gründe, aus denen der spätere Zufluss während der Betriebsprüfung, allenfalls im Wege der Bescheidbeschwerde gegen den Festsetzungsbescheid vom 29. Mai 2018, nicht geltend gemacht worden war bzw. nicht geltend gemacht werden hatte können, wurden in der Beschwerdeergänzung nicht genannt. Dieses neue Vorbringen ist für sich somit nicht geeignet, eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung erkennen zu lassen. Eine erstmalige Auseinandersetzung im Wege der Beweiswürdigung mit der Frage, wann genau der Zufluss erfolgte, hat im Beschwerdefall nicht zu erfolgen.

4. Die Bf musste einräumen, dass die Überweisung des Betrages (noch) im August, also dem Monat, in dem G sein 60. Lebensjahr vollendet hat, beauftragt wurde. Die sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Beschwerdefall besteht nach dem (ursprünglichen) Vorbringen darin, dass die Abgabepflicht nur infolge der unerwartet schnellen Durchführung der Überweisung der Pensionsablässe durch die Bank überhaupt entstanden sei. Zwingende Gründe dafür, weshalb nicht beispielsweise ein späteres Durchführungsdatum für die Überweisung gewählt oder der Bank gegenüber beauftragt wurde, wurden von der Bf nicht angegeben. Damit lagen aber die Umstände, die zur Entstehung der Dienstgeberbeitragspflicht führten, in der Sphäre und im Einflussbereich der Bf. Es kann auch der Argumentation nicht gefolgt werden, dass die Überweisung innerhalb desselben Tages vom Konto der Bf auf jenes von G einen außergewöhnlichen Geschehensablauf darstellt: Tatsächlich erfolgte die Beauftragung der Überweisung schon am 28. August 2014 und war daher absehbar, dass diese am Folgetag durchgeführt werden würde. Aufgrund des Umstandes, dass das Konto von G bei derselben Bank (Sparkasse) geführt ist, war mit der Wertstellung des Betrages auf jenem Konto am selben Tag jedenfalls zu rechnen.

5. Der von der Bf ins Treffen geführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.09.1992, 92/14/0083, lag kein mit dem Beschwerdefall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Im Rahmen der Abwicklung eines Geschäftes kam es in jenem Fall dazu, dass mit demselben Geschäftsvorgang verbundene Abflüsse und Zuflüsse in unterschiedlichen Geschäftsjahren anfielen und es dadurch zu einer die tatsächliche Gewinnspanne übersteigenden Steuerbelastung kam, worin der Verwaltungsgerichtshof, unter Verweis auf weitere Rechtsprechung, einen atypischen Vermögenseingriff erblickte; denn langfristig solle sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kein Unterschied ergeben; die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezwecke nämlich lediglich eine vereinfachte Gewinnermittlung.

(Capek/Gleixner/Rzeszut in Unger/Tanzer/Rzeszut [Hrsg], BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.03} [2022] zu § 236 BAO Rz 44)

Der Verwaltungsgerichtshof betonte in jener Entscheidung die betraglichen Relationen, aus denen der atypische Vermögenseingriff folgte: Aufgrund der Zuordnung einer Kaufpreiszahlung zum 2. Geschäftsjahr kam es zu einer Gewinnerhöhung im 1. Geschäftsjahr von (damals noch) 2,7 Mio. ATS bzw. einer Nachforderung an Einkommen- und Gewerbesteuer, für welche die

Nachsicht begehrt wurde, von rd. 1,8 Mio. ATS. Demgegenüber entstand im 2. Geschäftsjahr ein (nicht vortragsfähiger Verlust) iHv rd. 2 Mio. ATS, aufgrund welchen sich die Vorschreibungen an Einkommen- und Gewerbesteuer um 53.000 bzw. 42.000 ATS auf jeweils Null reduzierten.

Von einem in diesem Ausmaß vom Gesetzgeber unbeabsichtigten Vermögenseingriff kann im Beschwerdefall keine Rede sein. Die Dienstgeberbeitragspflicht für die Pensionsablässe iHv € 377.326,33 war Ausfluss der allgemeinen Gesetzeslage; es scheiterte lediglich die Inanspruchnahme der Begünstigungsbestimmung des § 41 Abs. 4 lit. f FLAG 1967 am vorzeitigen Zufluss der Zahlung bei G, was von der Bf ohne Weiteres vermieden werden hätte können. Betrachtet man die Relation der Abgabenfestsetzung zum zugrundeliegenden steuerauslösenden Tatbestand der Pensionsablässe von rund € 377.000,00, so stellt der Betrag von gegenständlich knapp € 19.000,00 keine anormale steuerliche Belastung dar. Das Verhältnis der Abgabenhöhe zum Jahresgewinn der Bf vermag entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag im Beschwerdefall keinen atypischen Vermögenseingriff iSd oben zitierten Rechtsprechung aufzuzeigen.

6. Eine Unbilligkeit der Einhebung lag im Beschwerdefall somit nicht vor. Damit lag die Bewilligung der beantragten Nachsicht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 13.09.2018, Ra 2017/15/0102, Rz 16, mwN).

Unzulässigkeit der 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. Das gegenständliche Erkenntnis orientiert sich an der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu § 236 BAO. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 17. August 2023