



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., K., L.-Straße 44, vertreten durch Bröll-Gasser, Steuerberater GmbH, 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, vom 1. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 2. Jänner 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge abgekürzt: Bw.) war bis zum 31.12.2003 handelsrechtlicher Geschäftsführer der B.-Handelsgesellschaft m.b.H., einer Komplementärgesellschaft der A.B.K. Ges.m.b.H & Co. Als solcher hatte er auf Grund seines im Jahre 1995 abgeschlossenen Anstellungsvertrages einen Firmenpensionsanspruch. Mit der im Jahr 2000 vorgenommenen Fixierung des Ausscheidens des Bw. als Geschäftsführer wurde dieser Pensionsanspruch in Höhe von brutto 16.000.000,00 S (1.162.765,35 €) schlagend, die Pensionsabfindung in der genannten Höhe im Dezember 2000 abgerechnet und gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 mit dem halben Durchschnittssteuersatz versteuert.

Mit Schreiben vom 24. August 2007 stellte der Bw. einen Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 gemäß § 295 a BAO und zwar insofern, als der nicht zugeflossene Teil der Pensionsabfindung von der Besteuerung ausgenommen werde. Zur

Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Bw. habe der Gesellschaft im Hinblick auf deren Ertrags- und Finanzlage 4.000.000,00 S (290.691,34 €) des Nettobetrages seiner Pensionsabfindung gestundet. Trotz intensivster jahrelanger nach Wissen des Bw. auch amtsbekannter Sanierungsbemühungen seitens der Gesellschaft sei ihm der noch offene Betrag nicht ausbezahlt worden. Im Juli 2007 seien sowohl die B.K. GmbH & Co als auch die B.-Handelsgesellschaft m.b.H. in Konkurs geraten. Der Bw. habe den offenen Abfindungsteilbetrages als Konkursforderung angemeldet und müsse nunmehr mit Ausnahme einer geringen Konkursquote mit einem endgültigen Ausfall rechnen. Über Jahre sei er von der neuen Unternehmensleitung getröstet und ihm seien weitere Teilzahlungen vorenthalten worden. Von einer klagsweisen Geltendmachung seiner offenen Ansprüche habe der Bw. deshalb Abstand genommen, weil ihm die mangelnde Liquidität der Gesellschaft vorgehalten worden sei. Dem Bw. sei klar gewesen, dass die Geltendmachung seiner Forderung unweigerlich zur Insolvenz der Gesellschaft geführt und somit wiederum den Ausfall der Restforderung bedeutet hätte. Bei der Abrechnung und Besteuerung der Pensionsabfindung im Jahr 2000 sei er aber davon ausgegangen, dass ihm letztendlich doch die gesamte Nettopensionsabfindung ausbezahlt werden könne. Auf Grund der nunmehr erfolgten Konkurseröffnung und dem daraus resultierenden jetzt feststehenden Forderungsausfall beim Bw. sei ein Ereignis eingetreten, dass abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand bzw. Umfang der Einkommensteuer 2000 habe. Der jetzt feststehende Forderungsausfall von rund einem Drittel seiner von ihm bereits versteuerten Pensionsabfindung stelle ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295 a BAO dar. Die genannte Norm ermögliche – zwecks Erzielung einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechenden materiell richtigen Besteuerung – die Berücksichtigung des im Jahr 2007 entstandenen Ausfalles bereits im Jahr 2000 (zum Uneinbringlichwerden einer Forderung als rückwirkendes Ereignis siehe BMF-Richtlinien zu § 295 a BAO Pkt. 2.3.2.5, 3.2.10. sowie 2.3.14. und EStR, Rz 5661, 6665 ff). Die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 habe in der Weise zu erfolgen, als nicht eine Bruttopensionsabfindung von 16.000.000,00 S (1.162.765,35 €), sondern nur zwei Drittel dieses Betrages, sohin 10.666.667,00 S (775.176,90 €), der Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu unterziehen seien.

Dem Abänderungsantrag beigelegt war ein korrigierter Lohnzettel für den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2000 sowie eine an das Konkursgericht gerichtete mit 21. August 2007 datierte Forderungsanmeldung des Bw. in Höhe von 362.054,41 € im Konkursverfahren „B. – Handelsgesellschaft m.b.H.“ In Letzterer wurde Folgendes ausgeführt:

„In § 12 meines Geschäftsführervertrages vom 2. Jänner 1995 wurde mir eine Zusage auf eine Alters- und Hinterbliebenenpension eingeräumt. Ende 2000 wurde mir dieser Pensionsanspruch mit einem Betrag von 16.000.000,00 S (1.162.765,35 €) abgefunden. Die Pensionsabfindung wurde in Höhe des genannten Betrages im Dezember 2000 abgerechnet

und versteuert. Der so ermittelte Nettobetrag der Pensionsabfindung wurde bis auf einen Betrag von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) ausbezahlt. Hinsichtlich des gestundeten Teilbetrages von 290.691,34 € wurden Zinsen in Höhe von 1% über dem Basiszinssatz bzw. (später) in Höhe des Euribors vereinbart. Auf Grund von anhaltenden Liquiditätsschwierigkeiten der Gemeinschuldnerin wurden bis zur Konkurseröffnung weder Kapital noch Zinsen ausbezahlt. Hinsichtlich des angeführten gestundeten Betrages von 290.691,34 € sind seit der Abrechnung und Versteuerung im Dezember 2000 bis zum Tag der Eröffnung des Konkursverfahrens Zinsen in Höhe von 71.363,07 € angefallen. Somit beträgt meine offene Forderung 362.054,41 €. Als Beweis dient die vorgenommene Abstimmung mit den Büchern der Gemeinschuldnerin. Ich melde die oben genannte Forderung im Konkursverfahren an und beantrage diese Forderung in der allgemeinen Klasse der Konkursgläubiger festzustellen.“

Mit Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 2. Oktober 2007 wurde der gemäß § 295 a BAO gestellte Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 abgewiesen. In der Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, dieser im Zusammenhang mit dem Forderungsausfall aus der Pensionsabfindung stehende Antrag sei verfehlt. Denn bei der Veranlagung blieben Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 sowie die darauf entfallende Lohnsteuer außer Ansatz (§ 41 Abs. 4 leg.cit.). Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2000 ergäbe sich daher selbst dann nicht, wenn das Antragsvorbringen zutreffen würde. Es werde auch darauf hingewiesen, dass der dem Antrag beigelegte Lohnzettel unrichtig ausgefüllt worden (fehlende Kennziffer 226, damit falsche Kennziffer 230 und 245, falsche Kennziffer 260) und zudem nicht einmal unterschrieben sei. Angemerkt werde weiters, dass dem Finanzamt Bregenz seinerzeit ein Lohnzettel überspielt worden sei, der die Pensionsabfindung ebenfalls nicht enthalten habe. Wie obig ausgeführt, hätte dieser Umstand jedoch zufolge § 41 Abs. 4 EStG 1988 keinen Einfluss auf den Bescheid gehabt.

Fest stehe, dass die Pensionsabfindung in Höhe von brutto 16.000.000,00 S (1.162.765,35 €) zur Gänze der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG in der für das Jahr 2000 geltenden Fassung (Hälftesteuersatz) unterworfen worden sei. Im Hinblick auf die drohende Steuerverschärfung ab 2001 und die Besteuerung nach dem Zuflussprinzip gehe das Finanzamt davon aus, dass die Bezüge auch zur Gänze zugeflossen seien, der Bw. jedoch gleichzeitig einen Teil hievon (4.000.000,00 S bzw. 290.691,34 €) der Dienstgeberin wieder als Darlehen zur Verfügung gestellt habe. Für eine solche Kreditierung eines Teiles der versteuerten und damit zugeflossenen Pensionsabfindung spreche die Vereinbarung bzw. Vornahme einer Verzinsung von 1% über dem Basiszinssatz bzw. über dem Euribor. Überdies hätte auch die Möglichkeit einer Teilabfindung bestanden, bei der nur für den ausbezahlten Teil die Lohnsteuer einzubehalten gewesen wäre. Bei Nichtzutreffen dieser Feststellungen wäre zu unterstellen, dass die Dienstgeberin des Bw. die Pensionsabfindung auch in dem Maße der Lohnbesteuerung unterworfen hätte, in dem der Betrag gar nicht zugeflossen sei. Da der Lohnsteuerabzug strikte nur nach dem Zuflussprinzip vorzunehmen sei, läge somit eine

zu Unrecht erfolgte Einbehaltung von Lohnsteuer vor. Ein Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltenen Beträgen könne gemäß § 240 Abs. 3 BAO aber lediglich bis zum Ablauf des auf das Jahr der Einbehaltung folgenden fünften Kalenderjahres gestellt werden. Infolge Ablaufs dieser Frist mit 31.12.2005 sei eine Rückerstattung nicht mehr möglich.

In der Folge beantragte der Bw. mit Schreiben vom 23. Oktober 2007, das Finanzamt möge die von ihm im Jahr 2000 getragene Lohnsteuer im Zusammenhang mit der Besteuerung der Pensionsabfindung insoweit nachsehen, als es zu keinem (endgültigen) Zufluss gekommen sei. Dabei handle es sich um einen Lohnsteuerbetrag in Höhe von 96.897,11 € (1.333.333,33 S). In der Begründung wurde zunächst auf die Ausführungen im obig dargestellten Abänderungsantrag verwiesen sowie auf die im diesen Antrag abweisenden Bescheid. Ergänzend wurde im Wesentlichen sinngemäß ausgeführt, zwischen den Beteiligten sei von vornherein klar gewesen, dass auf Grund der anhaltenden Liquiditätsschwierigkeiten des Unternehmens die sofortige Auszahlung des gesamten Nettobetrages nicht möglich sein werde. Allein auf Grund dieser Tatsache ergebe sich die sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Hinblick auf den nicht ausbezahlten Teilbetrag der Nettopensionsabfindung (ein Drittel). Nach § 236 Abs. 2 BAO finde Abs. 1 auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten Anwendung. Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ergebe sich aber auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des Finanzamtes im Abweisungsbescheid vom 2. Oktober 2007. Dort werde der Standpunkt vertreten, die Bezüge seien zur Gänze zugeflossen und gleichzeitig sei ein Teilbetrag in Höhe von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) der Dienstgeberin wieder als Darlehen zur Verfügung gestellt worden. Da steuerlich ein Zufluss anzunehmen sei, sobald der Steuerpflichtige die volle Verfügungsmacht über einen Geldbetrag erhalte (EStR, Rz 4601), dürfe bei richtiger rechtlicher Würdigung jedoch keinesfalls ein gänzlicher Zufluss mit anschließender Darlehensgewährung angenommen werden. Denn der Bw. habe zu keinem Zeitpunkt die volle Verfügungsmacht über die strittigen 4.000.000,00 S (290.691,34 €) gehabt. Hätte er die volle Verfügungsmacht gehabt und frei über die Verwendung des Geldbetrages entscheiden können, so hätte der Bw. den Geldbetrag keinesfalls weiter bei der Arbeitgeberin belassen, über deren finanzielle Verhältnisse und Probleme er als Geschäftsführer bestens informiert gewesen sei. Zudem gelte für die Stundung eine Verzinsung von 1% über dem Basiszinssatz (Stand Ende 2000 somit $4,25\% + 1\% = 5,25\%$). Demgegenüber habe die damalige Sekundärmarktrendite für festverzinsliche Wertpapiere auf dem österreichischen Rentenmarkt (Emittenten gesamt) 5,36% betragen. Wäre der Bw. frei entscheidungsbefugt gewesen, hätte er dem Unternehmen kein Darlehen zu einem Zinssatz gegeben, der unter jenem für ein Investment in festverzinsliche Wertpapiere mit null Risiko liege. Gerade die im Ertragsteuerrecht maßgebliche wirtschaftliche Betrachtungsweise ergebe daher, dass die 4.000.000,00 S

(290.691,34 €) dem Bw. nie zugeflossen seien und die Besteuerung im Ausmaß des nicht zugeflossenen Drittels zu Unrecht vorgenommen worden sei. In dieser unrechtmäßigen Besteuerung liege jedenfalls eine sachliche Unbilligkeit. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege aber auch vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (Ritz, BAO, § 236 Rz 11). Selbst wenn man bei Anwendung des Gesetzes daher zum Ergebnis käme, es sei tatsächlich ein Zufluss erfolgt, ergäbe sich die sachliche Unbilligkeit auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles, konkret durch die aufgezwungene Stundung des Teilbetrages von 4.000.000,00 S (290.691,34 €). Dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, ein Zufluss mit einer derart geringen Verfügungsmacht solle besteuert werden, wenn der schlussendliche Zufluss mit der vom Gesetz geforderten vollen Verfügungsmacht anschließend nicht erfolge. Der Nachsichtsbetrag in Höhe von 96.897,11 € (1.333.333,33 S) an zuviel bezahlter Lohnsteuer errechne sich Folgendermaßen:

Vorgenommene Besteuerung

Brutto in ATS	Steuersatz	Steuer in ATS	Netto in ATS
50.000,00	0,00	0,00	
50.000,00	21,00	10.500,00	
200.000,00	31,00	62.000,00	
400.000,00	41,00	164.000,00	
15.300.000,00	50,00	7.650.000,00	
16.000.000,00		7.886.500,00	
	Hälftesteuersatz	3.943.250,00	12.056.750,00

Richtige Besteuerung

Brutto in ATS	Steuersatz	Steuer in ATS	Netto in ATS
50.000,00	0,00	0,00	
50.000,00	21,00	10.500,00	
200.000,00	31,00	62.000,00	
400.000,00	41,00	164.000,00	
9.966.666,67	50,00	4.983.333,34	
10.666.666,67		5.219.833,34	
	Hälftesteuersatz	2.609.916,67	8.056.750,00

Differenz zwischen vorgenommener und richtiger Besteuerung

Steuer in ATS	Steuer in Euro	Differenzbetrag netto in ATS	Differenzbetrag netto in Euro
1.333.333,33	96.897,11	4.000.000,00	290.691,34

Mit Bescheid vom 2. Jänner 2008 wurde dieses Nachsichtsansuchen mit der im Wesentlichen folgenden Begründung abgewiesen: Das Finanzamt habe bereits im Bescheid, mit dem der gemäß § 295 a BAO gestellte Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 abgewiesen worden sei, Bedenken gegen das Vorbringen geäußert, die Pensionsabfindung sei im Dezember 2000 nicht zur Gänze zugeflossen. Dennoch vertrete der Bw. weiterhin die Auffassung, es sei kein gänzlicher Zufluss erfolgt. Werde der Ansicht des Bw. aber gefolgt, hätte die Arbeitgeberin nur für jenen Teil der Pensionsabfindung Lohnsteuer einbehalten und abführen müssen bzw. dürfen, der auf den (aus ihrer Sicht) abgeflossenen Teil entfalle. Hinsichtlich des Betrages von brutto 5.333.333,33 S (387.588,45 €) wäre somit mangels Zuflusses im Sinne des § 19 EStG 1988 die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer zu Unrecht erfolgt. Auch die vermutlich im Hinblick auf die Steuerverschärfung für Pensionsabfindungen ab 2001 vorgenommene Versteuerung mit dem Hälftesteuersatz wäre rechtswidrig vorgenommen worden. Der Bw. hätte somit nach wie vor einen Anspruch gegen seine ehemalige Arbeitgeberin im Ausmaß von brutto 5.333.333,33 S (387.588,45 €), den er im Konkursverfahren zu betreiben hätte. Die Arbeitgeberin des Bw. hätte bei Vorliegen eines unter des § 78 Abs. 3 EStG 1988 zu subsumierenden Sachverhaltes und einer sich daraus ergebenden als unrichtig erwiesenen Selbstbemessung der Lohnsteuer für Dezember 2000 unter Nachweis der entsprechenden Voraussetzungen innerhalb der gesetzlichen Fristen einen Antrag auf Festsetzung der Lohnsteuer gemäß § 201 BAO stellen müssen. Versäumte Fristen und Berufungen könnten aber nicht im Wege der Nachsicht saniert werden.

Bei Annahme eines gänzlichen Zuflusses der Pensionsabfindung im Dezember 2000 und einer gleichzeitig vorgenommenen Kreditierung des verbliebenen Nettobetrages von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) an die Arbeitgeberin sei die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer zu Recht erfolgt. Für eine bewusste und gewollte Versteuerung der gesamten Pensionsabfindung trotz Möglichkeit einer Teilabfindung spreche die ab 2001 verschärfte Gesetzeslage und die Verzinsung des „Guthabens“ bei der Arbeitgeberin. In der Verfügung eines Teiles der Pensionsabfindung (gleichzeitige verzinsliche Kreditierung an die Arbeitgeberin) liege eine Einkommensverwendung. Deren wirtschaftliches Risiko liege beim Verwender und könne nicht über das Institut der Abgabennachsicht auf die Allgemeinheit verlagert werden. Der Verlust des Kapitalstammes sei Ausfluss des allgemeinen wirtschaftlichen Risikos und die Versteuerung der Pensionsabfindung gemäß den im Jahr 2000 in Kraft stehenden Normen wäre eine Auswirkung dieser generellen Normen. Von einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Auswirkung könne nicht gesprochen werden, wenn nach Verwendung eines Teiles

der zustehenden Pensionsabfindung als Kredit an die Arbeitgeberin nach sieben Jahren auf Grund der Insolvenz der (ehemaligen) Arbeitgeberin ein Forderungsverlust eintrete. Wäre mit der versteuerten Pensionsabfindung eine andere Kapitalanlage (z.B. Aktien) angeschafft worden und diese sieben Jahre später verlustig gegangen, hätte dies auch nicht zu einer Nachsicht der damaligen Lohnsteuer geführt. Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit sei daher zu verneinen.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit sei angesichts der wirtschaftlichen Lage des Bw. zu verneinen und sei auch nicht behauptet worden.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde auf die Ausführungen im Nachsichtsantrag verwiesen. Unter Vorlage von Beweismitteln (ergänzende Vereinbarung zum Geschäftsführervertrag vom 2. Jänner 1995, Überweisungsbeleg betreffend die Überweisung von 12.000.000,00 S (872.074,01 €) von der AB. an den Bw. sowie Überweisungsbeleg betreffend die Eilüberweisung von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) vom Bw. an die AB) wurde Folgendes ausgeführt: Aus der ergänzenden Vereinbarung zum Geschäftsführervertrag, insbesondere aus den Absätzen über die Sofortauszahlung der gesamten Pensionsabfindung und die umgehende Rückzahlung des Teilbetrages von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) sei ersichtlich, dass der Bw. auf Grund der bestehenden Vereinbarung zu keinem Zeitpunkt über den verfahrensgegenständlichen Teil der Pensionsabfindung verfügt habe. Das Unternehmen sei damals nicht bereit und nicht im Stande gewesen, dem Bw. die gesamte Nettopensionsabfindung auszubezahlen. Auch die damalige Hausbank der AB. sei in die Gespräche, Vereinbarungen und überdies in die Zahlungsabwicklung betreffend die Pensionsabfindung des Bw. eingebunden gewesen und habe eine sofortige Auszahlung des gesamten Betrages ausgeschlossen. Die Bank habe so dafür gesorgt, dass der betreffende Teilbetrag nicht an den Bw. ausbezahlt werde. Sie hätte auch die Auszahlung nie finanziert. Die konkrete Zahlungsabwicklung sei aus den beiliegenden Überweisungsbelegen ersichtlich. So seien am 28. Dezember 2000 12.000.000,00 S (872.074,01 €) auf ein Konto des Bw. bei derselben Bank überwiesen worden. Bereits am 29. Dezember 2000 habe die Bank per Eilüberweisung die Rücküberweisung an die AB durchgeführt. Dieser Vorgang sei ohne direkte Einbindung des Bw. lediglich in Vollziehung der der Bank bekannten ergänzenden Vereinbarung zum Geschäftsführervertrag erfolgt. Der Bw. habe zu keinem Zeitpunkt frei über die 4.000.000,00 S (290.691,34 €) disponieren können. Es werde nochmals festgehalten, dass der Bw. im Fall der vollen Verfügungsmacht und Dispositionsmöglichkeit sowohl aus Risiko- als auch aus Zinsüberlegungen keinesfalls sein Geld bei der AB. angelegt hätte. Im Übrigen seien auch die vereinbarten Zinsen nie an den Bw. bezahlt worden. Die obigen Ausführungen zeigen, dass steuerlich kein Zufluss anzunehmen sei, weil der Bw. nie die volle Verfügungsmacht über den Geldbetrag erhalten

habe (EStR Rz 4601, Doralt, EStG, § 19, Rz 8). Daher sei die Besteuerung des Betrages von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) zu Unrecht erfolgt und somit als unbillig im Sinne des § 236 BAO anzusehen. Wäre diese Besteuerung unter Ausklammerung des § 236 leg.cit. rechters, so würde diesfalls im Einzelfall durch die Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintreten (Ritz, BAO, § 236 Rz 11), konkret würde ein nie erzielter Einkommen besteuert werden.

Das Nachsichtersuchen könne auch nicht unter Verweis auf bestehende Ansprüche gegen die Arbeitgeberin abgewiesen werden. Dem Steuerrecht seien Verfahrenstitel bekannt, mittels derer der Lohnsteuerpflichtige durch den Arbeitgeber zu Unrecht einbehaltene Beträge direkt von der Abgabenbehörde zurückverlangen könne (§ 240 Abs. 3 BAO). Diese Rückzahlungsanträge würden auch nicht unter Verweisung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber abgewiesen. Sie seien lediglich gegenüber einer noch möglichen Veranlagung subsidiär, bei der es aber wiederum zur Rückzahlung der Steuer durch die Abgabenbehörde komme. Auch der Verweis auf die Möglichkeit der Arbeitgeberin, einen Antrag auf Festsetzung der Lohnsteuer gemäß § 201 BAO (richtig: § 202 BAO) zu stellen, führe nicht zur Verneinung einer Unbilligkeit. Nach § 202 Abs. 2 leg.cit. bestehe für den Arbeitgeber keine Möglichkeit für einen Antrag auf Festsetzung der Lohnsteuer, soweit dem Arbeitnehmer die Möglichkeit nach § 240 Abs. 3 BAO offen stehe. Auch insofern habe somit eine Lohnsteuerkorrektur im Verhältnis Arbeitnehmer – Abgabenbehörde den Vorrang.

Ein Rückzahlungsantrag nach § 240 Abs. 3 BAO sei aus zeitlichen Gründen für den Bw. nicht mehr durchführbar. Gerade dann, wenn bei Anwendung der Gesetze kein Verfahrenstitel mehr möglich sei und hierdurch ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, liege eine sachliche Unbilligkeit vor. Dies sei hier der Fall, weil eine Steuer für ein nie erzielter Einkommen bezahlt worden sei.

Ergänzende Vereinbarung zum Geschäftsführervertrag vom 27.4.2001/9.5.2001 (Auszug)

„In Ergänzung zu § 2 des Geschäftsführervertrages vom 2. Jänner 1995 (Vertragsbeginn, Vertragsdauer):

Dem Bw. wird das Recht zur Sofortauszahlung des gesamten Pensionsanspruches in Höhe des vereinbarten Wertes von ATS 16.000.000,00 (1.162.765,35 €) von den Gesellschaftern einvernehmlich zugesprochen. Die Auszahlung der gesamten Pensionsabfindung abzüglich der gesetzlichen Lohnsteuer erfolgt zum 28.12.2000.

Der Bw. gewährt der AB. ein Darlehen in Höhe von ATS 4.000.000,00 (290.691,34 €), das – vorbehaltlich der im Unternehmen vorhandenen Liquidität - in drei gleichen Kapitalraten in Höhe von je ATS 1.333.333,33 (96.897,11 €) am 15.12.2003, 15.12.2004 und 15.12.2005 zu tilgen ist. Das Darlehen wird - identisch den Gesellschafterkonten - mit einem Jahreszinssatz in Höhe von 1% über dem Basiszinssatz verzinst.

Voraussetzung für die Tilgung zu den genannten Fristen ist es, dass die Liquiditätssituation des Unternehmens die Auszahlung zulässt.

Ob eine Auszahlung zu den vereinbarten Zeitpunkten unter Berücksichtigung der Liquiditätslage für das Unternehmen vertretbar ist, wird durch den Wirtschaftsprüfer des Unternehmens, die Bröll Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH Kommanditpartnerschaft beurteilt. Hierzu erfolgt zeitnah eine kurzfristige Liquiditätsplanung.“

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. In seiner Stellungnahme führte der Amtsbeauftragte aus, aus der vorgelegten Ergänzung zum Geschäftsführervertrag ergebe sich eindeutig, dass der gesamte Nettobetrag (12.000.000,00 S (872.074,01 €)) zugeflossen sei, gleichzeitig aber wiederum ein Betrag von 4.000.000,00 S (290.691,34 €) als Darlehen an die Dienstgeberin hingegeben worden sei. Der Verlust dieses Betrages infolge des Konkurses der Dienstgeberin sei aber Ausfluss des allgemeinen wirtschaftlichen Risikos. Sollte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise aber davon auszugehen sein, dass die Einräumung des Darlehens zwangsweise erfolgt sei (eine Vollauszahlung somit nur zum Zwecke der Lukrierung der auslaufenden Steuerbegünstigung vorgenommen worden sei), wäre der Berufung dennoch nicht Folge zu geben. Denn diesfalls hätte die Dienstgeberin zuviel Lohnsteuer (für nicht zugeflossene Bezüge) abgeführt. Daraus resultiere die Unrichtigkeit der Selbstbemessung der Lohnsteuer 12/2000 und die Dienstgeberin hätte nach § 201 BAO vorgehen müssen.

In dem auf Anregung der steuerlichen Vertretung des Bw. am 16. Juli 2008 durchgeführten Erörterungstermin hat der Bw. ergänzend das Zustandekommen der gegenständlichen Pensionsregelung dargestellt. So habe das Unternehmen zum Zeitpunkt seines Eintritts zu einem skandinavischen Konzern gehört. Die Politik dieses Konzerns sei gewesen, Vorsorge für Mitarbeiter in Führungspositionen auch für die Zeit nach deren Ausscheiden zu treffen. Die laufenden Bezüge von Managern seien daher so berechnet worden, dass nach Beendigung der Tätigkeit im Unternehmen großzügige Firmenpensionen gewährt werden konnten. Für ein Unternehmen seien immer die Gesamtkosten von Bedeutung, hohe Firmenpensionen fänden daher ihren Niederschlag in niedrigeren laufenden Bezügen. Unter der Leitung des Bw. sei das Unternehmen erfolgreich gewesen, es habe Gewinne gemacht und diese entsprechend versteuert. Kurz vor dem Ausscheiden des Bw. sei die wirtschaftliche Situation in der Branche allerdings auf Grund der Zunahme von Importen aus Fernost zunehmend schwieriger geworden. Als Folge hätten – trotz des international guten Rufes des Unternehmens - auch Arbeitsplätze abgebaut werden müssen. Da der Bw. bestrebt gewesen sei, die Arbeitsplätze in der Region zu erhalten, habe er als eine seiner letzten Maßnahmen als Geschäftsführer, das Unternehmen nach Österreich gebracht und mit dem in Deutschland bestehenden zweiten Unternehmen zusammengeführt. Dadurch hätten in H. zwischen 100 bis 120 Arbeitsplätze geschaffen werden können und das Unternehmen sei durch die Betriebszusammenführung auch international konkurrenzfähig gewesen. So habe der Umsatz zum Zeitpunkt seines Ausscheidens im Dezember 2003 noch 20 Millionen Euro betragen. Nach dem Ausscheiden

des Bw. seien aber - zumindest aus seiner Sicht – falsche Entscheidungen getroffen worden, die letztendlich zum Konkurs geführt hätten. Ursache dafür sei unter anderem ein Generationenwechsel bei den Gesellschaftern gewesen mit der Folge, dass bereits während der aktiven Zeit des Bw. entstandene Pläne, die er bei seinem Nachfolger deponiert habe, nicht realisiert worden seien. Eine seiner Grundideen sei eine auch von V. Unternehmen praktizierte internationale Kooperation gewesen, wofür es zwei potentielle Kooperationspartner gegeben hätte. Im Juli 2007 sei dann die Konkurseröffnung erfolgt, trotz eines noch im Jahr 2007 erzielten Umsatzes von knapp 10 Millionen Euro. Da die Intension des Bw. immer der Erhalt der Mitarbeiter und des Unternehmens in der Region, also in V, gewesen sei, habe ihn die von anderen zu verantwortende Entwicklung des Unternehmens sehr getroffen. Aus der Konkursmasse sei dann eine Auffanggesellschaft gegründet und das Unternehmen an einem bekannten Sanierer im Lande verkauft worden. Als Folge hätten sich die Arbeitsplätze mehr als halbiert und zur Zeit werde die Produktion nach U. ausgelagert. Seit etwa zehn Tagen sei auch die Konkursquote bekannt. Diese betrage 25% und zeige, dass es nicht unbedingt zum Konkurs hätte kommen müssen. Die Berufung werde daher insofern eingeschränkt, als lediglich die Nachsicht jener Lohnsteuer begeht werde, die auf die nicht zugeflossenen 3.000.000,00 S (218.018,50) entfalle.

Zu den Vorgängen im Jahr 2000 - dem Zeitpunkt der Auszahlung der Pensionsabfindung - wurde ergänzend ausgeführt, in diesem Jahr habe ungünstigerweise auch die Betriebszusammenlegung mit den damit verbundenen Großinvestitionen, unter anderem der Errichtung des Neubaus in H., stattgefunden. Die finanzierende Bank, die die Betriebszusammenlegung als wirtschaftlich sinnvoll erachtet habe, habe klargestellt, dass der dafür benötigte zusätzliche Kredit nur unter der Bedingung einer nicht gänzlichen sofortigen Auszahlung der Pensionsabfindung gewährt werde. Zum Vorwurf, der Bw. habe bei Annahme eines nur teilweisen Zuflusses der Pensionsabfindung im Jahr 2000 die lediglich bis Ende dieses Jahres bestandene Steuerbegünstigung zu Unrecht ausgenutzt, werde angemerkt, diese Vorgangsweise sei damals allgemein übliche Praxis gewesen. Zudem werde darauf hingewiesen, dass nach den Lohnsteuerrichtlinien Teilzahlungen möglich seien, Pensionsabfindungen also auch in Raten bezahlt werden durften. Wäre eine spätere Auszahlung, wie erhofft, möglich gewesen, wäre also die Selbstbemessung richtig gewesen. Der Bw. sei jedenfalls bis zur Konkurseröffnung davon ausgegangen, dass das Unternehmen nicht in Konkurs gehen werde. Denn um einen Fortbestand des Unternehmens zu ermöglichen, hätte von den Gesellschaftern nur ein minimalen Betrag eingebracht werden müssen. Diese geringfügige Einlage sei eine Bedingung der Bank für die Bereitstellung eines Übergangskredites gewesen, den das Unternehmen, ein Saisonbetrieb, zur Vorfinanzierung des Herbstgeschäftes benötigt hätte. Dazu seien die Gesellschafter aber nicht bereit gewesen.

Die wirtschaftlichen Probleme des Unternehmens wären aber auch, wie dargelegt, bei Zustandekommen der Kooperation, sofort gelöst gewesen. Der Bw., der auf eine solche Kooperation und als Folge der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens vertraut habe, habe daher seine Forderung bis zur Konkurseröffnung nicht einfach abgeschrieben. Er habe vielmehr ständig mit einer solchen Zahlung gerechnet. Die dazu nötigen Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens habe sich der Bw. besorgt. Er habe sich auch in regelmäßigen Abständen mit seinem Nachfolger getroffen, der ihm ein sehr positives Bild über die Ertragssituation vermittelt habe. Dass keine Zahlung mehr erfolgen werde, sei also erst mit der Konkurseröffnung im Jahr 2007 offensichtlich geworden. Zur Frage, weshalb der Bw. keinen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO gestellt habe, als die in der ergänzenden Vereinbarung zum Anstellungsvertrag geregelten Fristen ergebnislos verstrichen seien, werde angemerkt, dass Ratenzahlungen laut dieser Vereinbarung ausdrücklich nur bei entsprechender Liquidität zu erfolgen hatten. Ein Antrag auf Korrektur der Steuer sei auch deshalb zu keinem Zeitpunkt in Erwägung gezogen worden, weil das für den Bw. gleichbedeutend mit einer Abschreibung seiner Forderung gewesen wäre. Anträge zur Prüfung der Liquidität seien aber wiederholt gestellt worden.

Bei diesem Erörterungstermin wurde auch der rechtliche Standpunkt durch den steuerlichen Vertreter des Bw. nochmals ausführlich erläutert. Dieser legte sinngemäß dar, die Nachsicht diene der Herstellung der Rechtsrichtigkeit. Hätte der Gesetzgeber den Rechtsfrieden über die Gerechtigkeit gestellt, wäre eine Nachsicht bereits entrichteter Abgaben weiterhin nur innerhalb der Verjährungsfrist möglich. Der Gesetzgeber habe aber diese Befristung beseitigt. Da die Nachsicht immer das letzte Mittel sei um Steuergerechtigkeit durchzusetzen, sei eine sachliche Unbilligkeit gerade dann zu bejahen, wenn die Gesetze keine Richtigstellung mehr zuließen. Daher sei auch die Rechtsmeinung unzutreffend, dass eine Nachsicht nicht zu gewähren sei, wenn es der Pflichtige versäumt habe, rechtzeitig einen Antrag auf Richtigstellung zu stellen. Denn solange andere verfahrensrechtliche Möglichkeiten für eine Richtigstellung bestünden, bedürfe es keiner Nachsicht. Daraus könne aber nicht der Schluss gezogen werden, dass nach Fristablauf (z.B. der des § 240 Abs. 3 BAO) immer von sachlicher Unbilligkeit auszugehen sei. Nur wenn im Einzelfall besondere Umstände vorlägen, sei eine solche auch dann möglich, wenn Anträge gestellt hätten werden können. Verwiesen werde auf Stoll, BAO-Kommentar, der auf S. 2419 wörtlich ausführe, „Billigkeit verlange somit eine Korrektur der Wirkung des Gesetzes im Einzelfall, um so Recht im Sinne von Gerechtigkeit verwirklichen zu können. Billigkeit soll der Maßstab dafür sein, was im Einzelfall gerecht sei“. Somit sei zu unterscheiden, ob Recht ganz generell oder lediglich im Einzelfall zu einer bestimmten Situation geführt habe. Da dem Einkommensteuerrecht das Prinzip der Leistungsfähigkeit zu Grunde läge, solle nur ein Zufluss besteuert werden. Der vorliegende

Fall sei mit der Vornahme einer als sachlich unbillig angesehenen Doppelbesteuerung vergleichbar. Zwar läge gegenständlich nur eine einfache Versteuerung vor, das versteuerte Einkommen sei aber nie erzielt worden.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2008 ergänzte der steuerliche Vertreter des Bw. sein bisheriges Vorbringen dahingehend, dass die frühere Arbeitgeberin des Bw. im Jahr 2005 Umschuldungsverhandlungen mit den Banken geführt habe. Als Ergebnis sei dem Unternehmen ein Schuldnachlass in Höhe von 2.300.000,00 € gewährt worden. Für den Bw. sei dieser Schuldnachlass ein weiteres Indiz dafür gewesen, dass seine offenen Ansprüche jedenfalls in absehbarer Zeit ausbezahlt werden würden. Dieser Umstand sei auch ausschlaggebend dafür gewesen, dass bis Ende 2005 kein Antrag gemäß § 240 Abs. 3 gestellt worden sei.

Bezüglich der behördlich vertretenen Rechtsmeinung, eine Nachsicht sei im Fall unterlassener Anträge nicht möglich, werde ergänzend auf die Ausführungen in Ritz, BAO³, § 236 Rz 14, verwiesen. Danach diene eine Nachsicht nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem in Berufungen) nachzuholen. Bei dieser Judikatur gehe es daher nicht schlechthin um Anträge im weitesten Sinne, sondern vor allem um Einwendungen im Zusammenhang mit der Abgabefestsetzung. So habe der VwGH judiziert, dass die Abgabennachsicht nicht das geeignete Mittel sei, um möglichen, aber unterbliebenen Einwänden gegen Sachbescheide zum Durchbruch zu verhelfen (VwGH 19.3.1998, 96/15/0067; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 17.10.2001, 98/13/0073). Auch Stoll grenze hiezu die verfahrensrechtsbedingten Härten ab. In diesem Sinne werde bei Stoll, BAO, S 2421 f, Folgendes ausgeführt: *„Können verfahrensrechtsbedingte auf das konkrete Abgabenschuldverhältnis einwirkende Unbilligkeiten nicht auf dem Rechtsweg beseitigt werden, so kann für diese die Anwendung des § 236 eher in Betracht kommen.Weitere Fälle, die vor allem im Periodensystem, also im zeitraumbezogenen Veranlagungsprinzip und in den verfahrensrechtlichen Beschränkungen der Aufrollung rechtskräftiger Bescheide ihren Grund haben, ferner Fälle, die ihre Ursache beispielsweise in Behördenauskünften haben, sind beliebig aufzählbar.“* Und auf S. 2430 heiße es bei Stoll, a.a.O.: *„In Fortführung dieser Überlegungen.....müssten somit als sachliche Billigkeitsgründe, die eine Nachsicht wegen Unbilligkeit der Einhebung rechtfertigen, vor allem solche gelten, die sachverhaltsbezogen in der Tatsache der Existenz der einzuhebenden Abgabenschuldigkeit gelegen sind, aber die zu Härten führende Unzumutbarkeit und Unverhältnismäßigkeit vor allem in den verfahrensmäßigen Besonderheiten des Zustandekommens und der Durchsetzung des Abgabenspruches ihre Ursache haben. Die nachsichtsbegründende sachliche Unbilligkeit müsste so gesehen letztlich auf die besondere verfahrensmäßige Entstehung der*

ausstehenden Abgabenschuld zurückzuführen sein. Sie dürfte hingegen nicht im legistischen Bereich, sowie nicht im schuldbegründeten materiellen Recht, ihre Ursache haben.“

Aus obigen Rechtsmeinungen ergebe sich, dass ein unterlassener Antrag nach § 240 BAO nicht eo ipso zum Ausschluss einer Nachsicht führe. Das Verfahrensrecht der BAO nehme dem Bw. die Möglichkeit, die Abgabenbemessung richtig stellen zu lassen. Das führe auf Grund der Umstände des Einzelfalles – insbesondere der Tatsache, dass der Bw. jahrelang von Seiten des Unternehmens hingehalten worden sei und im Endeffekt wider Erwarten die ihm zustehende Pensionsabfindung nicht zur Gänze erhalten habe – zur sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, nämlich zum Eintritt eines vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnisses im Einzelfall.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Einbehaltung von Lohnsteuer durch die Abgabenbehörde, die für eine Pensionsteilabfindung entrichtet wurde, die der Arbeitnehmer (Bw.) letztendlich nicht erhalten hat, sachlich unbillig ist.

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 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit wurde nicht behauptet und kann, da die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen hat, außer Betracht bleiben (siehe dazu Ritz, BAO³, § 236, Tz 4).

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, 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 anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091, VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265). Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn

lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt, für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte Vorsorge treffen müssen. Ist die Abgabeneinhebung im Einzelfall aber nicht bloße Auswirkung oder Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges genereller Abgabennormen, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit sein.

Der Bw. sieht das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im Wesentlichen darin, dass eine Pensionsabfindung in Höhe von brutto 16.000.000,00 S (1.162.765,35 €) besteuert worden sei, er jedoch lediglich zwei Drittel dieses Betrages erhalten habe. Es sei von vorneherein klar gewesen, dass eine sofortige Auszahlung des Gesamtbetrages auf Grund der Liquiditätsschwierigkeiten seiner Arbeitgeberin nicht durchführbar sei. Gerade wegen der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei daher ein Zufluss eines Drittels der Pensionsabfindung zu verneinen. Beweis dafür, dass er zu keinem Zeitpunkt über ein Drittel der Pensionsabfindung frei disponieren habe können, seien die geringe Verzinsung des Stundungsbetrages (1% über dem Basiszinssatz bzw. Euribor) und das durch die finanziellen Probleme der Dienstgeberin bedingte wirtschaftliche Risiko. Der Bw. verweise überdies auf die beigebrachte ergänzende Vereinbarung zum Geschäftsführervertrag sowie die übermittelten Überweisungsbelege (siehe dazu oben). Auch aus diesen Unterlagen sei ersichtlich, dass die Arbeitgeberin des Bw. zur sofortigen Auszahlung des Gesamtbetrages weder bereit noch im Stande gewesen sei. Die Besteuerung des nicht zugeflossenen Teiles der Abfindung sei daher zu Unrecht erfolgt und deshalb sachlich unbillig. Selbst wenn entgegen der Rechtsauffassung der Bw. ein Zufluss der gesamten Abfindungssumme bejaht werden würde, ergäbe sich die sachliche Unbilligkeit auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles, konkret durch die aufgezwungene Stundung eines Drittels der ihm vertraglich zustehenden Abfindung. Dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, ein Zufluss mit einer derart geringen Verfügungsmacht solle besteuert werden, wenn der schlussendliche Zufluss mit der vom Gesetz geforderten vollen Verfügungsmacht anschließend nicht erfolge.

Die maßgebende Norm für die zeitliche Zuordnung von Einnahmen im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten ist § 19 Abs. 1 EStG 1988. Danach ist generell auf den Zufluss abzustellen, der zu jenem Zeitpunkt als verwirklicht gilt, zu dem der Empfänger der Einnahmen über diese rechtlich und wirtschaftlich frei verfügen kann. Der Bw., der den Zufluss eines Drittels der Pensionsabfindung verneint, kann sich dabei auf die bei Taucher, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, Wien 1983, vertretene Rechtsmeinung stützen, wonach nur ein endgültiger Zufluss als solcher angesehen werden kann.

Voraussetzung dafür ist allerdings die Erbringung eines Nachweises bzw. die Glaubhaftmachung, dass zwischen den Parteien von vorneherein Einvernehmen darüber

bestand, dass der Betrag zurückzuzahlen ist. Wird diese vereinzelt gebliebene Rechtsmeinung (siehe dazu die bei Doralt, EStG, 10. Auflage, § 19 Tz 7 ff, zitierten Judikate) für zutreffend erachtet, wäre hinsichtlich eines Betrages von brutto 5.333.333,33 S (387.588,45 €) von der Arbeitgeberin des Bw. Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt worden. Diese in Widerspruch zu § 19 Abs. 1 EStG 1988 stehende Abfuhr von Lohnsteuer wäre aber korrigierbar gewesen und zwar entweder durch Erlangung eines „Gutschriftenbescheides“ gemäß § 202 BAO seitens der Abfuhrpflichtigen oder durch den Lohnsteuerpflichtigen gemäß § 240 Abs. 3 BAO. Auf Grund dieser Korrekturmöglichkeit bzw. der Untätigkeit in der Rechtsverfolgung ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu verneinen. Denn, wie obig ausgeführt wurde, setzt sachliche Unbilligkeit unter anderem voraus, dass das vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigte Ergebnis vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbar war.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt auch nicht die Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters des Bw., der vorliegende Fall sei vergleichbar mit sich vereinzelt aus materiellen Rechtsvorschriften ergebenden Doppelsteuerungen. Denn Ursache für die vorliegende Lohnsteuerbelastung war nicht eine eine solche Belastung vorsehende Rechtsvorschrift, sondern ausschließlich die von der Abfuhrpflichtigen vorgenommene unrichtige Selbstbemessung der Lohnsteuer.

Nicht gefolgt werden kann auch der Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw., unterlassene Anträge auf Korrektur dieser unrichtigen Selbstbemessung führten nicht eo ipso zum Ausschluss einer Nachsicht. Denn durch eine Nachsicht seien nur unterlassene Einwendungen im Festsetzungsverfahren nicht nachholbar. Anders läge der Fall, wenn verfahrensrechtsbedingt – etwa durch Fristversäumnis - im Einzelfall keine Richtigstellung der Abgabenbemessung mehr zulässig sei.

Zutreffend ist, dass laut Stoll, BAO, S. 2421 ff, für eine Anwendung des § 236 BAO in erster Linie nicht materiell-rechtliche legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten in Betracht kommen, sondern verfahrensrechtsbedingte auf das konkrete Abgabenschuldverhältnis einwirkende Unbilligkeiten, die nicht auf dem Rechtsweg beseitigt werden können. Die bei Stoll, a.a.O., aufgezeigten Beispiele sind aber solche, bei denen der Behörde an der Unterlassung der Einbringung eines Rechtsmittels ein Verschulden zur Last fällt, eine Rechtsverfolgung nicht möglich, nicht zumutbar oder nicht aussichtsreich ist oder die ihre Ursache in unrichtigen Behördenauskünften haben. Der vorliegende Sachverhalt ist damit aber nicht vergleichbar. Zwar hat der Bw. im Rahmen des Erörterungstermins anschaulich darlegt, weshalb die unrichtige Selbstmessung nicht richtiggestellt wurde (siehe dazu oben). Eine Unzumutbarkeit der Rechtsverfolgung ist daraus aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates aber nicht

ableitbar. Ebenso lassen die Ausführungen bei Stoll, a.a.O., nicht den Schluss zu, durch Untätigkeit in der Rechtsverfolgung bedingte Fristversäumnisse könnten im Wege der Nachsicht saniert werden.

Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung ist aber auch zu verneinen, wenn der Auffassung des Finanzamtes gefolgt wird und ein gänzlicher Zufluss der Pensionsabfindung im Dezember 2000 bejaht wird mit anschließender Kreditierung eines Drittels des Nettobetrages an die Arbeitgeberin des Bw. Für diese Deutung spricht insbesondere der Inhalt der ergänzenden Vereinbarung zum Geschäftsführervertrag. Dort wird *expressis verbis* ausgeführt, dass die gesamte Nettoabfindungssumme am 28.12.2000 ausbezahlt und anschließend ein Drittel dieser Summe dem Unternehmen vom Bw. wieder als Darlehen zur Verfügung gestellt wird. Angeführt wird auch der Tilgungsmodus (Tilgung in drei Raten), die Tilgungszeitpunkte und der zu zahlende Zinssatz. Die Durchführung dieser Auszahlungs- und Darlehensvereinbarung wird durch die übermittelten Überweisungsbelege bestätigt. Da der Bw. einer der Vertragspartner dieser ergänzenden Vereinbarung war, geht auch der Einwand ins Leere, die Rücküberweisung der betreffenden Teilsumme sei ohne direkte Einbindung des Bw. erfolgt.

Bei Annahme eines gänzlichen Zuflusses der Abfindung im Dezember 2000 erfolgte die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer im Einklang mit den im betreffenden Veranlagungsjahr in Kraft stehenden materiell-rechtlichen Normen (hier: § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 iVm § 19 Abs. 1 *leg.cit.*). Gesetzliche Unzulänglichkeiten können aber im Allgemeinen nicht durch Nachsicht iSd § 236 BAO behoben werden. Sowohl von der Judikatur als auch der Lehre wird vielmehr betont, dass es der Gesetzgeber in der Hand gehabt hätte, nicht gewünschte steuerliche Folgen einer gesetzlichen Maßnahme hintanzuhalten. Hat er dies nicht getan, so zwingt dies zum Schluss, dass er in den bloßen Folgen des erlassenen Gesetzes einen eine Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten rechtfertigenden Grund nicht erblickt hat. Nach Stoll (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 2430 und S. 2437ff) spricht für diese Deutung vor allem, dass es rechtstaatlichen Grundsätzen nach heutigem Verständnis nicht entsprechen könne, ins einzelne gehende ausdifferenzierte generelle Vorschriften mit einer überaus allgemein gehaltenen, mit unbestimmten Gesetzesbegriffen denkbar hoher Abstraktion gestalteten Generalklausel, wie dies § 236 BAO nun einmal sei, begegnen zu dürfen.

Der Berufung zum Erfolg verhelfen kann auch nicht der Einwand, dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, ein Zufluss mit einer derart geringen Verfügungsmacht solle besteuert werden, wenn der schlussendliche Zufluss mit der vom Gesetz geforderten vollen Verfügungsmacht anschließend nicht erfolge. Denn entweder wird ein Zufluss und damit die

Verfüugungsmacht bejaht mit der Folge, dass die Kreditierung des betreffenden Betrages als Einkommensverwendung zu werten ist. Diesfalls stellt der nachträgliche Verlust des versteuerten Betrages ein nicht auf die Abgabenbehörde und damit auf die Allgemeinheit überwälzbares Unternehmerrisiko dar. Oder aber der Zufluss eines Drittels der Abfindungssumme wird verneint, wobei aber auch in diesem Fall, wie obig ausführlich dargelegt wurde, keine sachliche Unbilligkeit anzunehmen ist.

Da aus den dargestellten Gründen keine Unbilligkeit der Einhebung vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieser Entscheidung eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Berufung deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

Feldkirch, am 5. August 2008