



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat_10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatungs_GmbH, vom 16. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22. Juni 2012 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) nach der am 23. Mai 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 8. September 2011 beantragte der Berufungswerber (Bw.), die Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 40.382,20 sowie die Anspruchszinsen 2002 von € 5.236,60 infolge sachlicher Unbilligkeit nachsehen zu wollen.

Begründend wurde vorgebracht, dass trotz der Festsetzung der Einkommensteuer 2002 wegen des Verzichtes auf Geschäftsführerentlohnung mangels Betriebsausgaben bei der H-GmbH keine Gewinnminderung stattgefunden hätte, weshalb der zu versteuernde Gewinn 2002 bis 2004 durch die fehlende Betriebsausgabe zu hoch und auch dahingehend mit Körperschaftsteuer belastet wäre. In weiterer Folge hätte sich auch das Ausschüttungspotenzial der GmbH erhöht.

Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass ein auf der Ebene des Gesellschafters zu versteuerndes Einkommen nicht bei einem anderen Steuersubjekt zu einer Einkommensminderung führe. Letztlich führe der Verzicht auf Geschäftsführerbezüge zu Gunsten einer juristischen Person auch zu keinem Zufluss irgendeines wie immer gearteten Betrages bzw. Entgeltes beim Bw.

Unter Hinweis auf diese Ausführungen komme es daher zu einer Doppelbesteuerung bei verschiedenen Steuersubjekten (VwGH 28.4.2004, [2001/14/0022](#); VwGH 20.9.2007, [2002/14/0138](#); VwGH 30.9.2009, [2007/13/0068](#)).

Fraglich erscheine auch, dass der Unabhängige Finanzsenat sogar in der Berufungsentcheidung davon ausgehe, dass der (tatsächlich nicht gegebene) Zufluss zur Gänze zu Beginn des Jahres 2002 unter Hinweis auf die Regelung im Abtretungsvertrag (mit Firmenbucheintrag) stattgefunden hätte.

Für die Gültigkeit eines Übertragungsaktes von Geschäftsanteilen und somit insbesondere auch für die Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum an einem GmbH-Geschäftsanteil wäre ausschließlich das formgültige Zustandekommen von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäften (Dezember 2011) maßgeblich; die Eintragung der Abtretung im Firmenbuch hätte auf Grund der zwingenden gesetzlichen Bestimmungen des [§ 76 GmbHG](#) iVm [§ 78 Abs. 1 GmbHG](#) nur deklarative Bedeutung.

Mit Bescheid vom 22. Juni 2012 wies das Finanzamt dieses Ansuchen ab und führte begründend aus, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen wäre, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Im Nachsichtsantrag wären Umstände angeführt, welche hinsichtlich einer positiven Entscheidung einer Abgabennachsicht keine Relevanz hätten. Die ins Treffen geführten Argumente wären in der Berufung gegen den Abgabenbescheid und der Anspruchszinsen anzuführen gewesen.

Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge einer generellen Norm eines mit einem allgemeinen und umfassenden personellen Anwendungsbereich erlassenen Gesetzes wäre, könne prinzipiell nicht durch eine Nachsicht behoben werden. Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und

damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren würden, könnten nicht Unbilligkeit der Einhebung des Einzelfalles sein und damit nicht im Einzelfall zu Nachsichten führen.

In der dagegen am 16. Juli 2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass er ausgeführt hätte, dass es zu einer anormalen Belastungswirkung im Sinn einer Doppelbesteuerung komme und die im Nachsichtersuchen angeführten Argumente sowohl in der Berufung als auch vor dem UFS dargebracht worden wären, wobei dieser in der Berufungsverhandlung ausgeführt hätte, dass es zu einem derart gelagerten Fall keine Rechtsprechung gebe.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat.

Das Finanzamt legte am 27. Juli 2012 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und berichtete, dass bei einer am 8. November 2010 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden wäre, dass der Bw. im Jahr 2002 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 91.567,77 bezogen hätte. Der Bw. wäre daraufhin mit Einkommensteuerbescheid vom 10. November 2010 zur Nachzahlung von € 40.382,20 aufgefordert worden. Mit selbigem Datum wären per Bescheid Anspruchszinsen in Höhe von € 5.236,60 festgesetzt worden. Die vom Bw. gegen besagten Einkommensteuerbescheid 2002 eingebrachte Berufung wäre zunächst vom Finanzamt und schließlich vom Unabhängigen Finanzsenat am 29. Juni 2011, RV/0952-W/11, abgewiesen worden.

Wie bereits im Abweisungsbescheid vom 22. Juni 2012 festgestellt, könne der Bw. in seinem Nachsichtersuchen keine Umstände bzw. Gründe nennen, die eine Nachsicht nach [§ 236 BAO](#) rechtfertigen würden. Die vom Bw. dargestellten Umstände wären lediglich für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 10. November 2010 von Bedeutung gewesen. Der Bw. hätte diese Argumente auch tatsächlich in seiner Berufung gegen den besagten Einkommensteuerbescheid vorgebracht, diese wären vom UFS Wien allerdings in seiner Entscheidung vom 29. Juni 2011 als nicht zutreffend bewertet und die Berufung folglich abgewiesen worden.

Der Bw. hätte durch seine Tätigkeit ein zu versteuerndes Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen. Durch die Besteuerung dieses Einkommens komme es zu keiner wie vom Bw. behaupteten Doppelbesteuerung bei verschiedenen Rechtssubjekten. Weder die GmbH noch der den Bw. in Form der Gesellschaftsanteile entlohnende Hauptgesellschafter wären auf Grund der Tätigkeit des Bw. besteuert worden. Durch die auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2002 festgesetzte Nachforderung wäre es zu einem vom Gesetzgeber ganz

eindeutig gewollten Ergebnis gekommen, nämlich der Besteuerung von Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG. Bei der Anwendung dieser Bestimmung handle es sich ganz allgemein um die Auswirkung einer generellen Norm, eine sachliche Unbilligkeit wäre folglich auch aus diesem Grund auszuschließen.

In der am 23. Mai 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass, wie bereits in den Rechtsmitteln gegen den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid vorgebracht, ein Zufluss des Geschäftsführergehaltes im Jahr 2002 in Abrede gestellt werde. Der zu Grunde liegende Vertrag und somit das Verpflichtungsgeschäft wäre im Jahr 2001 abgeschlossen worden. Selbst wenn man einen Zufluss zu Grunde legen würde, könnte dieser nur im Jahr 2001 erfolgt sein und nicht im Jahr 2002. Die Eintragung des Bw. als Gesellschafter im Firmenbuch auf Grund des Abtretungsvertrages hätte rein deklarative Bedeutung und keine konstitutive Wirkung gehabt. Die Eintragung als Geschäftsführer im Jänner 2002 hätte konstitutive Wirkung gehabt.

Wie bereits schriftlich ausgeführt, hätte der Bw. aus den Mittel der GmbH kein Entgelt bekommen und es liege, wie in den Abgabenrechtsmittel ausgeführt, kein Entgelt von dritter Seite vor, sodass es im gegenständlichen Fall zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Zur Klärung des Sachverhaltes wird auf die Beilage 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. November 2010 Bezug genommen:

„Der Bw. erwarb laut Abtretungsvertrag vom 19. Dezember 2001 von Herrn P.H. Gesellschaftsanteile an der H-GmbH im Nominalwert von ATS 75.000,00 zu einem Kaufpreis von ATS 1.250.000,00. Laut diesem Abtretungsvertrag sollte der Abtretungspreis auf ein Bankkonto einbezahlt werden. Weiters wurde der Bw. im Rahmen dieses Abtretungsvertrages zum Geschäftsführer der genannten GmbH unter der Bedingung bestellt, die Geschäftsführertätigkeit für mindestens zwei Jahre auszuführen, da ansonsten die Abtretung der Gesellschaftsanteile rückabgewickelt werde. Als Tag des Übergangs aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten wurde der Tag der Eintragung in das Firmenbuch vereinbart. Diese Eintragung erfolgte am 24. Jänner 2002.

Ebenfalls am 19. Dezember 2001 wurde noch ein Sideletter zum Abtretungsvertrag unterfertigt, der hinsichtlich der Bezahlung des Abtretungspreises eine andere Regelung als im Abtretungsvertrag vorsah. Nunmehr wurde nämlich festgelegt, dass der Abtretungspreis nicht durch Zahlung auf ein Bankkonto erfolgen soll, sondern dass der Bw. für zwei Jahre die Geschäftsführertätigkeit, die mit monatlich ATS 30.000,00 bewertet wurde, ohne Bezahlung ausüben soll. Da dies jedoch nicht den Abtretungspreis von nunmehr ATS 1.260.000,00 ergab, wurde der Bw. zu diesem Widerspruch befragt, konnte diesen jedoch nicht erklären.

Aus diesem Grund wurde Herr P.H. zu dieser Vereinbarung befragt, der bekanntgab, dass der Bw. als Entgelt für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Gesellschaft für drei Jahre von ihm dessen Geschäftsanteile von 15% im Wert von ATS 1,260.000,00 (= 42 x ATS 30.000,00) erhielt.

Es liegen demzufolge Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (der Bw. ist zu diesem Zeitpunkt 15%-Gesellschafter) ohne Lohnsteuerabzug vor, da Entgelt von dritter Seite (von P.H.) geleistet wurde. Der Zufluss dieser Einkünfte erfolgte zur Gänze im Jahr 2002 (die Geschäftsanteile wurden im Jahr 2002 auf einmal übertragen) im Ausmaß von ATS 1,260.000,00.

Der Unabhängige Finanzsenat schloss sich in seiner Entscheidung vom 29. Juni 2011, RV/0952-W/11, der Ansicht der Betriebsprüfung an und wies die Berufung ab. Dagegen brachte der Bw. die bis dato noch anhängige Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein.

Im nunmehr gegenständlichen Verfahren wendet der Bw. ein, dass die Einhebung der daraus resultierenden Einkommensteuer 2002 samt Anspruchszinsen sachlich unbillig wäre, weil der Gesetzgeber nicht vorgesehen hätte, dass Einnahmen bei einem Steuersubjekt keine Ausgaben bei einem anderen Abgabepflichtigen gegenüberstünden.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in [§ 236 BAO](#) vorgesehene Ermessensentscheidung ist. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, [87/15/0103](#); sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in [§ 236 BAO](#) geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, [91/13/0118](#)).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, [88/13/0199](#)). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, [91/13/0225](#)).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. 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. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, [2001/14/0022](#)).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche 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 auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, [2002/15/0002](#)).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, [2004/16/0151](#)). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des [§ 236 BAO](#) (Stoll, BAO, 2421).

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß [§ 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988](#) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach der Tz 647 der Lohnsteuerrichtlinien umfasst der Begriff „Bezüge und Vorteile“ alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig zufließen. Dazu gehören auch Bezüge und Vorteile, die im Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis gewährt werden. Trifft dies zu, so fallen unter den Begriff Bezüge und Vorteile sowohl solche, die dem Arbeitnehmer unmittelbar zufließen, als auch Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar von dritter Seite zukommen (VwGH 11.3.1958, 147/57).

Vorteile aus dem Dienstverhältnis liegen auch vor, wenn sich der Arbeitnehmer diese Vorteile ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Derartige Vorteile unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern sind im Weg der Veranlagung zu erfassen (VwGH 26.11.2002, [99/15/0154](#)).

Obwohl nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Nachsicht nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 20.9.2007, [2002/14/0138](#)), war im Rahmen der Überprüfung des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit dennoch festzustellen, dass die vom Finanzamt vorgenommene Versteuerung der Vorteilszuwendung von dritter Seite (von Herrn P.H.) durchaus dem Willen des Gesetzgebers entsprach.

Daran ändert auch die unbestrittene Tatsache, dass den Einnahmen des Bw. keine Betriebsausgaben der Gesellschaft gegenüberstanden, nichts, da ansonsten die Vorteilszuwendung von dritter Seite, die grundsätzlich nicht zu Betriebsausgaben des Dienstgebers führt, nicht unter die Vorteile aus dem Dienstverhältnis zu subsumieren wäre.

Auch war der Einwand des Bw., dass der Zuflusszeitpunkt bereits im Jahr 2001 gelegen wäre, im Nachsichtsverfahren aus den vorgenannten Gründen nicht zu klären. Lediglich informativ wird dazu festgestellt, dass laut Abtretungsvertrag vom 19. Dezember 2001 als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten der Tag der Eintragung in das Firmenbuch vereinbart wurde. Da die Eintragung am 24. Jänner 2002 erfolgte, gelten die geldwerten Vorteile an diesem Tag, daher im Jahr 2002 als zugeflossen.

Auch die vom Bw. behauptete Doppelbesteuerung liegt nicht vor, weil – wie bereits vom Finanzamt im Vorlagebericht ausgeführt – weder die Gesellschaft noch der den Bw. in Form der Gesellschaftsanteile entlohnende Hauptgesellschafter P.H. auf Grund der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer besteuert wurden.

Darüber hinaus kann nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Eintritt einer vom Gesetz objektiv nicht gewollten Doppelbesteuerung nur dann eine sachliche Unbilligkeit bewirken, wenn die Doppelbesteuerung bei ein und demselben Steuersubjekt erfolgt. Im Erkenntnis vom 17. September 1990, 90/15/0118, etwa dann, wenn Subventionen sowohl der Gesellschafts- als auch der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

Dies ist im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall.

Da somit eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2002 nicht vorliegt, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2013