



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch T-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. September 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als der Betrag von € 32.821,67 an Einkommensteuer 2004 gemäß § 236 BAO durch Abschreibung nachgesehen wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 7. Mai 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw), die Abgabenschuldigkeit in Höhe von € 61.454,33 bzw. im Falle der Stattgabe der Berufung vom 17. April 2008 in Höhe von € 64.294,78 wegen Unbilligkeit nachzusehen.

Auf dem Abgabenkonto des Bw haften ein Rückstand in Höhe von € 65.643,34 aus. Dieser Rückstand sei aufgrund der Veranlagung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004 und 2005 entstanden. Von diesen € 65.643,34 resultierten € 65.072,76 aus der Festsetzung der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit € 135.000,00 im Einkommensteuerbescheid 2004. Diese Festsetzung sei aufgrund der vom Landesgericht für Strafsachen Wien mit Urteil vom 20. Juni 2005 rechtskräftig festgestellten Übergabe von € 135.000,00 am 27. Mai 2004 durch MS an den Bw erfolgt. Im Einkommensteuerbescheid 2004 seien diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit qualifiziert worden. Dies zu Recht, weil die Zahlung im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw als Angestellter

des WF gestanden sei. Am 27. Juli 2005 habe der Bw diesen Betrag zuzüglich Kosten von € 1.405,00, insgesamt sohin € 136.405,00 an MS zurückgezahlt. Diese Rückzahlung sei im Einkommensteuerbescheid 2005 nicht berücksichtigt worden, weil dieser Zahlschein im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides (Zustellung am 18. März 2008) nicht zur Verfügung gestanden sei.

In seiner Berufung vom 17. April 2008 habe der Bw unter Vorlage dieses Zahlscheines die Berücksichtigung der Rückzahlung begehrt. Da die Rückzahlung erst im Jahr 2005 erfolgt sei, sei sie aufgrund des Zufluss-/Abflussprinzips nur als Werbungskosten in der Veranlagung des Jahres 2005 zu berücksichtigen. Da das Einkommen des Jahres 2005 jedoch laut Einkommensteuerbescheid 2005 nur € 13.426,45 bzw. bei Berücksichtigung der in der Berufung vom 17. April 2008 geltend gemachten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 10.539,71 € 2.886,74 betrage, könne die Rückzahlung der € 135.000,00 nur in der Höhe von € 13.426,45 bzw. € 2.886,74 steuerlich im Wege des Verlustausgleiches berücksichtigt werden. Da es sich bei den verbleibenden € 121.573,55 bzw. € 132.113,26 um negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handle, seien diese nicht vortragsfähig und somit steuerlich nicht verwertbar.

Dies habe zur Folge, dass der Bw, der die € 135.000,00 am 27. Mai 2004 erhalten und am 27. Juli 2005 zur Gänze zuzüglich der Kosten von € 1.405,00 zurückgezahlt und somit keinen wirtschaftlichen Vorteil erzielt habe, für den Zufluss des Geldes € 65.072,76 an Einkommensteuer zahlen müsse, während die Rückzahlung lediglich mit einer Reduktion der Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 3.618,43 bzw. € 777,98 Berücksichtigung finden werde. Das bedeute, dass der Bw insgesamt (über beide Jahre) betrachtet € 61.454,33 bzw. € 64.294,78 an Einkommensteuer bezahlen müsse, obwohl er durch die Rückzahlung gar keinen finanziellen Vorteil, sondern vielmehr einen Nachteil in Höhe von € 1.405,00 an Kosten erlitten habe. Hinzu komme der weitere, gravierende finanzielle Nachteil durch den Verlust des Arbeitsplatzes aufgrund der Zahlung der genannten € 135.000,00.

Aus diesem Grund sei die Einhebung der Abgabe unbillig im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO. Hätte der Bw den Betrag bereits 2004 zurückgezahlt, wäre im Zusammenhang mit dem Zufluss des genannten Betrages gar keine Abgabenschuld entstanden. Weiters sei die mangelnde Verwertungsmöglichkeit der nicht vortragsfähigen € 121.573,55 bzw. € 132.113,26 lediglich auf formale Gründe, nämlich die Subsumierung der Einnahmen von € 135.000,00 unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, zurückzuführen. Bei Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb würde dem Bw der Verlustvortrag bezüglich des gesamten 2005 nicht ausgleichsfähigen Betrages zustehen. Weiters müsse der Bw insgesamt betrachtet € 61.454,33 bzw. € 64.294,78 an Einkommensteuer zahlen, obwohl er gar keinen

Vermögensvorteil erzielt, sondern durch die Kosten und den Verlust des Arbeitsplatzes einen gravierenden Vermögensnachteil erlitten habe.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 15. September 2008 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw ergänzend im Wesentlichen vor, dass die Begründung des Bescheides im Widerspruch zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und Lehre stehe und sich auch auf keinen Erlass stützen könne.

Neben der persönlichen Unbilligkeit gebe es auch die in der Rechtsprechung und Lehre als sachliche bezeichnete Unbilligkeit, die dann vorliege, wenn die Anwendung der Abgabenvorschriften im Einzelfall zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten nachteiligen Ergebnis mit einer ungewöhnlichen Belastungswirkung führen würde (z.B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Tz 488 mit Zitat von VwGH 23.4.1980, 3114/79 zur sachlichen Unbilligkeit wegen fehlendem Verlustabzug).

Der wirtschaftliche Nachteil für den Bw werde noch dadurch verstärkt, dass er neben den bereits genannten € 1.405,00 noch weitere ca. € 20.500,00 an Gerichtskosten, Rechtsanwaltskosten und erhöhten Steuerberatungskosten bezahlt habe.

Bei der im Verhältnis zu der im Jahr 2004 festgesetzten Einkommensteuer in der Höhe von € 65.072,76 sehr geringen Reduktion der Einkommensteuer im Jahr 2005 in Höhe von € 3.728,43 handle es sich zweifelsfrei um ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes nachteiliges Ergebnis, das zu einer ungewöhnlichen Belastungswirkung führen würde. Die vom Einkommensteuergesetz gewählte Form der sogenannten Abschnittsbesteuerung, bei der das gesamte Lebenseinkommen auf die einzelnen Jahre aufgeteilt werde und die dieses nachteilige Ergebnis für den Bw zur Folge habe, habe ihren alleinigen Zweck in technischen Erwägungen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Tz 27) und nicht darin, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber den betrieblichen Einkunftsarten zu diskriminieren. Aus diesem Grund liege eindeutig eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vor.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen

steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Entsprechend dem Vorbringen des Bw gehören zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154) auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor. Das durch ein strafgesetzwidriges Tun oder Unterlassen aus dem allgemeinen Wirtschaftsverkehr entsprechenden Rechtsgeschäften gewonnene Einkommen löst, sofern es

den Kriterien der §§ 2, 21 ff EStG 1988 entspricht, eine Einkommensteuerpflicht aus. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen.

Nach § 16 Abs. 2 EStG 1988 kommt im Falle von Rückzahlungen der ungerechtfertigt erlangten Beträge die Geltendmachung als Werbungskosten in Betracht. Solche Werbungskosten kommen § 19 EStG 1988 aber nur bei der Veranlagung des Kalenderjahres in Betracht, in dem die Rückzahlung der Einnahmen erfolgt.

Die gegenständliche Besteuerung des erhaltenen Betrages von € 135.000,00 ist somit lediglich Ausfluss der allgemeinen Rechtslage, nämlich der zeitlichen Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben gemäß § 19 EStG 1988, welche grundsätzlich nicht durch Nachsicht behoben werden kann.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 3. Oktober 1990, 90/13/0066, eingeräumt, dass eine andere Betrachtung entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1980, Zl. 3114/79, dann gerechtfertigt sein mag, wenn es (wegen fehlender Verlustvortragsmöglichkeit) zu einer konfiskatorischen Besteuerung der Ergebnisse aus einer schon abgeschlossenen Tätigkeit kommt. Auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1992, 92/14/0083, ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes bei einer dem Steuerpflichtigen verbleibenden Spanne von S 344.133,50 und einer Nachforderung an Einkommen- und Gewerbesteuer als Folge des § 19 Abs. 2 EStG 1972 von S 1.790.846 angesichts der betraglichen Relationen zwischen zu versteuerndem Gewinn und Nachforderung an Einkommen- und Gewerbesteuer ein atypischer Vermögenseingriff erfolgt, wobei auch nicht unterstellt werden kann, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis in Kauf genommen hat.

Laut Aktenlage führte der Zufluss des Betrages von € 135.000,00 zu den mit Bescheiden vom 13. März 2008 festgesetzten Nachforderungen an Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 62.496,79 und Anspruchszinsen 2004 in Höhe von € 6.852,59. Die ebenfalls mit Bescheid vom 13. März 2008 festgesetzte Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 1.818,31 wurde zufolge der dagegen eingebrachten Berufung aufgrund der berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von € 14.288,45 und unter Zugrundelegung eines Gesamtbetrages der Einkünfte von € -120.711,55 mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 mit € -1.910,12 festgesetzt, sodass sich eine Abgabengutschrift in Höhe von € 3.728,43 ergab. Hinsichtlich der ebenfalls mit Bescheid vom 13. März 2008 festgesetzten Anspruchszinsen 2005 in Höhe von € 132,32 führte die Berufung zur Festsetzung von Gutschriftszinsen in Höhe von € 319,19.

Per Saldo führte somit der Zufluss des ungerechtfertigt erlangten Betrages von € 135.000,00 im Jahr 2004 und dessen Rückzahlung zuzüglich des Betrages von € 1.405,00 im Jahr 2005 infolge der berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von € 14.288,45 dazu, dass dem Bw für einen Überschuss der Einnahmen über die (nicht berücksichtigten) Werbungskosten in Höhe von € 12.883,45 eine Einkommensteuer in Höhe von € 58.768,36 (€ 62.496,79 - € 3.728,43) vorgeschrieben wurde.

Angesichts dieser betraglichen Relationen, die eine 456%ige Besteuerung des Überschusses der Einnahmen einer sachlich abgegrenzten abgeschlossenen Tätigkeit und somit eine konfiskatorische Besteuerung bedeuten, ist wie in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1980, Zl. 3114/79, und vom 22. September 1992, 92/14/0083, zugrunde liegenden Sachverhalten nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein atypischer Vermögenseingriff erfolgt, wobei ebenfalls nicht unterstellt werden kann, dass der Gesetzgeber ein solches Ergebnis in Kauf genommen hat.

Aufgrund des Vorliegens einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes hat die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.1.1996, 93/15/0165) im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden. Für die Handhabung des Ermessens ist auch das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, insbesondere seine Zahlungswilligkeit und die Art, wie es zur Entstehung und zum Anwachsen der Abgabenrückstände gekommen ist, von Bedeutung. Der Umstand, dass die der Einkommensteuer zugrunde liegende Einnahme aus einer strafgesetzwidrigen Handlung stammt, steht hingegen in keinem Zusammenhang mit der Einhebung der Abgabe und erscheint somit für die Handhabung des Ermessens nicht von Bedeutung.

Bezüglich des steuerlichen Verhaltens des Bw ergibt sich aus der Aktenlage, dass der Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklärung der gegenständlichen Einnahme in der (allerdings erst nach Rückzahlung des Betrages von € 135.000,00) eingebrachten Einkommensteuererklärung 2004 eine durch die pünktliche Entrichtung von Raten in Höhe von € 3.256,00 bzw. € 2.000,00 laut Bescheiden über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen vom 17. Dezember 2008 und 25. Jänner 2010 bestätigte Zahlungswilligkeit gegenüber steht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erscheint es daher als sachlich gerechtfertigt, dem Bw die Hälfte des nachsichtsgegenständlichen Abgabenbetrages von € 65.643,34, also € 32.821,67 an Einkommensteuer 2004 gemäß § 236 BAO durch Abschreibung nachzusehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Dezember 2010