



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Bernhard Lang, Mag. Herwig Draxler und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger über die Berufung der Bw., vertreten durch die K M U Wirtschaftstreuhand & Steuerberater GmbH, 9400 Wolfsberg, Bambergerstraße 5, vom 24. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Mag. Alfons Boschitz und ADir. Herfried Hinteregger, vom 12. November 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 14. Jänner 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am 5. April 2005 fand eine Lohnsteuerprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO iVm § 86 Abs.1 EStG bei der Berufungswerberin (Bw.) statt. Der Prüfungszeitraum umfasste die Jahre von 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004. Anlässlich der Prüfung wurden die Geschäftsführerbezüge und die Abrechnung von Diäten und Überstunden geprüft. Im Zusammenhang mit Nachtarbeit wurden keine Überprüfungshandlungen vorgenommen oder Rechtsauskünfte über Nachtzuschläge erteilt. Im geprüften Zeitraum wurden keine Abfuhrdifferenzen festgestellt.

Im Jahre 2008 fand eine neuerliche Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 statt. Dabei wurde u.a. festgestellt, dass Nachtarbeitszuschläge zu Unrecht steuerfrei belassen wurden. Für 2004 ergab sich aus diesem Grund eine Nachforderung an Lohnsteuer von € 1.551,92, für das Jahr 2005 eine Nachforderung in Höhe von € 1.844,90, für das Jahr 2006 eine Nachforderung von € 2.169,04 und für das Jahr 2007 eine Nachforderung von € 2.373,10.

Die Bw. wurde mit Bescheiden des Finanzamtes Klagenfurt vom 27. September 2008 als Arbeitgeber gemäß § 82 EStG zur Haftung der Differenz zwischen der abgeführten und der zu entrichtenden Lohnsteuer herangezogen.

Mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2008 beantragte die Bw. die Nachsicht der vorgeschriebenen Lohnsteuerbeträge der Jahre 2004 bis 2007 in Höhe von insgesamt € 7.938,96. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw. den Betrieb samt Personal Mitte 2003 übernommen habe und die für die Jahre 2000 bis 2003 durchgeführte Lohnsteuerprüfung keinerlei Differenzen ergeben hätte. Die Bw. habe daher darauf vertrauen dürfen, alles korrekt berechnet zu haben. Erst die neuerliche Prüfung der Jahre 2004 bis 2007 habe ergeben, dass die Nachtarbeitszuschläge en bloc erbracht werden müssen und wurde die Steuerfreiheit versagt. Die Einhebung der Abgaben stelle für die Bw. aufgrund ihrer wirtschaftlichen Lage ein erhebliches Unbill dar. Hätte die Bw. nicht auf das seinerzeitige Prüfungsorgan vertraut, hätte die Bw. als Arbeitgeber die Lohnsteuer den Arbeitnehmern in Abzug bringen können. Das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben sei daher hintanzustellen.

Mit Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. November 2008, StNr. 050/6402, wurde der Antrag um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 7.938,96 abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliege, da anlässlich der Lohnsteuerprüfung im Jahre 2005 keine Überprüfung der Nachtarbeitszuschläge stattgefunden habe und auch keine Rechtsauskünfte bezüglich Nacharbeitszuschläge erteilt wurden. Aus der vorliegenden wirtschaftlichen Situation mit erheblichen Schwierigkeiten könne zudem keinesfalls auf eine persönliche Unbilligkeit geschlossen werden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 24. November 2008 das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeit vorliege. Die Bw. sei in der Existenz gefährdet und weise per Oktober 2008 einen Verlust vor AfA von rund € 40.000,00 aus. Die Bw. sei daher gezwungen einen gebrauchten LKW weitaus unterpreisig abzustoßen um die Existenzgefährdung abzuwehren. Zudem sei anlässlich der Prüfung im Jahre 2005 das Ergebnis besprochen worden. Die Behauptung, die Nachzuschläge seien nicht überprüft worden, würden jeder Grundlage entbehren.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Klagenfurt vom 9. Dezember 2008, StNr. 050/6402, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Nachtarbeitszuschläge im Rahmen der Lohnsteuerprüfung keinen Prüfungsschwerpunkt gebildet hätten. Dem Prüfungsakt seien auch weder Hinweise auf Überprüfungen im Zusammenhang mit Nachtarbeit noch Vermerke hinsichtlich erteilter Rechtsauskünfte über Nachtzuschläge zu entnehmen. Da der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt worden sei, liege keine sachliche Unbilligkeit vor. Zum Vorliegen persönlicher Unbilligkeit wurde ausgeführt, dass der Verlust von € 40.000,00 per Oktober 2008 und der unterpreisige LKW-Abstoß noch keine Existenzgefährdung begründen. Zudem würde auch eine Nachsicht der gegenständlichen Lohnsteuer keine Sanierung des Unternehmens zur Folge haben.

Mit Eingabe vom 19. Dezember 2008 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weiters beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Vorhalt vom 28. Oktober 2010 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Mitteilung, ob zum nunmehrigen Zeitpunkt noch immer eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Lohnsteuer vorliege und eine unterpreisige Veräußerung von Vermögenswerten drohe. Weiters wurde um Darstellung der wirtschaftlichen Situation des Bw. in den Jahren 2009/2010 ersucht. In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Bw. mit, dass laut Steuerbescheid 2009 ein Gewinn von € 1.769,76 erzielt worden sei, für das Jahr 2010 werde ein negatives Ergebnis erwartet. Zudem wurde eine Saldenliste 01-10/2010 übermittelt.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2010 übermittelte die Bw. eine Bescheinigung von W.A. von der Firma D. in K, wonach der Zeitwert des veräußerten LKW im Dezember 2008 € 16.000,00 betragen habe. Der tatsächliche Verkaufspreis laut Buchhaltung habe jedoch nur € 8.166,67 betragen.

In der am 14. Jänner 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Finanzamtes Klagenfurt ergänzend ausgeführt, dass sämtliche Abgaben von der Bw. entrichtet wurden und am Abgabekonto derzeit kein Rückstand aufscheint. Die Bw. ist zur Verhandlung nicht erschienen.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 236 Abs.1 BAO können allfällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Gemäß § 2 der auf Grund von § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II 2005/435 liegt eine persönliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere dann vor, wenn

1. die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Gemäß § 3 der auf Grund von § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II 2005/435 liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtssprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden,
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
  - a. dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
  - b. vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht

wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden. Die Unbilligkeit der Einhebung kann sachlich oder persönlich bedingt sein.

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 offenbare 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 22.3.1995, 94/13/0264, 0265).

Im vorliegenden Fall wird das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit damit begründet, dass anlässlich der ersten durchgeführten Lohnsteuerprüfung die Lohnsteuerberechnung auch hinsichtlich der Nachtarbeitszuschläge für in Ordnung befunden worden sei. Hätte die Bw. nicht dem Prüfungsorgan vertraut, hätte die Bw. als Arbeitgeber die Lohnsteuer den Arbeitnehmern in Abzug bringen können.

§ 3 Z.2 lit.a der Verordnung BGBl. II 2005/435 liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, wenn die Geltendmachung eines Abgabenanspruches in Widerspruch zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurde.

Was das Erfordernis der nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung anbelangt, so übernimmt die Verordnung die Rechtssprechung des VwGH zum Grundsatz von Treu und Glauben. Dieser kann nur dort greifen, wo der Abgabepflichtige im Hinblick auf eine nicht offenkundig unrichtige behördliche Rechtsauslegung disponiert hat (taxlex 2006, 329).

Die steuerliche Behandlung der Nachtarbeitszuschläge in den Jahren 2004 bis 2007 durch die Bw. erfolgte nicht auf Grund einer Äußerung der Abgabenbehörde erster Instanz. Dem vorgelegten Lohnsteuerprüfungsakt des Finanzamtes Klagenfurt ist jedenfalls keine Überprüfungshandlung oder Rechtsauskunft betreffend Nachtarbeit zu entnehmen. Selbst die Bw. erklärt in der Berufungsschrift lediglich, dass das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung besprochen worden sei.

Dass das Prüfungsorgan des Finanzamtes Klagenfurt anlässlich der Lohnsteuerprüfung im Jahre 2005 die zu Unrecht gewährte Steuerfreiheit der Nachtarbeitszuschläge nicht bemerkt oder die Versteuerung der Nachtarbeitszuschläge überhaupt nicht geprüft hat, kann der Bw. nicht auch noch bei einer nachfolgenden Prüfung zum Vorteil gereichen. Aus der Vollziehung der gesetzlichen Bestimmungen ist daher keine sachliche Unbilligkeit zu erkennen. Bei der

Anwendung des Gesetzes liegt kein Einzelfall vor, bei dem ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, durch welches es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt

Eine sachliche Unbilligkeit könnte aber darin erblickt werden, dass das Jahr 2004 entgegen der grundsätzlichen Bestimmung des § 148 Abs.3 BAO ohne Zustimmung der Bw. neuerlich geprüft wurde. Die Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung ist aber an sich sanktionslos und kann lediglich bei der Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden (Ritz Bundesabgabenordnung § 148 Rz.13; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; 19.10.1999, 98/14/0118). Anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides gemäß § 82 EStG des Finanzamtes Klagenfurt vom 27. September 2008 über € 1.551,92 war kein Ermessen zu üben. Auch im Rahmen des verfahrensgegenständlichen Nachsichtverfahrens ist ein Ermessen erst zu üben, wenn eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit festgestellt wurde. Eine sachliche Unbilligkeit liegt aber – wie bereits oben ausgeführt – nicht vor und stellt auch die unzulässige Durchführung einer Wiederholungsprüfung per se durch das Fehlen eines Beweisverwertungsverbotes im Abgabenverfahren keine sachliche Unbilligkeit dar.

Es verbleibt daher zu prüfen, ob allenfalls eine persönliche Unbilligkeit vorliegt. Die Bw. bringt diesbezüglich vor, dass sie per Oktober 2008 einen Verlust vor AfA von rund € 40.000,00 ausweise und gezwungen gewesen sei, einen gebrauchten LKW im Wert von € 16.000,00 um € 8.166,67 abzustoßen, um die Existenzgefährdung abzuwehren. Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ist allerdings die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Berufungserledigung maßgebend (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083; 26.6.2002, 98/13/0035). Die Notwendigkeit der Verschleuderung von Vermögen zum nunmehrigen Zeitpunkt wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010 nicht mehr behauptet. Vielmehr wurde im Jahre 2009 ein Gewinn erwirtschaftet, 2010 ist allerdings aufgrund der Wirtschaftskrise mit einem negativen Ergebnis zu rechnen. Dass die Einhebung der gegenständlichen Abgaben im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung für die Bw. aber mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, wird weder behauptet noch ist dies dem vorliegenden Akt zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Jänner 2011