

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Mag. Andreas Heigenhauser, Steuerberater, 5760 Saalfelden, Otto-Gruber-Straße 9, vom 3. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 3. Oktober 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 5. August 2005 suchte der Berufungswerber (Bw) A durch seinen ausgewiesenen Vertreter um Nachsicht eines Betrages in Höhe von € 2.506,56 an Einkommensteuer 2004 an.

Zum Sachverhalt wurde ausgeführt, dass der Bw als Arzt am Krankenhaus C im Dienstverhältnis tätig ist. Zusätzlich erhält er Sondergebühren. Mit Berufungsentscheidung des UFS Salzburg vom 28. Februar 2005, GZ. RV/0782/02 sind diese Sondergebühren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu veranlagen. Auf Grund dieser Entscheidung wurde ein berichtigter Lohnzettel durch den Arbeitgeber eingereicht. Die Sondergebühren in Höhe von € 34.180,34 wurden letztlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2004 nachträglich mit 50% (Grenzsteuersatz) veranlagt.

Des Weiteren führt der Bw die TZ 1052 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 an, auf deren Inhalt verwiesen wird.

Durch die Entscheidung des UFS und der nachträglichen Änderung auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Jahr 2005 habe der Bw keine Möglichkeit gehabt, eine vertragliche

Vereinbarung (erg. zu treffen) und die Auszahlungsmodalitäten mit dem Arbeitgeber für das Jahr 2004 so zu vereinbaren, dass die Voraussetzungen nach TZ 1052 LStR zur Versteuerung als sonstiger Bezug vorgelegen wären.

Im Erlass des BMF vom 26. Jänner 1995, 05 0301/2-IV/5/94, AÖF 1995/70 betreffend den Grundsatz von Treu und Glauben könne sich ein Schutz vor Vertrauensschaden ergeben, wenn insbesondere die Partei in Kenntnis der Rechtslage Dispositionen nicht oder anders getroffen hätte.

In analoger Anwendung der im obigen Erlass angeführten Grundsätze könne es keinen Unterschied machen, ob eine Rechtsauskunft oder eine rückwirkende Änderung durch eine Prüfung bzw. einer Berufungsentscheidung dem Bw ein Vertrauensschaden entstanden sei, welcher als Differenz zwischen gesetzmäßiger Abgabenschuld und derjenigen Abgabenbelastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, die der Bw gesetzt hätte, wenn ihm die Berufungsentscheidung und die geänderte Rechtsansicht rechtzeitig bekannt gewesen wäre.

Berechnungsgrundlage:

Sondergebühren 34.180,34 davon 1/6 = 5.696,72. Zu versteuern mit 6%, das sind 341,80. Laut Einkommensteuerbescheid vom 8. 7.2005 beträgt der Grenzsteuersatz 50%, das sind 2.848,36. Der Differenzbetrag beträgt sohin 2.506,56.

Es werde daher beantragt den Vertrauensschaden im vorliegenden Fall in Höhe von 2.506,56 im Wege der Nachsicht dem Abgabekonto gutzuschreiben.

Mit Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 3. Oktober 2005 wurde dieses Nachsichtsansuchen als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine Unbilligkeit im Einzelfall dann nicht gegeben sei, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege. Das Abgehen von einer – als unrichtig erkannten – Verwaltungsübung führe nicht zu einer unbilligen Härte des Einzelfalles. Die Einhebung der Abgabe ergebe sich lediglich als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die alle Abgabepflichtigen (Ärzte) in gleicher Weise treffe.

Daraufhin erhob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 3. November 2005 das Rechtsmittel der Berufung.

Vorweg stellt der Bw klar, dass das Nachsichtsansuchen auf Grund sachlicher Unbilligkeit beantragt wurde.

In der Begründung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Entscheidung des UFS zu einem außergewöhnlichen Ereignis führte, auf welches der Bw keinen Einfluss hatte, weil die

Entscheidung im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung vorgenommen und die Einkünfte rückwirkend aus den selbständigen Einkünften herausgenommen und bei den unselbständigen Einkünften erfasst wurden. Bei Kenntnis der Rechtslage hinsichtlich der Entscheidung hätte der Bw mit Beginn des Jahres 2004 ausreichende Vorkehrungen für eine Abrechnung (Auszahlungsmodalität) zur Vermeidung der vollen Steuerpflicht treffen können. Bei Wahl der in TZ 1052 LStR 2002 vorgesehenen Vorgangsweise wäre eine gleiche Behandlung aller Ärzte eingetreten – eben jene, dass von den „unselbständigen“ Sondergebühren die anteilige Sonderzahlung mit dem begünstigten Steuersatz versteuert werden könne.

Der Antrag beziehe sich auf den Differenzbetrag weil eine Unbilligkeit in der Entstehung (der Abgaben) zu einem unproportionalen Vermögenseingriff führe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Jänner 2006 wurde diese Berufung seitens des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt verneinte das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben wobei auf den bekannten Inhalt dieser Entscheidung verwiesen wird.

Daraufhin stellte der Bw durch seinen Vertreter mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2006 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

In der Begründung stellt der Bw zunächst den in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Ablauf der Geschehnisse außer Streit.

Auf die Ausführungen des Bw, wonach er nach Ansicht des Finanzamtes aufgrund der Ausstellung des Haftungs-und Abgabenbescheides vom 26. Februar 2002 ausreichend Zeit zur Disposition gehabt habe, sowie auf die Ausführungen zu § 82 EStG 1988 wird verwiesen.

Der Arbeitgeber habe erst nach Vorliegen der Entscheidung durch den UFS mit einem berichtigten Lohnzettel am 21. Juni 2005 die Lohnsteuer berichtigt und diesen Betrag vom Arbeitgeber eingefordert.

Der Bw habe sich als Arbeitnehmer auf die richtige Lohnabrechnung stützen können und sah keinen Grund, Dispositionen betreffend der in Frage kommenden Regelung TZ 1052 der LStR 2002 zu treffen.

Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Der vom Bw zitierten Berufungsentscheidung des UFS vom 28. Februar 2005 lagen strittige Zeiträume vom Jänner 1997 bis zum Februar 2002 zugrunde. Der UFS-Salzburg bestätigte, dass die zugrunde liegenden an die Ärzte ausgezahlten Sondergebühren für diese Zeiträume in Höhe von mehr als € 700.000,-- dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen sind.

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.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäße Anwendung.

Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase der maßgebliche Rechtsbegriff der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO näher zu untersuchen. Dabei ist der Zweck dieser Rechtsnorm zu beachten. Durch § 236 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder doch zu mildern.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob eine sachliche Unbilligkeit (das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde nicht behauptet) dadurch gegeben ist, dass der Bw aufgrund eines rückwirkend durch den Arbeitgeber geänderten Lohnzettels keine Vereinbarungen mit diesem Arbeitgeber treffen konnte, um zumindest eine teilweise Versteuerung der Sondergebühren als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 zu erreichen.

Wenn der Bw ausführt, es liege durch die rückwirkende Änderung eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Sinne des BMF zugrunde, ist dazu auf das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 16. 3. 1993, 93/14/0029, zu verweisen, wonach dieser Grundsatz dann nicht anzuwenden ist, wenn etwa das Vertrauen der Partei auf Beibehaltung einer als rechtswidrig erkannten Verwaltungspraxis beruht. Im gegenständlichen Fall wurden Einkünfte aus Sondergebühren von Ärzten nachträglich als nichtselbständige Einkünfte (im Gegensatz zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit) einem Lohnsteuerabzug unterworfen. In der Richtigstellung von erzielten Einkünften unter die richtige Einkunftsart kann daher keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben gesehen werden.

Wie vom Finanzamt weiters ausgeführt wurde, ist eine sachliche Unbilligkeit nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. vom 16. 10.2002, 99/13/0065) dann 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 abnormalen Belastungswirkung 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 Abgabepflichtigen 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.

Dass der Bw auf das gegenständliche Berufungsverfahren keinen Einfluss nehmen konnte und auf die rückwirkende Festsetzung der Lohnsteuer im Jahr 2004 nicht reagieren konnte stellt sicherlich eine gewisse Unbilligkeit dar.

Die Richtigstellung der Einstufung der gegenständlichen Einkünfte stellt sich aber als eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die durch die Rechtsmittelentscheidung des UFS hergestellt wurde. In der durch die Rechtsmittelbehörde im Berufungsverfahren erfolgte Richtigstellung der Einkünfte von Ärzten, von der der Bw in der Folge im Jahr 2004 mittelbar betroffen wurde, ist jedoch kein atypischer Vermögenseingriff zu sehen, der auf einem außergewöhnlichen Geschehensablauf beruht. Dass der Bw somit aufgrund der rückwirkend wirksamen Änderungen keine Möglichkeit hatte die für ihn bestmögliche Besteuerung seiner Einkünfte zu erwirken, stellt somit keine anormale Belastungswirkung dar. Andernfalls hätte der Bw diese Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu versteuern gehabt. Auch kann die Belastungswirkung der vorgeschriebenen Abgaben nicht als unproportional angesehen werden, wenn gegenüber dem Krankenhaus eine Richtigstellung dieser Einkünfte über einen Zeitraum von 1997 bis 2002 erfolgte, wobei der Bw von dieser Änderung lediglich im Jahr 2004 betroffen ist. Dass der Bw in den Jahren 1997 bis 2003 dem Arbeitgeber Lohnsteuerbeträge ersetzen musste, wurde nicht vorgebracht.

Eine sachliche Unbilligkeit die es durch Nachsicht zu beseitigen gilt kann im gegenständlichen Fall somit nicht gesehen werden.

Dem Bw ist jedoch zu folgen wenn er angibt, dass er von dem in Schwebe stehenden Rechtsmittelverfahren keine Kenntnis hatte, wobei eine Einflussnahme im Jahr 2004 auch bei entsprechender Kenntnis schon deshalb unmöglich erscheint, da über das Rechtsmittel erst im Jahr 2005 entschieden wurde. Da im gegenständlichen Fall die Nachsicht jedoch bereits aus anderen Gründen zu versagen war, brauchte auf die diesbezüglichen Ausführungen des Bw nicht näher eingegangen werden.

Dieses vorliegende Nachsichtsverfahren ist daher bereits in der ersten Phase (der rechtlichen Gebundenheit) als gescheitert anzusehen und konnte auf eine Ermessensentscheidung nicht eingegangen werden.

Der Berufung kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 24. Juli 2008