



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S 87, vertreten durch Mag. Gerold Plasser, Wirtschaftstreuhänder, 4600 Wels, Pernauer Straße 24a, vom 7. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 24. August 2006 zu StNr. 000/0000 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6.6.2006 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer 2004 veranlagt. Neben den in diesem Jahr erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 17.257,91 € wurden auch steuerpflichtige Bezüge der IAF Service GmbH in Höhe von insgesamt 10.338,28 € berücksichtigt. Die hinsichtlich dieser Bezüge einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 1.615,90 € wurde bei der Ermittlung der Einkommensteuerforderung für dieses Kalenderjahr zwar in Abzug gebracht, es ergab sich aber trotzdem noch eine Nachforderung in Höhe von 4.934,66 €, die bereits abgedeckt wurde.

In einem Ansuchen vom 10.7.2006 wurde beantragt, von der Gesamtforderung in Höhe von 4.934,66 € einen Teilbetrag von 2.259,79 € gemäß § 236 BAO nachzusehen. Die Einkommensteuer 2004 sei deswegen mit 4.934,66 € festgesetzt worden, weil der Berufungswerber aus dem Insolvenzausgleichsfonds Beträge in Höhe von 10.338,28 € erhalten habe. Diese Zahlungen würden allerdings Nachzahlungen aus Dienstverhältnissen bei insolventen Unternehmen für die Jahre 2001 und 2002 betreffen. Bei diesen Nachzahlungen handle es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und es sei seitens der IAF Service GmbH bereits ein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden. Aufgrund der Zahlungen der IAF Service

GmbH ergebe sich aber für 2004 eine höhere Steuerprogression für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit für diese Einkünfte eine höhere Steuerbelastung. Ohne die Nachzahlungen aus nichtselbständiger Tätigkeit, die wirtschaftlich nicht in das Jahr 2004 gehören würden, ergebe sich eine Einkommensteuer in Höhe von 2.674,87 €. Es werde daher beantragt, die Differenz zur festgesetzten Einkommensteuer nachzusehen.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 24.8.2006 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung nicht gegeben sei, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 7.9.2006 erhobenen Berufung wurde ergänzend ausgeführt, dass "in Rz 631e der Lohnsteuerrichtlinien durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 festgehalten" werde, dass Nachzahlungen aus Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zugeordnet würden, in dem sie entstanden seien. Es werde daher auch seitens des Gesetzgebers offensichtlich eine sachliche Unbilligkeit erkannt.

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

Nach Ansicht des Berufungswerbers läge im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit hinsichtlich jenes Teiles der Einkommensteuernachforderung 2004 vor, welche auf die in diesem Jahr zugeflossenen, aber Vorjahre betreffenden IAG-Bezüge zurückzuführen ist.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung 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 abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare 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 (z.B. VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196).

Eine solche Unbilligkeit liegt aber nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Ritz, BAO³, § 236 Tz 13 mit

Judikaturnachweisen). Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO muss stets eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm ist eine sachliche Unbilligkeit nicht gelegen (z.B. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Es kann nicht Aufgabe des § 236 BAO sein, materielles Abgabenrecht in bestimmten Fällen durch Abgabenverzichte zu korrigieren. Unter Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO können nur solche Härten, unzumutbare Eingriffe, unverständliche Ergebnisse und subjektiv oder objektiv unerträgliche behördliche Maßnahmen zu verstehen sein, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die im Abgabenrecht selbst und damit in der Stufe der Anwendung des materiellen Rechts und damit in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Solchen Mängeln ist in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (Stoll, BAO, 2420).

§ 19 Abs. 1 dritter Satz EStG erhielt durch das AbgÄG 2005 folgenden Wortlaut: "Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht."

In den erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2005 wurde dazu festgehalten: "Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Dies führt auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, wenn die Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sind und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher – wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist."

Gemäß § 124b Z 130 EStG ist § 19 Abs. 1 in der Fassung BGBl I 161/2005 erstmals für Konkurse, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, anzuwenden.

Nun ist dem Berufungswerber zwar durchaus darin beizupflichten, dass es nach Ansicht des Gesetzgeber offenbar sachgerechter erscheint, die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem der Anspruch entstanden ist, als sie im Jahr des Zufließens der Bezüge durch die IAF Service GmbH zu versteuern. In der Rechtslage vor der Neufassung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG durch das AbgÄG 2005 kann aber allenfalls nur eine materiell-rechtlich bedingte Unzulänglichkeit bzw. "Ungerechtigkeit" im oben dargestellten Sinn, jedoch keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO erblickt werden.

Würde man hier der Ansicht des Berufungswerbers folgen, läge immer dann, wenn der Gesetzgeber durch legitime Maßnahmen Unzulänglichkeiten der bestehenden Normen beseitigt, in den vor Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung verwirklichten Fällen eine sachliche Unbilligkeit vor. Damit würde materielles Abgabenrecht in all diesen Fällen durch Abgabenverzichte korrigiert. Dies kann aber – wie oben bereits dargelegt – nicht Aufgabe des § 236 BAO sein. Daher lässt eine Gesetzesänderung, die generell erst ab ihrem Inkrafttreten wirkt, eine Abgabeneinhebung auf Grund von Sachverhalten, die noch unter die frühere Rechtslage fielen, nicht nach der Lage des Falles unbillig erscheinen (VwGH 25.11.1992, 91/13/0170).

Insgesamt gesehen liegt daher keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der auf die IAG-Bezüge entfallenden nachsichtsgegenständlichen Einkommensteuer 2004 vor. Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde nicht behauptet. Da es somit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO fehlte, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum, und war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Februar 2007