

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. K.L in der Beschwerdesache T.L, P.Str 52, 12fg D., vertreten durch Mag. H.J, Wirtschaftsprüferin, F.Str 7, 12eh R., gegen den Bescheid des Finanzamtes F. vom 02.08.2012, betreffend einer teilweisen Nachsicht von Einkommensteuer zuzüglich Anspruchszinsen gemäß § 236 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 15.07.2012 beantragte der Beschwerdeführer die Nachsicht von Einkommensteuer (mitsamt Anspruchszinsen) der Jahre 2006 bis 2010 in Höhe eines Teilbetrages von € 101.775,11. Schriftlich wurde wie folgt ausgeführt:

"Mein Mandant hat seine steuerlichen Agenden stets durch eine steuerliche Vertretung abwickeln lassen. Im Jahr 2006 ist er mit seiner Frau nach K übersiedelt. Seine persönlichen Steuererklärungen wurden ihm vom britischen Finanzamt aufgrund der Steuererklärungen, erstellt und eingereicht von seinem Steuerberater in G vorgeschrieben. Erst im Zuge einer Kontrollmitteilung des österreichischen Finanzamtes im Jahr 2010 betreffend Zinseinkünfte wurde offenkundig, dass Herr H.F mit seinen Pensionseinkünften ab dem Jahr 2006, dem Jahr seiner Wohnsitzverlegung nach Ö, in Ö der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und daher Ö das Besteuerungsrecht auf seine Pensionseinkünfte hat. Am 11. November 2011 wurde dem Abgabepflichtigen die Steuer vom Finanzamt G in Höhe von insgesamt GBP 114.957,02 zu einem Umrechnungskurs von 1,149, somit umgerechnet EUR 132.085,61 überwiesen. Die Besteuerung der Pensionseinkünfte in Ö erfolgt zu einem weitaus höheren Umrechnungskurs. Mein Mandant war im guten Glauben, dass er seine Steuern korrekt abgeführt hat. Er hat in G einen namhaften Steuerberater beauftragt und auf die Richtigkeit seiner Steuerangelegenheiten vertraut. Seine Wohnsitzverlegung war aktenkundig. Warum das Finanzamt in G dennoch die Steuern veranlagt hat, entzieht sich seiner Kenntnis.

Im Ergebnis führt die Gesetzesanwendung nun zu einem außergewöhnlichen Geschehensablauf mit völlig atypischen großen finanziellen Nachteilen für meinen Mandanten. Es liegt daher eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor. Die persönliche, insbesondere die finanzielle Situation meines Mandanten ist derart, dass er über kein Liegenschaftsvermögen oder bedeutendes Fahrnisvermögen verfügt. Sein monatliches Nettoeinkommen beträgt derzeit rund EUR 5.163,74 (Basis 2011 – Detailermittlung siehe Anlage). Aufgrund seiner Behinderung (er ist aufgrund eines Schlaganfalles stark gehbehindert) und der Lebenserhaltungskosten für ihn und seine Gattin (seine Gattin hat eine Pension von rund EUR 315,00 monatlich) ist ihm eine sofortige oder im Wege einer Ratenvereinbarung mögliche Abtragung der Abgabenschuld, wobei noch die Einkommensteuernachzahlung für das Jahr 2011 von rund 42.400,00 einzurechnen ist, im beantragten Ausmaß unmöglich."

Das Finanzamt wies mit *Bescheid vom 2. August 2012* das Nachsichtsansuchen als unbegründet ab und stellte zum Sachverhalt fest, dass mit Bescheid vom 23. Dezember 2011 die Einkommensteuer für das Jahr 2006 und mit Bescheiden vom 29. Juni 2012 die Einkommensteuernachforderungen der Jahre 2007 bis 2010 in Höhe von insgesamt € 228.929,72 verbucht worden wären. Weiters stellte das Finanzamt fest, dass das Finanzamt in G am 11.11.2011 die geleisteten Steuern der Jahre 2006 bis 2010 in Höhe von umgerechnet € 132.085,61 zu einem ungünstigen Umrechnungskurs an den Beschwerdeführer zurückerstattet hat.

Mit *Schriftsatz vom 6. September 2012* wurde Beschwerde (vormals: Berufung) erhoben und sachliche und persönliche Unbilligkeit der Einhebung geltend gemacht.

Zum Sachverhalt führte der Beschwerdeführer aus, dass er im Jahre 2006 im Alter von 82 Jahren von G nach K übersiedelt sei. Er habe davon seinen britischen Steuerberater umfassend informiert. Seine Pensionseinkünfte wären in G erklärt und von der britischen Finanzverwaltung veranlagt worden. Er habe nicht den geringsten Zweifel an der Rechtmäßigkeit seiner Vorgangsweise gehabt. Er habe nach Abzug der Steuern und den Lebenshaltungskosten seiner unterhaltsberechtigten Ehegattin, seine neun Kinder und seine Schwiegereltern unterstützt. Nunmehr habe das Finanzamt mit Bescheiden vom 23.12.2011 und 29.06.2012 Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2010 zuzüglich Anspruchszinsen in Höhe von € 234.224,72 festgesetzt und nachgefordert. Die österreichische Finanzverwaltung habe dabei der Besteuerung die jeweiligen Wechselkursjahremittelwerte zu Grunde gelegt. Demgegenüber habe dagegen die britische Finanzverwaltung die bezahlte Einkommensteuer in Höhe von GBP 114.957,02 zum Tageswechselkurs von nur 1,149 Punkte (GBP zu EUR), insgesamt in einer Höhe von EUR 132.085,61, refundiert.

In rechtlicher Hinsicht führte der Beschwerdeführer aus, es liege sachliche Unbilligkeit der Einhebung vor. Es sei der Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden. Der Beschwerdeführer habe seinen Steuerberater in G darüber informiert, dass er seinen Wohnsitz nach Ö verlegen werde. Dieser habe keine Zweifel oder Bedenken darüber geäußert, dass seine britischen Pensionseinkünfte möglicherweise nicht

mehr in G, sondern in Ö zu versteuern wären. Die Pensionseinkünfte wären in G versteuert worden. Er habe keine Zweifel an der Richtigkeit und Rechtmäßigkeit der Besteuerung gehabt. Schriftlich wurde ausgeführt:

"Vor diesem Hintergrund bin ich der Auffassung, dass die Unkenntnis jener Abgabenvorschriften, die zu Nachforderungen an Einkommensteuer in Ö für die Jahre 2006 bis 2010 zuzüglich Anspruchszinsen in einer Höhe von insgesamt EUR 234.224,72 geführt haben, entschuldbar ist und mein Mandant entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend auf Richtigkeit der Vertretungshandlungen seines britischen Steuerberaters und die Rechtmäßigkeit der Abgabenerhebung durch die britische Finanzverwaltung vertrauen konnte (vgl. zur Maßgeblichkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben für die Beurteilung einer Unbilligkeit nach § 236 BAO, Ritz, Bundesabgabenordnung, Rz. 8 zu § 114)."

Hinsichtlich der Wechselkursdifferenzen brachte der Beschwerdeführer vor, dass das Finanzamt F. den Einkommensteuernachforderungen der Jahre 2006 bis 2010 rückwirkend Wechselkursjahresmittelwerte zu Grunde gelegt habe, welche für ihn wesentlich ungünstiger wären als der von der britischen Finanzverwaltung herangezogene Tageswechselkurs zum 11.11.2011 im Zeitpunkt der Rückerstattung. Dabei verkenne das Finanzamt, dass der Beschwerdeführer darauf habe vertrauen können, dass seine Pension rechtmäßig in G versteuert werde. Gerade dadurch, weil der Beschwerdeführer auf die korrekte Besteuerung habe vertrauen können, ist die nachteilige Wechselkursdifferenz bei der britischen Refundierung, mit der er nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht rechnen konnte, als atypischer Vermögenseingriff mit anormaler Belastungswirkung zu qualifizieren, die eine sachliche Unbilligkeit indiziert. Schriftlich wörtlich wurde ausgeführt:

"Im Ergebnis bin ich der Ansicht, dass die Differenz aus den österreichischen Nachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 zuzüglich Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt EUR 234.224,72 und dem britischem Refundierungsbetrag in Höhe von EUR 132.085,61 - somit der Differenzbetrag in Höhe von EUR 102.139,11 - auf das berechtigte Vertrauen meines Mandanten auf die Rechtmäßigkeit der Besteuerung seiner Pensionseinkünfte in G und einem daraus resultierenden außergewöhnlichen Geschehensablauf zurückzuführen ist. Für Herrn H.F wurde dadurch eine für ihn nicht zu erwartende Nachforderung ausgelöst, die insbesondere unter Bedachtnahme auf die Wechselkursdifferenzen und die vorgeschriebenen Anspruchszinsen auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt erscheint."

Hinsichtlich der persönlichen Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung wird vorgebracht, dass die Einhebung der strittigen Abgaben die Existenz des Beschwerdeführers und seiner Familie gefährde. Der Beschwerdeführer verfüge über kein Grundvermögen. Ein Ansuchen um Zahlungserleichterung sei aus nicht nachvollziehbaren Gründen abgewiesen worden. Die Fälligestellung der gesamten Nachforderung führe zu einer ausweglosen finanziellen Situation.

Um Aussetzung der Einhebung wurde ersucht.

Nachdem das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2012 die Berufung (nunmehr: Beschwerde) als unbegründet abgewiesen hat, brachte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 9. Oktober 2012 den Vorlageantrag ein.

Das monatliche verfügbare Nettoeinkommen wurde in Höhe von EUR 5.163,74, das Jahresnettoeinkommen in Höhe von EUR 61.964,92 angegeben.

Über die Beschwerde wurde erkannt:

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 Abs. 2 dieser Gesetzesstelle findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die der Behörde nach § 236 Abs. 1 BAO eingeräumte *Ermessensentscheidung* ist die *Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles*. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Sinne des § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Der Nachsichtswerber hat mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage bei Nachsichtsmaßnahmen einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Die Einhebung einer Abgabe kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach der Lage des Falles entweder persönlich oder sachlich unbillig sein.

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer *anormalen* Belastungswirkung und, verglichen mit anderen ähnlichen Fällen, zu einem *atypischen Vermögenseingriff* kommt (VwGH 28.4.2004, Zl. 2001/14/0022). Die sachliche Unbilligkeit ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzeln 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 unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der *wirtschaftlichen Situation* des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118). Sie liegt stets dann vor, wenn die Einhebung der

Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Es bedarf keiner Existenzgefährdung; es genügt, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind (VwGH 21.5.1992, Zl. 88/17/0218; Ritz, Bau-Kommentar, 3 Auflage, § 236 TZ10).

Nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen oder Geschäftsvorfälle, die den Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, rechtfertigen eine Nachsicht jedoch nicht (VwGH 21.5.1992, 91/17/0118).

Die Nachsichtswerber macht einen außergewöhnlichen Geschehensverlauf geltend. Er habe 2006 seinen Wohnsitz von G nach Ö verlegt und seine Pensionseinkünfte 2006 bis 2010 in G versteuert. Dies im Vertrauen auf die Beratung einer renommierten britischen Steuerberatungskanzlei. Schließlich habe er seine Pensionseinkünfte in Ö versteuern müssen und von der britischen Finanzverwaltung die Einkommensteuer zum ungünstigen Wechselkurs vom 11.11.2011 in Höhe von EUR 132.085,61 rückvergütet erhalten.

Der österreichischen Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2010 iHv. EUR 234.224,72 sei der jeweilige Wechselkursjahresmittelwert zu Grunde gelegt worden. Dies führe zu einer einem Differenzbetrag in Höhe von EUR 102.139,61. Der Differenzbetrag sei im berechtigten Vertrauen auf die rechtmäßige Besteuerung seiner Pensionseinkünfte in G entstanden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt sachliche Unbilligkeit der Einhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung der Anwendung genereller Normen ist VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253, 30.09.2004, 2004/16/0161).

Es muss eine anormale Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen seine Wurzeln in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Verlauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat.

Eine sachliche Unbilligkeit kann zum Beispiel vorliegen, wenn eine im Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung durch Anwendung der Steuergesetze eintritt, dies wäre zum Beispiel der Fall, wenn derselbe Vorgang der Gesellschaftsteuer und der Umsatzsteuer unterworfen wird (VwGH 17.9.1990, Zl. 90/15/0118).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn die Nachforderung einer Abgabe ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Rechtsnorm ist, die alle Normadressaten in ähnlicher Lage gleich trifft. Daher bewirken abgabenrechtliche Folgen auf Grund von Konjunkturschwankungen oder auf Grund des Ansteigens von Darlehenszinsen in Hochzinszeiten keine Unbilligkeit des Einzelfalles.

Soweit der Beschwerdeführer meint, es liege ein außergewöhnlicher Geschehensverlauf vor, der zu einem atypischen vom Gesetzgeber nicht gewollten Vermögenseingriff führe, wird festgestellt, dass infolge der Wohnsitzverlegung des Beschwerdeführers und aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen die Pensionseinkünfte entsprechend dem Einkommensteuergesetz 1988 in Ö zu versteuern sind.

Die Besteuerung der Pensionseinkünfte in Ö erfolgte aufgrund des österreichischen Einkommensteuergesetzes 1988. Es liegt im Ergebnis auch keine Doppelbesteuerung vor, weil die ursprünglich bezahlte Einkommensteuer 2006 bis 2010 in G in Höhe von EUR 132.085,61 rückerstattet worden ist.

Ebenso verhält es sich mit der Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO.

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Festsetzung der Anspruchszinsen war daher ebenfalls eine Folge der Anwendung der allgemein gültigen Rechtsnorm des § 205 BAO. Ein Widerspruch zu dem vom Gesetzgeber gewollten Ergebnis liegt nicht vor, zumal die Festsetzung von Anspruchszinsen ebenso eine objektive Folge der Festsetzung der Einkommensteuernachforderungen ist. Der Gesetzgeber behandelt alle solcherart gelagerten Fälle gleich.

Der Beschwerdeführer beruft sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Er habe auf die Rechtmäßigkeit der Vorgangsweise seines Steuerberaters und Versteuerung seiner Pensionseinkünfte durch die britische Finanzverwaltung vertrauen dürfen. Daher sei ihm der Differenzbetrag in Höhe von EUR 102.139,11 zwischen der Einkommensteuer in Ö iHv € 234.224,72 und jener in G iHv. € 132.085,61 im Nachsichtswege zu erlassen.

Dabei übersieht der Beschwerdeführer, dass die Rückerstattung der Einkommensteuer in G am 11.11.2011 in Höhe von EUR 132.085,61 nicht im Verantwortungsbereich der österreichischen Finanzverwaltung liegt.

Dieses Vorbringen ist nach Ansicht des Richters beim Bundesfinanzgericht nicht geeignet den Grundsatz von Treu und Glauben zu begründen, weil ein fehlerhaftes Vorgehen der österreichischen Finanzverwaltung nicht vorliegt. Schließlich würde die Nachsicht des Differenzbetrages zu einer unterschiedlichen Behandlung gleichgelagerter Sachverhalte führen.

Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, wirtschaftliche Notlagen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285), die die Existenz des Abgabepflichtigen zu gefährden drohen, können persönliche Unbilligkeiten der Einhebung indizieren. Die Frage, ob die Existenz der Person des Abgabepflichtigen gefährdet ist, ist nach der Einkommens- und

Vermögenslage (und nach der voraussehbaren Entwicklung) ohne Abzug der zu entrichtenden (nachsichtsverfangenen) Abgaben (VwGH 22.9.1992, 92/14/0083) zu beurteilen. Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben *vorzusorgen*.

Der Beschwerdeführer bezieht jährlich Pensionseinkünfte iHv. ca. € 104.000,00 brutto (Basis: 2011). Nach Abzug der Einkommensteuer in Höhe von etwa € 42.000,00 jährlich verbleiben ihm etwa € 62.000,00 netto. Der Beschwerdeführer ist sorgepflichtig für seine Ehefrau und vermögenslos.

Was die persönliche wirtschaftliche Situation des Beschwerdeführers anlangt, erweisen sich die Ausführungen bei genauerer Betrachtung jedoch auch nicht als ausreichend stichhältig.

Der Beschwerdeführer verfügt durchschnittlich über einen monatlichen Betrag iHv. etwa € 5.150,00. Damit liegt er auch als Alleinverdiener sehr deutlich über dem vom Gesetzgeber normierten Existenzminimum. Schließlich ist zu bedenken, dass der Beschwerdeführer die in G erstattete Einkommensteuer in Höhe von € 132.085,61 zur Abstattung der Einkommensteuernachforderungen heranziehen kann.

Wenngleich die Entrichtung der Abgabenschuld die Lebensverhältnisse des Beschwerdeführers und seiner Familie beeinträchtigt, erscheint das Vorbringen nicht geeignet eine existenzgefährdende Wirkung festzustellen, weil aufgrund der Höhe der monatlichen Pension davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer die gesamte Einkommensteuernachforderung mitsamt Anspruchszinsen bezahlen kann. Die beantragte Nachsicht des Differenzbetrages zwischen der britischen und der österreichischen Einkommensteuer ist daher nicht möglich.

Auf Grund dieser dargestellten wirtschaftlichen Situation konnte eine persönliche Unbilligkeit nicht erblickt werden, da die Einhebung der strittigen Abgaben nicht die Existenz gefährdet. Diese *müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe* verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein (VwGH 9.7.1997, 95/13/0243, 18.5.1995, 95/15/0053, 30.8.1995, 94/16/0125).

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, nicht erkannt werden kann, war die Beschwerde aus Rechtsgründen abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Februar 2016