

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Karl Kittinger in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, über die Beschwerde vom 26.11.2014 gegen den Bescheid des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 29.10.2014 betreffend Nachsicht § 236 BAO zu Recht erkannt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II.) Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen ihrer Beschwerde vom 8. September 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4. September 2014 beantragte die nunmehrige Beschwerdeführerin A.B. (in der Folge kurz Bf. genannt) eine Teilnachsicht der Einkommensteuer 2013 in Höhe von € 600,00, da diese zusätzliche Steuerbelastung für sie eine erhebliche Härte und Unbilligkeit darstelle.

Zur Begründung führte die Bf. aus, sie habe aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 4. September 2014 eine Steuernachzahlung in Höhe von € 3.344,00 zu leisten, was für sie ein horrender Betrag sei.

Diese Steuernachforderung bestehe größtenteils aus der Versteuerung der Zahlung der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 5.377,82. Bei diesem Betrag handle es sich um eine Rückerstattung des seinerzeitigen Schulzeitenkaufs von 24 Monaten, wobei der Bf. vier Monate (von € 861,60 auf € 1.069,82 aufgewertet) und zwanzig Monate ohne Aufwertung (€ 4.308,00) rückerstattet worden seien. Für diesen Gesamtbetrag von € 5.377,82 sei der Bf. nun ein Einkommensteuersatz von 43,214286% in der Höhe von € 2.323,99 berechnet worden.

Da es sich eigentlich um ein in den Jahren 1997 bis 2003 bezogenes Einkommen handle, habe sie dieses aufgrund ihrer damaligen Teilzeitarbeit und deshalb auch weit niedrigeren Einkommens zu einem viel niedrigeren Einkommensteuersatz versteuert. Diesen Schulzeiteneinkauf habe sie in den Arbeitnehmerveranlagungen für 1997 bis 2003

von der Steuer abgesetzt und nach ihren Berechnungen habe sich daraus eine Gutschrift in Höhe von € 1.659,33 ergeben.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 werde ihr nun für den von der Pensionsversicherung rückerstatteten Betrag von € 5.377,82, den sie am 6. Dezember 2013 erhalten habe, eine Einkommensteuer in Höhe von € 2.323,99 (Einkommensteuertarif: 43,214286%) berechnet. Das übersteige ihre seinerzeit erhaltenen Gutschriften aus den Arbeitnehmerveranlagungen 1997 bis 2003 um € 664,66.

Es treffe die Bf. sehr, wenn sie den Betrag von € 5.377,82, den sie nach ca. 15 Jahren fast völlig unerwartet von der Pensionsversicherung rückerstattet bekommen habe, nun auch noch so hoch versteuern müsse, dass für sie noch ein zusätzlicher Verlust von über € 600,00 entstehe.

Mit Bescheid vom 29. Oktober 2014 wies die Abgabenbehörde das am 8. September 2014 eingebrachte Ansuchen um Nachsicht der Einkommensteuer 2013 als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, die Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des zitierten § 236 könne eine persönliche oder sachliche sein.

Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ereignis eintrete. Eine solche Unbilligkeit liege aber im konkreten Fall nicht vor, weil sich ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Norm ergebe.

Eine persönliche Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen der Bf. in besonderer Weise beeinträchtigen würden. Eine Unbilligkeit setze nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben. Es müsse ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen stehen. Die Einhebung müsse nach der Lage des Falles unzumutbar sein. Im Hinblick auf die Höhe des Betrages könne aber von einer Unzumutbarkeit nicht gesprochen werden.

Da weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vorliege, sei im Rahmen des Gesetzes keine Ermessensentscheidung möglich und das Nachsichtsansuchen daher abzuweisen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde der Bf. vom 26. November 2014, mit welcher die Bf. ihren Antrag auf Teilnachsicht der Einkommensteuer 2013 aufrecht erhält.

Die Meinung der Abgabenbehörde, dass keine Unbilligkeit der Einhebung vorläge, könne die Bf. nicht teilen.

Für den Kauf von Schulzeiten sei ihr von der Pensionsversicherungsanstalt nach 15 Jahren € 4.308,00 unaufgewertet (!) rückerstattet worden.

Für diesen Betrag müsse sie nun einen Einkommensteuersatz von 43,214286% (ca. € 1.860,00) bezahlen. Aufgrund ihrer damaligen Teilzeitarbeit und deshalb auch weit niedrigeren Einkommens sei die Refundierung von den Kauf der Schulzeiten (1997 bis 2003) nur zum Einkommensteuertarif von 31% bzw. 32% (ca. € 1.340,00) erfolgt. Da der Bf. nun ein um etwa 12% (!) höherer Einkommensteuersatz verrechnet werde, entstehe für sie – alleine durch die Einkommensteuernachzahlung – ein Verlust von ca. € 520,00. Tatsächlich sei dieser jedoch wesentlich höher, da sie das Geld, welche sie der Schulzeitennachkauf gekostet habe, in diesen Jahren veranlagen hätte können und damals auch noch höhere Zinsen zu erhalten gewesen wären.

Sie werde somit dafür bestraft, dass sie einer staatlichen Institution (Pensionsversicherungsanstalt) an die 15 Jahre ihr Geld ohne Verzinsung überlassen habe. Sie empfinde dies mehr als ungerecht und fühle sich im wahrsten Sinne betrogen!

Der Gesetzgeber habe sicher nicht beabsichtigt, die Steuerzahler durch die Anwendung des § 25 Abs. 1 lit. 3e EStG (die Rückzahlung von Beträgen betreffend den Nachkauf von Schulzeiten) zu benachteiligen. Außerdem bemerke die Bf., dass ihr Sohn in Leoben studiere, noch kein eigenes Einkommen habe und sie für dessen Unterhalt aufkomme und ihn finanziell unterstützen müsse. Alleine seine monatliche Wohnungsmiete betrage € 380,00. Abgesehen von Aufwendungen für Kleidung und Ernährung etc. würden noch Kosten für Heimfahrten und natürlich Ausgaben – das Studium ansich betreffend – wie Bücher etc. hinzukommen. Dies ergebe einige hundert Euro pro Monat.

Da ihr Sohn aufgrund eines angeborenen grauen Stars Brillen- bzw. Kontaktlinsenträger sei und die Krankenkasse diesen Aufwand nicht trage, entstünden der Bf. dadurch erhebliche Auslagen.

Da sie seit März 2013 keine Familienbeihilfe mehr erhalte und somit auch diese finanzielle Unterstützung weg falle, sie aber durch das Auswärtsstudium ihres Sohnes zwei Haushalte finanzieren müsse, finde sie mit einer monatlichen Pension von € 1.600,00 sehr schwer das Auslangen.

Die Steuerbelastung stelle daher für sie eine erhebliche Härte dar.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 3. Dezember 2014 wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Beschwerde vom 27. November 2014 als unbegründet ab und verneinte sowohl das Vorliegen einer sachlichen und auch einer persönlichen Unbilligkeit.

Zur sachlichen Unbilligkeit wird in der Beschwerde vorentscheidung begründend ausgeführt, es sei aufgrund des Zu- und Abflussprinzips zu beachten, dass die Geldleistungen in den jeweiligen Jahren heranzuziehen seien. Wenn die Auszahlung in einem Jahr erfolge, sei durch die Progressionserhöhung eine prozentuell höhere Steuerleistung zu tragen. Hinsichtlich der Aufwertung werde ausgeführt, dass durch die Inflationsabgeltung die damalige Zahlung real weniger wert gewesen wäre als dieser Betrag heute wäre, daher sei auch die Auszahlung sozusagen „verzinst“ erfolgt. Aufgrund der eindeutigen Regelung im § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. e EStG und § 69 Abs. 9 EStG sei der gesamte Rückzahlungsbetrag als Einkünfte zu berücksichtigen gewesen.

Eine persönliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen (wie Grundstücke) und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise beeinträchtigen würde. Die Existenzgefährdung müsse durch die Abgabeneinhebung verursacht oder entscheidend mitverursacht sein. Eine persönliche Unbilligkeit liege aber nicht vor, wenn die Verschuldung des Abgabepflichtigen so hoch sei, dass sich durch eine Nachsicht an der Existenzgefährdung kaum etwas ändere und kein Sanierungseffekt eintrete.

Da weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit vorliege, sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2014 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, wobei sie zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung im Absatz „Sachliche Unbilligkeit“ wie folgt Stellung nehme: Die Abgabenbehörde schreibe darin von einer erhaltenen Inflationsabgeltung, wobei es der Bf. unerklärlich sei, woraus sie diesen Schluss ziehe.

Nachfolgend schildere die Bf. den gesamten Vorgang:

Die Pensionsversicherungsanstalt habe ihr am 7. Juli und am 1. August 1997 (Briefe beiliegend) mitgeteilt, dass sie 24 Monate á S 2.964,00/€ 215,40 für den Nachkauf von Schulzeiten zu entrichten hätte. Die geleisteten Zahlungen habe sie in den Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 1997 bis 2003 geltend gemacht.

Im Schreiben vom 29. November 2013 (gleichfalls beigelegt) habe die Pensionsversicherungsanstalt die von ihr geleistete Rückzahlung mitgeteilt. Wenn man nun die Beträge dieser beiden Schreiben gegenüberstelle, sei klar erkennbar, dass die Bf. nur vier Beitragsmonate aufgewertet erstattet bekommen habe – ihre Zahlung € 861,14 (4 x € 215,40)/ Refundierung durch PVA € 1.069,82, jedoch für die restlichen 20 Schulmonate die Rückzahlung in der von ihr geleisteten Einzahlungshöhe – 20 x € 215,40 = Rückzahlungsbetrag € 4.308,00 – erfolgt sei.

Somit habe sie einer staatlichen Institution (PVA) an die 15 Jahre lang ihr Geld ohne Verzinsung und ohne Inflationsaufwertung überlassen.

Durch die Anwendung eines etwa 12% (!) höheren Einkommensteuersatzes (43,214286 % statt 31 %) also 15 Jahren werden die Bf. noch zusätzlich bestraft.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

*Abs. 2: Abs. 1 findet auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb der Frist des § 238 BAO zulässig.*

Mit der gegenständlichen Beschwerde beantragt die Bf. eine Teilnachsicht der Einkommensteuer 2013 in Höhe von € 600,00 im Wesentlichen mit der Begründung, ein in den Jahren 1997 bis 2003 durchgeführter Nachkauf von Versicherungszeit (Schulzeiten) hätte sich in diesen Jahren aufgrund ihrer damaligen Teilzeitbeschäftigung nur zu einem tariflichen Einkommensteuersatz von 31% bzw. 32% ausgewirkt, während sich die Rückerstattung eines Betrages von € 5.377,82 durch die PVA im Jahr 2013 mit einem Einkommensteuertarif von 43,214286% zu ihren Ungunsten ausgewirkt habe. Weiters seien 20 der 24 Monate des seinerzeitigen Schulzeiteneinkaufes unaufgewertet und ohne Inflationsabgeltung und ohne Verzinsung von einer staatlichen Institution (PVA) erstattet worden, was die Bf. als unbillig erachte.

Bei Vorliegen eines Ansuchens um Nachsicht hat die Abgabenbehörde zunächst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff „Einhebung nach der Lage des Falles unbillig“ entspricht. Verneint sie diese Frage, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, demnach ist der Antrag abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann nach der Lage des Falles eine persönliche oder sachliche sein. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss jedoch eine Unbilligkeit „im Einzelfall“ vorliegen.

### **Zum Tatbestandsmerkmal der sachlichen Unbilligkeit der Einhebung:**

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt. Jedenfalls muss es, verglichen mit anderen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen.

Durch eine Nachsicht können nur solche Auswirkungen der Abgabenvorschriften gemildert werden, die der Gesetzgeber selbst nicht vorgesehen hat (VwGH 10.5.2010, 2006/17/0289).

Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendungen zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ereignissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Verlauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch in ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. z.B. VwGH 22.3.1995, 94/13/0264). Eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles liegt jedenfalls nicht vor, wenn die

Abgabeforderung ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Rechtsnorm ist, die alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337).

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausgeführt, ergibt sich die Steuerpflicht für die von der PVA im Jahr 2013 rückgezahlten Beträge eindeutig aus der Gesetzeslage (§ 25 Abs. 1 Z. 3 lit. e EStG iVm § 69 Abs. 9 EStG) und es war der gesamte Rückzahlungsbetrag als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einer Versteuerung zu unterziehen. Auch liegt der Umstand, dass die Nachkäufe der Schulzeiten in den Jahren 1997 bis 2003 aufgrund der damaligen Einkommenssituation der Bf. (Teilzeitbeschäftigung) sich zu einem niedrigeren Steuersatz ausgewirkt hat als die Rückzahlung dieser Beträge im Jahr 2003 bei nunmehr höheren Einkünften ganz eindeutig in der gewollten Systematik des Einkommensteuergesetzes, stellt somit eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die jeden Abgabepflichtigen in dieser Situation gleich trifft und keinesfalls eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Unbilligkeit des Einzelfalles dar.

Ebenso wenig kann das Vorbringen der Bf., die Rückzahlung der Beträge durch die PVA sei weitgehend unverzinst (für 20 Monate) und ohne Inflationsaufwertung erfolgt, ihrer Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil auch insoweit keine Unbilligkeit in der Einhebung im Einzelfall vorliegt, sondern vielmehr die Rückzahlung auf gesetzlicher Basis erfolgte, welche für alle von solchen Sachverhalten betroffenen Abgabepflichtigen zu gleichen steuerlichen Auswirkungen führt.

Die Abgabenbehörde ist daher zu Recht vom Nichtvorliegen einer sachlichen Unbilligkeit in der Einhebung ausgegangen.

#### **Zum Tatbestandsmerkmal der persönlichen Unbilligkeit:**

*Gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO (BGBl. II Nr. 435/2005) liegt eine persönliche Unbilligkeit insbesondere vor, wenn die Einhebung*

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit vor, wenn gerade durch die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen und seiner Familie gefährdet und die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre.

Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung (VwGH 2.7.2002, 99/14/0284).

Zum Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit bringt die Bf. in der gegenständlichen Beschwerde vor, sie beziehe eine monatliche Pension von € 1.600,00 und sei

unterhaltspflichtig gegenüber ihrem studierenden Sohn, für dessen Wohnung (€ 380,00 pro Monat) sowie Studien- und Unterhaltskosten in Höhe von mehreren hundert Euro pro Monat sie aufzukommen habe. Die Entrichtung der Einkommensteuernachzahlung stelle für sie somit eine erhebliche Härte dar.

Diesbezüglich ist die Bf. darauf zu verweisen, dass eine erhebliche Härte in der sofortigen Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten gemäß § 212 BAO eine der Voraussetzungen für die Gewährung einer Zahlungserleichterung darstellt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch von einer persönlichen Unbilligkeit in der Abgabentrachtung nicht auszugehen, wenn durch die Bewilligung von Ratenzahlungen der Härte in der Abgabeneinhebung abgeholfen werden könnte (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Unter weiterem Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit Begünstigungsbescheiden dahingehend, dass der Antragsteller einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun hat, auf die eine Nachsicht gestützt werden kann (Vgl. VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008), konnte mit dem gegenständlichen Beschwerdevorbringen das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit in der Einhebung nicht dargetan werden. Insbesondere hat die Bf. weder behauptet noch dargetan, dass die gänzliche Bezahlung der Einkommensteuernachforderung trotz Zufluss der von der PVA rückgezahlten Beträgen für sie existenzgefährdend oder mit so außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen wie etwa einer Vermögensverschleuderung verbunden wäre.

Bemerkt wird dazu, dass die Bf. auf die Einkommensteuernachzahlung 2013 in Höhe von € 3.344,00 bei Fälligkeit einen Betrag von € 2.680,00 (Entrichtungstag 9.10.2014) bezahlt hat und derzeit noch ein Betrag von € 664,00 am Abgabenkonto aushaftet. Schon allein aus der Höhe der beantragten Einkommensteuernachsicht von € 600,00 und aufgrund des Umstandes, dass der Bf. der von der PVA rückgezahlten Betrag zur Bezahlung der daraus resultierenden (gesamten) Einkommensteuerschuld zur Verfügung stand, ergibt sich, dass deren Einhebung insoweit zu keiner persönlichen Unbilligkeit führen kann.

Somit liegt auch keine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 2013 in vor.

Mangels Vorliegen einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung erweist sich der angefochtene Bescheid somit als rechtmäßig und es war daher der Beschwerde keine Folge zu geben.

Für eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde (§ 20 BAO) blieb daher kein Raum und eine solche war daher auch keiner Überprüfung zu unterziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Gegen diese Entscheidung 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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 24. März 2015