

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des NN, Adresse, vom 27.07.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 24.08.2017, Abgabekontonummer 123, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Arbeitnehmerveranlagung des Beschwerdeführers (Bf.) für das Jahr 2016 hatte eine Nachforderung an Einkommensteuer in der Höhe von 1.462 Euro zur Folge (Einkommensteuerbescheid 2016 vom 02.05.2017, Abgabekontonummer 123).

Die Nachforderung resultierte aus der (teilweisen) Nichtanerkennung von geltend gemachten Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung.

In der Eingabe 27.07.2017 stellte der Bf. den Antrag, die Einkommensteuernachforderung 2016 in der Höhe von 1.462 Euro gemäß § 236 BAO nachzusehen. Begründend führte er aus:

"In meiner Beschwerde vom 08.05.2017 gegen den Bescheid vom 02.05.2017 habe ich dargelegt, dass meine Wohnung am Beschäftigungsort mit zwei Zimmern und 67 qm Wohnfläche zu klein zum Daueraufenthalt für eine vierköpfige Familie mit zwei Kindern im Jugendalter ist. Im sozialen Wohnungsbau stehen einer vierköpfigen Familie 85-90 qm Wohnfläche zu. Ich habe weiterhin dargelegt, dass ich eine bessere und vor allem leistbare Wohnmöglichkeit in der Nähe meiner Arbeitsstelle bisher nicht gefunden habe. Eine solche Wohnmöglichkeit, die nicht nur formell, sondern auch praktisch die Notwendigkeit einer doppelten Haushaltsführung, d. h. des beruflich bedingten Wohnens

an zwei Orten beendet, habe ich jetzt gefunden. So habe ich für meine Familie und mich in C ein Haus mit sechs Zimmern und 154 qm Wohnfläche gekauft. Dieses Haus ist mit Abstand das einzige, das sofort bewohnbar und für mich gerade noch bezahlbar ist. Die Gesamtkosten des Kaufs beliefen sich auf 132.115,30 EUR. Dieser Kauf hat mein gesamtes Geld aufgebraucht. Demgegenüber stehen Schulden in Höhe von aktuell 109.529,36 EUR, welche eine monatliche Belastung von 1.162,34 EUR bedeuten. Hinzu kommen noch Abgaben und Gebühren für unseren Wohnsitz in Deutschland, den ich als deutscher Staatsbürger aufrecht erhalten muss, von monatlich 225,95 EUR. Als Alleinverdiener ernähre ich meine Familie allein von meinem Gehalt. Die eingehobenen 1.462,00 EUR fehlen in meiner Kalkulation in Zusammenhang mit dem Hauskauf. Das Geld muss ich demnach aus anderen Budgets abziehen wie bspw. dem für Nahrung und Kleidung. Aus diesem Grund ersuche ich um Nachsicht des eingehobenen Betrags von 1.462,00 EUR gem. § 236 BAO."

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 24.08.2017 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen als unbegründet ab.

Die Festsetzung der Einkommensteuer 2016 sei aufgrund des Wegfalls der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung erfolgt. Dies sei Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe.

Aus der Begründung des Ansuchens könne die Abgabenbehörde weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung erblicken.

Am 29.08.2017 brachte der Bf. gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ein:

"Die Einhebung von EUR 1.462,00 wegen Nichtberücksichtigung meiner doppelten Haushaltsführung ist aus sachlichen und persönlichen Gründen unbillig. Die sachliche Unbilligkeit begründet sich wie folgt:

Die Wohnung an meinem Beschäftigungsort, in der meine Familie seit 04.02.2016 gemeldet ist, ist zum Wohnen (= Daueraufenthalt) für vier Personen ungeeignet. Deshalb war es notwendig, unsere vorhergehende Wohnung aufrechtzuerhalten und zwischen beiden Wohnungen hin- und herzupendeln.

Begründung für die persönliche Unbilligkeit:

Es liegt im Interesse des Gesetzgebers, eine doppelte Haushaltsführung nur so lange wie unbedingt notwendig aufrechtzuerhalten. Um den faktischen Zustand meiner doppelten Haushaltsführung zu beenden, habe ich mit Nachdruck nach einer geeigneten und vor allem finanzierbaren Wohnmöglichkeit für meine ganze Familie gesucht. Diese habe ich im Juni 2017 gefunden. In die Finanzierung dieser Wohnmöglichkeit war die Berücksichtigung meiner doppelten Haushaltsführung mit eingebunden. Durch die Nichtberücksichtigung meiner doppelten Haushaltsführung fehlen mir aktuell EUR 1.462,00 (= Betrag der Einhebung) in der Finanzierung. Diese Summe kann ich nur aus den Mitteln für die

Grundversorgung (Nahrung, Kleidung etc.) meiner Familie nehmen, was allerdings unsere physische Existenz gefährdet. Aus diesen Gründen geht hervor, dass die genannte Einhebung nicht im Sinne des Gesetzgebers ist."

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 19.09.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, es liege weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vor.

Die Vorgangsweise im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 werde nicht nur im Einzelfall, sondern in allen Fällen gleicher Rechtslage angewendet. Auf die rechtlichen Ausführungen im Einkommensteuerbescheid vom 02.05.2017 und in der Beschwerdeverentscheidung vom 18.07.2017 werde verwiesen.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung könnten nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde. Die gesamte Familie wohne laut Aktenlage ab 04.02.2016 in X. Ab diesem Zeitpunkt stünden die Aufwendungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung (Familienheimfahrten) nicht mehr zu. Die Festsetzung und die Nachforderung der Steuerschuld für 2016 sei mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes vereinbar.

Der Bf. habe sich aus durchaus verständlichen Gründen, aber doch aus freiem Willen und eigenverantwortlich für den Kauf eines Hauses entschieden.

Eine Existenzgefährdung könne durch die Einhebung der Abgaben nicht nachvollzogen werden. Die Einkünfte des Bf. - laut Aktenlage 42.575,74 Euro netto jährlich - lägen eindeutig über dem Existenzminimum. Auch wenn die Abstattung der Abgabe die liquiden Mittel des Bf. belaste, ändere dies nichts daran, dass die Bf. diese abstatten könne und dies nicht zu wirtschaftlich unverhältnismäßigen Auswirkungen führe, zumal Härten aus der Abgabeneinhebung durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könne.

Im Schriftsatz vom 04.10.2017 beantragte der Bf. die Entscheidung über seine Beschwerde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (gemeint offensichtlich: durch das Bundesfinanzgericht). Der Bf. führte darin aus:

"Der Gesetzgeber will Arbeitnehmer bei beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung steuerlich entlasten. Bei dieser vom Gesetzgeber intendierten doppelten Haushaltsführung handelt es sich um eine Notwendigkeit, ohne die die Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses nicht möglich wäre.

Wie ich schon mehrfach ausgeführt habe, ist meine Wohnung in X notwendig, um in A arbeiten zu können. Von meinem bisherigen Wohnsitz in B erreiche ich A nicht. Am 04.02.2016 nun haben meine Familie und ich unseren Hauptwohnsitz in X angemeldet, um als Familie wieder zusammenleben zu können. Damit wurde meine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung de jure beendet, aber nicht de facto, denn aufgrund der

räumlich beschränkten Wohnverhältnisse in X ist es gar nicht möglich, dort dauerhaft mit einer vierköpfigen Familie zu wohnen. Die Aufrechterhaltung unseres Wohnsitzes in B ist daher die Voraussetzung um überhaupt in X wohnen zu können. So wohnen wir in X nur wochentags und fahren am Wochenende nach B, um uns dort mit frischer Kleidung und anderen Lebensutensilien einzudecken. Das, was eine vierköpfige Familie zum minimalen Leben benötigt, passt überhaupt nicht in eine Wohnung mit zwei Zimmern! Deshalb ist ein Pendeln zwischen beiden Wohnungen immer noch notwendig; es sei denn, ich gebe meine Arbeit in A auf, was nicht im Sinne des Gesetzgebers ist.

So haben wir nun den Fall, dass die Anwendung eines Gesetzes zu einem Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt ist, nämlich dass mir die steuerliche Berücksichtigung der beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung gestrichen wird, weil meine Familie und ich seit 04.02.2016 zwar in der Wohnung am Arbeitsort gemeldet sind, wir aber dort gar nicht dauerhaft wohnen können, weil das Gesetz in diesem Fall nicht fragt, ob die gemeldete Adresse zum dauerhaften Wohnen für eine vierköpfige Familie überhaupt geeignet ist.

Die Anwendung dieses Gesetzes führt also in dem konkreten Fall zu einer Streichung der steuerlichen Berücksichtigung der beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung, obwohl diese de facto und notwendigerweise weiterhin besteht. Der Gesetzgeber möchte jedoch genau diesen Fall, nämlich eine im konkreten Fall nachgewiesene beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung, steuerlich entlasten. Die Anwendung dieses Gesetzes führt also zu einem Ergebnis, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt worden ist, und ist daher unbillig."

Über die Beschwerde 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 § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Entrichtete Abgabenschuld

Bei der Beschwerdeerledigung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung maßgebend (vgl. VwGH 26.06.2002, 98/13/0035).

Nach der Aktenlage (Buchungsabfrage vom 03.01.2018, Abgabekontonummer 123) besteht am Abgabenkonto des Beschwerdeführers (Bf.) derzeit kein Rückstand. Die am 09.06.2017 fällige Einkommensteuerschuld in der Höhe von 1.462 Euro wurde am 27.07.2017 entrichtet.

Da die verfahrensgegenständliche Abgabe zur Gänze entrichtet wurde, ist im vorliegenden Fall zu prüfen, ob gemäß § 236 Abs. 2 BAO eine Unbilligkeit der Einhebung darin liegt, dass der Abgabengläubiger die entrichtete Abgabe *behält*.

Für die Nachsicht bereits entrichteter Abgaben ist an den Begriff der Unbilligkeit kein strengerer Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschulden (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 und 2 BAO kann eine sachliche oder persönliche sein. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Persönliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde. Erst nach der Feststellung, dass der Sachverhalt das Tatbestandsmerkmal "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" erfüllt, betritt die Behörde den Bereich des Ermessens und hat nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit über die Nachsichtsgewährung zu entscheiden (siehe VwGH 30.09.2009, 2007/13/0068 und die dort zitierten Verweise auf Vorjudikatur und Literatur).

Aufgabe des Antragstellers auf Erteilung der Nachsicht im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO ist es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Sinne seiner Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150, mit Verweisen auf die ständige Rechtsprechung).

Sachliche Unbilligkeit

Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus; eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt ist. Vielmehr muss die behauptete Unbilligkeit in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen.

Im Nachsichtsverfahren können daher nicht Einwände nachgeholt werden, die im Festsetzungsverfahren geltend zu machen gewesen wären (VwGH 24.01.2007, 2003/13/0062) bzw. welche keinen Erfolg im Abgabenfestsetzungsverfahren nach sich zogen. Die Nachsicht kann daher nicht dazu dienen, im Abgabenfestsetzungsverfahren unterlassene bzw. im Abgabenverfahren erfolglos gebliebene Einwendungen nachzuholen bzw. zu wiederholen (VwGH 28.04.2004, 2001/14/0022).

Der Bf. begründet das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit, dass die Anwendung des Gesetzes in seinem Fall zu einem Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sei, nämlich die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, weil seine Familie am Arbeitsort gemeldet sei, obwohl die Wohnung mit 39 qm zum dauerhaften Bewohnen einer vierköpfigen Familie gar nicht geeignet sei. Die doppelte Haushaltsführung bestehe de facto notwendigerweise weiter.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes noch als durch die Einkunftserzielung veranlasst gilt (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0236).

Im vorliegenden Fall befand sich der Familienwohnsitz ab Februar 2016 unbestritten am Arbeitsort des Bf. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort erfolgte nach dem Vorbringen des Bf. aus privaten Motiven. Der bisherige Familienwohnsitz in B wurde vom Bf. und seiner Familie am Wochenende aufgesucht, weil die Wohnung in X zu klein war. Die Gründe für die Fahrten nach B waren daher nicht durch die Einkunftserzielung veranlasst, sondern lagen im privaten Bereich, sodass die dafür aufgewendeten Beträge grundsätzlich steuerlich unbeachtlich sind.

Die steuerliche Absetzbarkeit der Aufwendungen für Familienfahrten am Wochenende zu Zweitwohnsitzen, Wochenendhäusern, etc. ist - aus welchen Gründen auch immer - gesetzlich nicht vorgesehen und betrifft, wie bereits vom Finanzamt im Bescheid und in der Beschwerde vorentschieden wurde, alle Abgabepflichtigen gleichermaßen. Die Gewährung einer Nachsicht würde daher im vorliegenden Fall die materielle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2016 umgehen und somit nicht die Unbilligkeit der Einhebung beheben, sondern das Ergebnis der Abgabenfestsetzung korrigieren.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt somit im gegenständlichen Fall nicht vor.

Persönliche Unbilligkeit

Eine persönliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Einhebung der Abgabe das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners unverhältnismäßig beeinträchtigen, die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährden würde oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre.

Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend

("auch") mitverursacht sein (siehe VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Zum Vorliegen der persönlichen Unbilligkeit hat der Bf. in der Beschwerde ausgeführt, die Entrichtung des Betrages von 1.462 Euro gefährde die physische Existenz seiner Familie.

Dem Vorbringen des Bf. kann nicht gefolgt werden, zumal dieser laut Einkommensteuerbescheid vom 02.05.2017 im Jahr 2016 ein Einkommen in der Höhe von 39.878,20 Euro bezog und seine monatlichen Bezüge daher, wie die Abgabenbehörde bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 19.09.2017 ausgeführt hat, weit über dem Existenzminimum liegen (dieses betrug für den Bf. im Jahr 2016 unter Berücksichtigung seiner Unterhaltsverpflichtungen ca. 1.410 Euro monatlich). Dass eine Existenzgefährdung beim Bf. gerade durch die Einhebung eines Betrages von 1.462 Euro verursacht oder entscheidend mitverursacht wurde, ist daher nicht nachvollziehbar.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 19.09.2017 hat das Finanzamt zu den laufenden Einkünften des Bf. aus seinem Dienstverhältnis festgestellt, dass von einer persönlichen Unbilligkeit nicht ausgegangen werden könne. Auf diese Feststellung geht der Bf. im Vorlageantrag nicht ein. So wird weder vorgebracht, dass im *Behalten* der Abgabe eine Existenzgefährdung für ihn oder seine Familie liege noch dass die Abstattung nur durch die Verschleuderung von Vermögenswerten erfolgen konnte.

Eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung liegt somit ebenfalls nicht vor.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 27.06.2013, 2013/15/0173).

Die Beschwerde war daher bereits aus Rechtsgründen abzuweisen.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung ist jedoch insofern beizupflichten, als der Bf. nach seinem Vorbringen seine vorhandenen finanziellen Mittel für den Kauf eines Hauses eingesetzt hat (Kaufpreis 132.115 Euro, Schuldenstand 109.500 Euro), woraus zwar - auch in Zusammenschau mit den anfallenden Fixkosten durch die Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland - eine gewisse finanzielle Anspannung im Familieneinkommen resultiert. Dieser Umstand lässt aber nicht den Schluss zu, dass die Entrichtung der angeführten Abgabenschuldigkeiten mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die derart außergewöhnlich sind, dass daraus eine Unbilligkeit in obigem Sinne abgeleitet werden könnte. Zweck einer zu Lasten aller anderen Abgabepflichtigen gehenden Nachsicht kann nicht sein, private Liegenschaftsankäufe eines Steuerpflichtigen zu erleichtern.

Im Übrigen ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die persönliche Unbilligkeit der Einhebung zu verneinen, käme die Nachsicht nur anderen Gläubigern zugute (VwGH 24.02.2016, Ra 2015/13/0044). Die monatliche Belastung aus der Kreditrückzahlung für den Hauskauf beläuft sich laut Bf. auf 1.162,34 Euro. Eine Nachsicht käme somit anderen Gläubigern des Bf. zu Gute.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung, ob die Einhebung von Einkommensteuer in der Höhe von 1.462 Euro sachlich und persönlich unbillig ist, gründet sich auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 3. Jänner 2018