



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Feichtenschlager, OMR Dr. Matthias Skopek und Leopold Pichlbauer über die Berufung des Bw, vom 25. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 21. Mai 2007 betreffend Abweisung eines Nachsichtsansuchens gemäß § 236 BAO nach der am 24. September 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 wurde mit dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 9. Jänner 2006 durchgeführt. Der Bescheid ergab eine Gutschrift in Höhe von 2.935,57 €. Erklärungsgemäß wurde dem Berufungswerber (Bw.) der Alleinverdienerabsetzbetrag sowie damit in Zusammenhang stehend Freibeträge für seine Gattin gewährt. Nach der Übermittlung des Lohnzettels der Gattin stellte sich heraus, dass auf Grund deren Einkommens dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag sowie die damit in Zusammenhang stehenden Freibeträge für die Gattin nicht zustehen. Der Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 9. Jänner 2006 wurde daher mit Bescheid vom 9. Mai 2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Gleichzeitig wurde ein entsprechender neuer Einkommensteuerbescheid 2004 erlassen, der eine Gutschrift von nur 1.464,54 € ergab. Im

Verhältnis zum ersten Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2006 resultierte daraus daher eine Nachforderung in Höhe von 1.471,03 €.

Eine gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 9. Mai 2006 eingebrachte Berufung wurde schließlich mit Schriftsatz vom 28. März 2007 zurückgezogen, sodass der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 9. Mai 2006 in Rechtskraft erwuchs.

Mit Schreiben vom 28. März 2007 brachte der Bw. ein Ansuchen um Nachsicht der durch den neuen abschließenden Einkommensteuerbescheid 2004 entstandenen Abgabenschuld ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass laut den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz. 773b seit 1. Jänner 2001 Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen werde, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten würden, für das der Anspruch bestehe. Käme es durch eine Pensionsnachzahlung zu einer rückwirkenden Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrag würden keine Bedenken bestehen, aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung abzusehen. Entsprechend diesen Richtlinien könne von der Vorschreibung für obiges Kalenderjahr Abstand genommen werden. Im gegenständlichen Fall stelle die Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages für 2004 und die damit in Zusammenhang erfolgte Vorschreibung für 2004 eine besondere Härte dar, da der Bw. für seine Gattin sämtliche Krankheitskosten und auch die Kosten für das Kraftfahrzeug wegen Behinderung getragen habe, diese bei Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages von ihm nicht mehr abgesetzt werden könnten, die im Nachhinein zuerkannte Pension seiner Gattin jedoch so gering sei, dass diese Kosten von ihr weder getragen noch von ihr mangels Lohnsteuer abgesetzt werden könnten.

Mit Bescheid vom 21. Mai 2007 wurde das Nachsichtsansuchen von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 236 Abs. 1 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stehe, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben würden, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und dem im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliege. Die Unbilligkeit könne persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liege nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährden würde. Werde das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit behauptet, treffe den Abgabenschuldner eine erhöhte Mitwirkungspflicht, da er von sich aus, die wirtschaftliche Lage darzulegen habe. Eine sachliche Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Mangels Vorliegen einer Unbilligkeit werde die Behörde auch nicht in die Lage versetzt, im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens zu entscheiden.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2007 wurde gegen die Abweisung des Nachsichtsansuchens das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Auf die sachlichen Gründe, weshalb die Nachforderung eine unbillige Härte darstelle, sei nicht eingegangen worden. Die Pensionsnachzahlung der Gattin des Bw. sei in geringer Höhe erfolgt und erst nach Ablauf des Kalenderjahres, sodass ihre sämtlichen Krankheitskosten sowie auch ihre PKW-Kosten vom Bw. getragen worden seien. Die bei Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages entstandene Nachforderung für das Kalenderjahr stelle für den Bw. eine unbillige Härte dar und die Begleichung derselben würde seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit stark beeinträchtigen. Außerdem sei auch in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz. 773b Folgendes angeführt: "Seit 1. Jänner 2001 gelten Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Käme es durch eine Pensionsnachzahlung zu einer rückwirkenden Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrag, bestehen keine Bedenken, aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung abzusehen." Entsprechend diesen Richtlinien könne von der Vorschreibung für obiges Kalenderjahr Abstand genommen werden. Es werde um dahingehende Erledigung der Berufung ersucht. Im Falle einer Nichtstattgabe werde um Vorlage an den Spruchsenat ersucht.

Die nachsichtsgegenständliche Einkommensteuer 2004 wurde am 11. Juni 2007 entrichtet. Das Abgabenkonto des Bw. weist keinen Rückstand auf.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH setzt eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenem Nachteil stünde, der sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder dem Steuergegenstand ergibt, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt. Dies wird insbesondere immer dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wären, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren können, stellen eine Unbilligkeit dagegen nicht dar. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung kommt und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zu dem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Nach der ständigen Judikatur des VwGH liegt eine solche Unbilligkeit nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO.

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 darzulegen, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann. Demzufolge wäre es Sache des Bw. gewesen, seine Angaben zu konkretisieren und insbesondere darzulegen, weshalb die Einhebung der

nachsichtsgegenständlichen Abgaben seine Existenz gefährdet. Für die Beurteilung des Nachsichtsantrages sind nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen bzw. bei der Entscheidung über eine diesbezügliche Berufung.

Es wäre daher am Bw. gelegen darzulegen, inwiefern die Entrichtung der Abgabe eine Existenzgefährdung für sich oder seine Familie nach sich ziehen würde. In seinem Antrag führt der Bw. aus, dass er für seine Gattin sämtliche Krankheitskosten und auch die Kosten für das Kraftfahrzeug wegen Behinderung getragen habe. Durch die Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages könnten diese Kosten nicht mehr abgesetzt werden. Die im Nachhinein zuerkannte Pension der Gattin sei so gering, dass diese Kosten von ihr weder getragen noch mangels Lohnsteuer abgesetzt werden könnten. Die Pension der Gattin des Bw. für das Jahr 2004 betrug 5.301,12 €. Der nachsichtsgegenständliche Abgabenbetrag (Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages und damit verbunden Verlust der Geltendmachung der Krankheitskosten der Gattin als außergewöhnliche Belastung) beträgt 1.471,03 €. Dieser Betrag findet mehrfach Deckung in der Pension der Gattin. Als außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit der Behinderung der Gattin wurde laut Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2006 ein Betrag von insgesamt 3.104,82 € (Freibetrag, Pauschbetrag, nachgewiesene tatsächliche Kosten) berücksichtigt. Es ist also offensichtlich, dass die nachträgliche Gewährung der Pension der Gattin und die damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen beim Bw. insgesamt zu keiner finanziellen Schlechterstellung und daher zu keiner Existenzgefährdung führte.

Weiters muss berücksichtigt werden, dass die nachsichtsgegenständliche Abgabe bereits entrichtet wurde. Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet § 236 Abs. 1 BAO auf bereits entrichtete Abgaben inngemäß Anwendung. Wird ein Nachsichtsansuchen auf persönlich bedingte Unbilligkeit gestützt, ist in diesem Fall von Nachsichtswerber darzulegen, dass das "Behalten" der Abgabe seitens der Abgabenbehörde eine Existenzgefährdung darstellt. Dies wurde vom Bw. nicht behauptet, schon gar nicht bewiesen.

Im Zusammenhang mit der behaupteten sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 2004 ist auf die ständige Judikatur des VwGH hinzuweisen, wonach eine aufgrund einer Gesetzesänderung ergebende Belastung allgemein eintritt und ebenso wenig wie die Änderung der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Einzelfall führt.

Voraussetzung dafür, dass ein Alleinverdiener den Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988 erhält ist, dass der Ehepartner Einkünfte von höchstens 2.200,00 € jährlich

erzielt. Die Pension der Gattin des Bw. betrug im Jahr 2004 5.301,12 € und liegt daher deutlich über der Einkunftsgrenze des § 33 Abs. 4 EStG 1988. Die steuerliche Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen durch die Behinderung des Ehepartners steht gemäß § 35 EStG 1988 einem steuerpflichtigen nur im Zusammenhang mit dem Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dabei handelt es sich um gesetzliche Regelungen und Rechtsfolgen, die jeden Abgabepflichtigen in der Situation des Bw. in gleicher Weise berühren und daher keine sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung begründen.

Schließlich verweist der Bw. wiederholt auf die Randziffer 773b der Lohnsteuerrichtlinien 2002. Darin wird festgehalten, dass Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht. Käme es durch eine Pensionsnachzahlung zu einer rückwirkenden Überschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrag, bestehen keine Bedenken aus Billigkeitsgründen von einer Pflichtveranlagung abzusehen.

Aus dieser Bestimmung ist für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen. Zum einen stellt sich hier nicht die Frage, ob eine Pflichtveranlagung durch zu führen ist oder nicht und zum anderen geht es im vorliegenden Fall nicht nur um den Alleinverdienerabsetzbetrag sondern auch um die Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung der Gattin. Es geht also nicht um 364,00 € sondern um 1.471,03 €. Weiters ist zu beachten, dass eine allfällige Anwendung der Lohnsteuerrichtlinien das Abgabefestsetzungsverfahren, im konkreten Fall das Arbeitnehmerveranlagungsverfahren, betrifft, nicht jedoch das Einhebungsverfahren. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 236 BAO muss die Unbilligkeit als Nachsichtsvoraussetzung in der Einhebung gelegen sein. Die Nachsicht dient also insbesondere nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen. Das Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit der Zurücknahme der Berufung beendet.

Insgesamt gelangte der Senat daher zur Ansicht, dass weder persönlich noch sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung vorliegt. Da das Tatbestandsmerkmal der Unbilligkeit nicht erfüllt ist, bleibt für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. September 2008