

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden AA und die weiteren Senatsmitglieder BB, CC und DD im Beisein der Schriftführerin ZZ in der Beschwerdesache Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 18. Oktober 2013 über die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO in der Sitzung am 28.09.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt: Bf.) bezog in den Jahren 2007 bis 2011 neben einer inländischen Altersrente (bezugsauszahlende Stelle war die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) auch eine deutsche Sozialversicherungsrente und eine schweizerische Rente.

Eine Erklärung der ausländischen Renten für die Jahre 2007 bis 2011 erfolgte erst nach einer entsprechenden Aufforderung des Finanzamtes Bregenz mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2012. Die mit Bescheiden vom 9. April 2013 und vom 12. April 2013 durchgeführten Einkommensteuerveranlagungen 2007 bis 2011 hatten Einkommensteuernachforderungen in Höhe von 1.082,87 € für 2007, 1.071,31 € für 2008, 1.230,57 € für 2009, 1.251,00 € für 2010 und 245,00 € für 2011 zur Folge. Für die Jahre 2007, 2008 und 2009 wurden zudem mit Bescheiden vom 9. April 2013 und vom 12. April 2013 Anspruchszinsen festgesetzt (für 2007 in Höhe von 115,03 €, für 2008 in Höhe von 91,92 € und für 2009 in Höhe von 76,40 €).

I. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 22. April 2013 beantragte der Bf., ihm seinen Abgabenrückstand an Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 in Höhe von 5.164,10 € (Anmerkung: Tatsächlich handelt es sich um Einkommensteuer 2007 bis 2011 in Höhe von 4.880,75 € und Anspruchszinsen 2007 bis 2009 in Höhe von 283,35 €, insgesamt somit um 5.164,10 €) wegen Vorliegens einer persönlichen und sachlichen Unbilligkeit nachzusehen. Zur Begründung brachte der Bf. vor, als selbständiger EDV-Berater habe

er mit zunehmendem Alter immer geringere Chancen gehabt, zumindest kostendeckende Aufträge zu bekommen. Weshalb sollten mögliche Auftraggeber in diesem extrem schnelllebigem Metier mit vielen jungen, gut ausgebildeten Anbietern auch gerade ihn "Alten" engagieren? Er habe daher viele Monate keine Aufträge gehabt und sich nach einer Frühpensionierung gesehnt. Die Zeit bis zur Frühpensionierung sei mit Arbeitslosenunterstützung überbrückt worden. Seine Ersparnisse aus besseren Zeiten habe er deshalb weitgehend aufgebraucht.

Mit 1. Juli 2001 habe er endlich in Frühpension gehen können. Daraufhin habe seine Gattin nach 33 Ehejahren die Scheidung eingereicht. Am xx.xx. 2003 sei sodann die Ehe beim Bezirksgericht A. geschieden worden. Im Zuge der Scheidung habe er mehrere zehntausend Euro an seine ehemalige Gattin und an Rechtsanwälte bezahlen müssen. Daher sei er zur Aufnahme eines Bankkredits gezwungen gewesen, den er danach mühsam abbezahlt habe. Auch sei er gerichtlich verpflichtet, seiner ehemaligen Gattin monatlich 355,00 € an Alimenten zu zahlen. Dies belaste ihn finanziell außergewöhnlich, dennoch könnte er diese Zahlung nicht als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend machen.

Im Oktober 2010 habe er dann die Diagnose "Prostata-Krebs" erhalten. Am xx.xx. 2011 - drei Tage vor seinem 70. Geburtstag - sei im Landeskrankenhaus B. eine radikale Prostataentfernung erfolgt. Seitdem müsse er regelmäßig den PSA-Wert zur Erkennung möglicher Metastasen feststellen lassen.

Neben der Sorge um eine mögliche Wiedererkrankung habe er Probleme mit erektiler Dysfunktion und lange Zeit anhaltender Inkontinenz sowie, damit zusammenhängend, auch mit seinem seelischen Befinden.

Nachdem er gerade wieder Mut gefasst habe, habe er am 8. Mai 2012 nachts, während er allein zu Hause gewesen sei, einen schweren Herzinfarkt erlitten, der deshalb nicht rechtzeitig erkannt und behandelt worden sei. Nach wochenlangem Krankenhausaufenthalt sei er am 14. Juni 2012 im Landeskrankenhaus B. am Herzen operiert worden, wobei ihm unter anderem 4 Stents eingesetzt worden seien. Im ärztlichen Bericht werde darüber hinaus die bleibende Herzmuskelschädigung (Vorderwandinfarkt) mit all den Nebeneinschränkungen im Herz- und Kreislaufbereich beschrieben.

Im Herbst 2012 sei ihm sodann auf seinen Antrag vom Bundessozialamt A. ein Behinderungsgrad von 60% attestiert worden.

Wegen seiner eingeschränkten Gesundheit und damit einhergehender Beschwerden sehe er keine Chance, zwecks Abbezahlung seiner Steuerschulden einen Nebenjob zu bekommen und auszuführen.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass es ihm - weitgehend unverschuldet - persönlich und finanziell sehr schlecht gehe, weshalb er auf Verständnis der Finanzbehörde und auf Nachsicht angewiesen sei.

In der Folge legte der Bf. auf Ersuchen des Finanzamtes mit Schriftsatz vom 21. Mai 2013 folgende Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben für das Jahr 2013 vor:

	Jahresbeträge		Monatsbeträge	Bemerkungen
Einnahmen:				
Pension Österreich (monatlich)			1.125,00 €	
Pension Österreich (Sonderzahlungen)	2.376,00 €	1/12	198,00 €	
Pension Deutschland			516,00 €	
abzüglich Einkommensteuer Deutschland	-550,00 €	1/12	-46,00 €	
abzüglich Krankenversicherungsbeitrag			-13,00 €	
Pension Schweiz			30,00 €	
Sonstige Einnahmen			0,00 €	
Einnahmen insgesamt			1.810,00 €	
Ausgaben:				
Unterhalt an geschiedene Gattin			355,00 €	Gerichtsbeschluss des BG A.
GIS			20,00 €	
Grundsteuer	120,00 €	1/12	10,00 €	Für bewohntes Reihenhaus des Bw.
Klub-/Verbandsbeiträge	95,00 €	1/12	8,00 €	
Krankenpflegeverein	30,00 €	1/12	3,00 €	
Kirchenbeitrag	30,00 €	1/12	3,00 €	
Telefongebühren (BOB)			15,00 €	
Uniq-Versicherung (Haus+Wohnung)	337,00 €	1/12	28,00 €	
Uniq Unfallversicherung	132,00 €	1/12	11,00 €	
Landesversicherung (KFZ-Versicherung+Steuer)	477,00 €	1/12	40,00 €	
Raiffeisenkarte+Gebühren	60,00 €	1/12	5,00 €	
Stadtwerke Wasser/Kanal/Müll			40,00 €	
Stadtwerke Gas			54,00 €	
VKW			18,00 €	
WSH/NK Tiefgarage			19,00 €	
WSH/NK Wohnung (RH)	396,00 €	1/12	33,00 €	
Wohnbaufonds	898,00 €	1/12	75,00 €	Darlehensrückzahlung
SVdgW-Kostenanteile+Rezeptgebühren	650,00 €	1/12	54,00 €	

Neue Brillengläser+div. Mittel vom Sanitätshaus	350,00 €	1/12	29,00 €	
Nicht beeinflussbare Kosten:			790,00 €	
Alternative Medikamente+Zusatzstoffe	500,00 €	1/12	42,00 €	Gesundheitsvorsorge bzw. Rehabilitation
Nahrungsmittel, weitgehend teure Naturkost			550,00 €	Nach ärztlichen Ernährungsvorgaben
Haushaltsgeräte+Hilfs/Putzmaterial	250,00 €	1/12	21,00 €	
Kleidung+Schuhe (inkl. Wanderbekleidung/Schuhe)	600,00 €	1/12	50,00 €	
Zeitungen+Internetgebühren			50,00 €	
Bücher, CD, DVD, etc.	150,00 €	1/12	13,00 €	
Div. Privatausgaben (Gasthaus, Theater, Eintritte, etc.)			100,00 €	
Heimtextilien	100,00 €	1/12	8,00 €	
Zahnarzt, Zahnersatzreparatur (nicht von Krankenkasse bezahlt)	150,00 €	1/12	13,00 €	
Heilpraktikerin (alternativ)+Therapien	200,00 €	1/12	17,00 €	
KFZ-Benzin			60,00 €	
KFZ-Service/Reparaturen	350,00 €	1/12	29,00 €	
Bahn+Bus inkl. Vorteilscard			80,00 €	
Spenden, etc.	50,00 €	1/12	4,00 €	
Blumen+andere Pflanzen, Gartenwerkzeuge	100,00 €	1/12	8,00 €	
Wohnungsrenovierung+Reparaturen	300,00 €	1/12	25,00 €	
Fahrradreparaturen+Ersatzmaterial	80,00 €	1/12	7,00 €	
Büromaterial (Papier, Postgebühren, Druckerpatronen, etc.)	80,00 €	1/12	7,00 €	
Elektrokleingeräte	80,00 €	1/12	7,00 €	
Div. unvorhergesehene Ausgaben	300,00 €	1/12	25,00 €	
Teilweise beeinflussbare Kosten			1.114,00 €	
Gesamte monatliche Ausgaben			1.904,00 €	
Monatlicher Fehlbetrag			-94,00 €	

Ergänzend führte der Bf. aus, die angeführten Einnahmen seien vollständig. Bei den teilweise beeinflussbaren Ausgaben habe er sehr realistische Werte angesetzt. Die beiden schweren, letztlich nicht heilbaren Erkrankungen erforderten Nachsorge und, soweit möglich, Vorsorge. Dabei zeige sich, dass unser Sozialsystem (ärztliche Versorgung) nur im Krankheitsfall gut sei. Wenn es um die Vorsorge gegen Krankheitsrückfälle gehe, dürfe - soweit es sinnvoll und finanziell machbar sei - nichts zu teuer sein. Darunter sei

naturbelassene Nahrung (vielfach aus dem Reformhaus), seien Zusatzstoffe, alternative, den ganzen Menschen einbeziehende Heilpraktiken und nicht von der Krankenkasse bezahlte Medikamente zu verstehen.

Zu seinem Vermögen (Reihenhaus) sei festzuhalten, dass er nie etwas geerbt habe und die Kosten dafür in 40 Jahren durch sparsame Lebensführung finanziert habe. Seiner geschiedenen Gattin, die nichts zur Finanzierung beitragen habe können, habe er im Scheidungsverfahren zur Ablösung ihres Anspruchs 122.000,00 € zahlen müssen. Dies sei nur unter Auflösung der letzten Ersparnisse und der Aufnahme eines Kredites möglich gewesen. Er habe deshalb für das Reihenhaus mehr als 150% des eigentlichen Wertes bezahlt. Dafür sei er in der Lage, mietfrei zu wohnen, müsse aber Geld zurücklegen, um anfallende Schäden und nötige Sanierungen bezahlen zu können. Unter anderem habe eine Überprüfung des mehr als 30 Jahre alten Flachdaches ergeben, dass eine Sanierung angezeigt wäre. Seine Reihenhausnachbarn hätten die Sanierung längst durchgeführt. An der Fassade gebe es Bruchstellen, welche auch zu reparieren wären. Er könne dafür aber kein Geld zurücklegen.

Kein Geld zurücklegen könne er weiters für eine demnächst nötig werdende Gebissanierung, für einen Erholungs-/Erlebnisurlaub oder zumindest mehrtägigen Seniorenausflug, für die noch zu erwartende Steuernachforderung des Finanzamtes Brandenburg (mehrere tausend Euro) sowie für Unvorhersehbares.

Er wohne allein und versorge sich und das Reihenhaus selbst. Er würde gerne eine Haushaltshilfe für einige Stunden wöchentlich engagieren, könne es sich aber nicht leisten.

Abschließend möchte er anmerken, dass es sich bei der nachzusehenden Abgabenschuld nicht um eine reguläre Steuerschuld handle - diese bezahle er sowieso in Österreich und in Deutschland ohne Abzugsmöglichkeiten für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Gegenständlich gehe es um eine letztlich sehr ungerechte, echte Doppelbesteuerung für eine Altersrente. Würde es diese, nicht zu rechtfertigende Doppelbesteuerung nicht geben, würde er - wegen seiner außergewöhnlichen Belastungen - sogar bereits bezahlte Steuer zurückbekommen.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2013 wurde das Nachsichtsansuchen mit der Begründung abgewiesen, die monierte Besteuerung entspreche den gesetzlichen Gegebenheiten und sei somit expliziter Ausdruck des Willens des Gesetzgebers. Diese gewollte Besteuerung treffe alle Steuerpflichtigen in der gleichen Lage, eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben sei deshalb ausgeschlossen. Ob eine persönliche Unbilligkeit vorliege, sei an Hand der wirtschaftlichen Auswirkungen zu beurteilen. Ein entsprechendes Missverhältnis zwischen Einziehung der nachzusehenden Abgabenschuld und einer Beschwer des Bf. im Sinne einer Existenzgefährdung sei nicht erkennbar. Eine wirtschaftlichen Notlage liege deshalb nicht vor, weil das laufende Einkommen, ein PKW und ein Reihenhaus zur Tilgung der nachzusehenden Abgabenschuld herangezogen werden könnten. Eine zu benennende Variante wäre beispielsweise eine Kreditaufnahme,

gegen Belehnung des Liegenschaftsvermögens. Die Einhebung sei somit auch nicht persönlich unbillig.

Mit der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde begehrt, der Nachsicht im beantragten Ausmaß Folge zu geben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, bei einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland, dessen Zweck die Vermeidung einer Doppelbesteuerung sei, könne eine echte Doppelbesteuerung gerade bei den Ärmsten, den Kleinrentnern, nicht der Wille des Gesetzgebers sein. Dies würde Personen treffen, die keine steuersparenden Privilegien oder gewinnschmälernde Konstrukte nützen könnten.

Unzutreffend sei auch, dass keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben vorliege. Als er in Deutschland gearbeitet und dort Lohnsteuer bezahlt habe, habe es zwischen Österreich und Deutschland Vereinbarungen sowohl im Sozialversicherungswesen (Pensionsregelungen) als auch im Steuerrecht (Vermeidung von Doppelbesteuerung) gegeben. Darauf habe er als österreichischer Staatsbürger vertrauen können. Wenn nun Deutschland plötzlich und noch dazu rückwirkend auch die Renten in Österreich wohnhafter österreichischer Steuerpflichtiger besteuere, müsse der österreichische Gesetzgeber darauf reagieren. Entweder müsse er erreichen, dass Deutschland in Österreich wohnhafte österreichische Steuerpflichtige von der neuen Besteuerung ausnehme. Gelingende das nicht, müsse er die Steuergesetze insofern ändern, als eine vom Gesetzgeber gewollte Vermeidung einer Doppelbesteuerung auch unter den geänderten Umständen gewährt werde. Wenn der österreichische Gesetzgeber nicht rechtzeitig auf diese neue Situation mit einer steuergerechten Lösung reagiere, liege objektiv eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben (Mehrsteuer aus dem Progressionsvorbehalt) vor. Es wäre auch unbillig, betroffenen österreichischen Staatsbürgern zu empfehlen, mit der deutschen Finanzbehörde zu verhandeln, um eventuell im Gnadenweg eine Zahlungserleichterung zu bekommen.

Unzutreffend beurteilt worden sei überdies seine wirtschaftliche Situation und seine Möglichkeiten zur Tilgung der nachzusehenden Schuld. So gehe aus der dem Finanzamt übermittelten Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben vom 21. Mai 2013 hervor, dass er zum angegebenen Zeitpunkt ein negatives Einkommen gehabt habe. Er habe keine zusätzlichen Einnahmen und könne wegen seiner gesundheitlichen Einschränkung auch nichts dazuverdienen. Zudem lehre die Erfahrung, dass immer wieder unvorhergesehene Ausgaben anfallen, für die er keine Reserven habe. Zuletzt habe er dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2012 247,00 € überweisen müssen, ein Geldbetrag, der ihm eigentlich nicht zur Verfügung stehe und ihn deshalb zwingen, bei bescheidenen freien Ausgaben weitere Einsparungen vorzunehmen.

Sein in seinem Eigentum stehendes Reihenhaus sei 35 Jahre alt und das Flachdach sei dringend reparaturbedürftig. Die meisten seiner Nachbarn hätten ihr Dach bereits saniert. Im Sommer, nach anhaltendem Regen, habe er an zwei Stellen im Haus Wasserschäden gehabt, wobei zumindest einer dieser Schäden höchstwahrscheinlich nicht auf das reparaturbedürftige Dach zurückzuführen sei. Eingeholte Angebote zur Dachsanierung

hätten Kosten in Höhe von mindestens 10.000,00 € ergeben. Er habe aufgrund seiner finanziellen Lage keine Renovierung in Auftrag geben können. Er werde aber nicht umhinkommen, im Frühjahr 2014 eine Sanierung zu veranlassen. Derzeit wisse er aber nicht, wie er dies finanzieren könne. Es sei zweifelhaft, ob er einen Bankkredit erhalte, wenn er zugebe, zur Zeit ein negatives Einkommen zu haben. Sollte er dennoch einen Kredit bekommen, wisse er nicht, ob er ihn jemals zurückzahlen könne.

Er habe zudem eine ca. 20 Jahre alte Teil-Zahnprothese, die dringend erneuert werden müsse. Weil er das dafür notwendige Geld nicht aufbringen könne, müsse er mit eingeschränktem Kauvermögen leben. Dies werde sich auch in Zukunft nicht bessern und könne auch gesundheitliche Auswirkungen haben.

Er besitze zwar einen PKW, der zur Tilgung der nachzusehenden Steuerschuld verkauft werden könnte. Bei der Abwägung der Unbilligkeit des Verkaufs von Gegenständen in seinem Eigentum zwecks Tilgung einer ungerechtfertigten und ungerechten Steuerforderung müsse allerdings auch die persönliche Seite einbezogen werden. Er sei 72 Jahre alt, habe eine Krebserkrankung (2011) vorläufig überstanden und sei nach einem schweren Herzinfarkt (2012) in seiner Mobilität eingeschränkt. Die Erkrankungen würden überdies mit depressiven Verstimmungen einhergehen. Es sei ein Stück Lebensqualität, mit dem eigenen PKW einen Ausflug, Arztbesuche und andere Besorgungen machen zu können und nicht auf die Hilfe anderer angewiesen zu sein. Zu bedenken sei auch, dass der PKW am 31.03.2006 zugelassen worden sei und somit beinahe 8 Jahre alt sei. Für Gebrauchswagen könne nur dann ein vernünftiger Preis erzielt werden, wenn sie beim Neuwagenkauf dem Händler angeboten würden. Dieser Sachverhalt treffe bei ihm nicht zu und auf dem freien Markt sei für dieses alte Auto kein vernünftiger Preis mehr erzielbar - zumindest keiner, der in einem angemessenen Verhältnis dazu stünde, auf die für ihn so nützliche und wichtige Mobilität verzichten zu müssen.

Ihm sei auch nicht verständlich, wie er sein Reihenhaus zu Geld machen solle. Solle er es gegen Kreditgewährung belehnen? Die Bank dürfe ihm jedenfalls kein Geld leihen, wenn sie seine Einnahmensituation kenne und miteinbeziehe, welche Ausgaben bereits in Kürze zusätzlich unumgänglich seien (Sanierung des Flachdaches). Er könne jedenfalls weder Kapital noch Zinsen jemals zurückbezahlen. Und ein Haus zu verkaufen, in dem er wohne, sei unzumutbar und unbillig.

Aus dem gesamten Vorbringen gehe somit hervor, dass eine Unbilligkeit der Einhebung der nachzusehenden Abgabenschuld vorliege und es nicht im Sinne des Gesetzgebers sei, seinem Nachsichtersuchen aus Rechtsgründen nicht zu entsprechen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2013 wurde die Berufung unter Wiedergabe der höchstgerichtlichen Judikatur zur sachlichen und persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung mit der Begründung abgewiesen, die Nachforderung in Höhe von 5.164,10 € resultiere aus dem Umstand, dass der Bf. erst über Aufforderung der Abgabenbehörde im Jahr 2013 seine deutschen und schweizerischen Rentenbezüge aus den Jahren 2007 bis 2012 erklärt habe. Der Bf. verkenne in seinen

Berufungsausführungen zur sachlichen Unbilligkeit die Bedeutung und Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen. Gerade durch Doppelbesteuerungsabkommen werde eine doppelte Besteuerung ein und desselben Einkommensbetrages vermieden. Dies geschehe einerseits durch Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt oder durch die sogenannte Anrechnungsmethode (Erfassung der ausländischen Bezüge unter Anrechnung der ausländischen Steuer). Beide Methoden würden dem OECD-Musterabkommen entsprechen und seien im OECD-Raum gängige Steuerpraxis.

Die deutsche Sozialversicherungsrente einer in Österreich ansässigen Person werde in Österreich (seit jeher) gemäß Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland steuerfrei gestellt und nur zur Progression erfasst. Dies bedeute, das Besteuerungsrecht an der Sozialversicherungsrente verbleibe bei Deutschland, in Österreich werde das verbleibende, in Österreich steuerpflichtige Einkommen nur mit dem höheren Progressionssatz des Welteinkommens besteuert. Darin liege keine Doppelbesteuerung, wobei darauf hingewiesen werde, dass Deutschland bis 2005 auf die Besteuerung der Renten verzichtet habe und deshalb diesbezüglich sogar eine ausgesprochene Begünstigung vorgeherrscht habe. Wenn nun Deutschland seine Steuergesetze geändert habe und nunmehr auch (teilweise) die Rentenbezüge besteuere, sei es nur Wunschdenken, dass Österreich seinerseits "reagieren müsse", den Progressionsvorbehalt abzuschaffen hätte und daher wiederum der privilegierte Zustand hergestellt werde.

Das Besteuerungsrecht an der schweizerischen Rente stehe gemäß Art. 18 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu.

Eine sachliche Unbilligkeit der steuerlichen Erfassung der ausländischen Rentenbezüge in Österreich könne gemäß den österreichischen Gesetzen und Doppelbesteuerungsabkommen und somit in Übereinstimmung mit der internationalen Übung nicht erblickt werden.

Weiters habe der alleinstehende Bf. im Jahr 2012 über ein Nettoeinkommen von 21.720,00 € verfügt. Ohne jede einzelne Position seiner Lebenshaltungskostenrechnung zu diskutieren, abzuwiegen und zu beurteilen, sei davon auszugehen, dass ein derartiges Einkommen ausreichend sei, um den steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen. In den Vorjahren sei es bei zusätzlichen ausländischen Rentenbezügen von ca. 5.500,00 € zu einer Abgabenbelastung von ca. 1.200,00 € gekommen. Unter Berücksichtigung von steuerlichen Begünstigungen reduziere sich der nachzuzahlende Betrag für die Jahre 2011 und 2012 auf ca. 250,00 €. Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung könne angesichts des Einkommens und Vermögens des Bf. (bis auf das Landeswohnbauförderungsdarlehen abbezahltes Einfamilienhaus und KFZ) daher nicht erkannt werden. Dass die Steuernachzahlung 2007 bis 2012 zusammengeballt im Jahr 2013 schlagend geworden sei, habe der Bf. zu verantworten. Eine etwaige diesbezügliche Härte könne allenfalls durch Maßnahmen nach § 212 BAO abgemildert werden. Nicht gerechtfertigt sei hingegen eine Nachsicht wegen persönlicher Unbilligkeit.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Unter Verweis auf das bisherige Vorbringen wurde unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung ergänzend eingewandt, grundsätzliche Bezugspunkte seien dort unzutreffend dargestellt worden und hätten deshalb zu falschen Schlüssen geführt. Es sei nötig und zielführend, diese Punkte mündlich vor dem unabhängigen Finanzsenat zu klären, bevor es Sinn mache, auf Weitergehendes in der Berufungsvorentscheidung einzugehen.

Mit Schreiben des BFG vom 21. August 2017 wurde dem Bf. aufgetragen, eine detaillierte Aufstellung über seine derzeitigen monatlichen Nettoeinnahmen, seine derzeitigen monatlichen Fixkosten (Miete, Betriebskosten, Kreditraten, Versicherungen, etc.) sowie über sämtliche Verbindlichkeiten und Vermögenswerte vorzulegen und die Richtigkeit der Angaben durch Unterlagen (zB Zahlungsbelege) zu belegen. Anzugeben seien überdies Name und Alter jener Personen, denen gegenüber Unterhaltspflichten bestünden.

In der am 28. September 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung legte der Bf. eine Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben für das Jahr 2017, eine Liquiditätsübersicht, eine Übersicht über seinen Vermögensstatus sowie schriftlich niedergelegte "Gedankenstützen" vor.

Laut Übersicht der Einnahmen und Ausgaben für 2017 verfügt der Bf. über monatliche Nettoeinnahmen von 1.950,00 €, denen Fixkosten von 480,00 € gegenüberstehen. Für alternative Medikamente und Zusatzstoffe, Nahrungsmittel (weitgehend teure Bio-Naturkost), Haushaltsgeräte, Hilfs/Putzmaterial, Kleidung, Schuhe, Zeitungen, Bücher, CD's, DVD's, Gasthaus, Theatereintritte, Heimtextilien, Zahnarzt, alternative Therapien, Heilpraktiker, Enkelkinder und Tochter, Kurzurlaub (Bus-, Tagesausflüge), Bus, Bahn inklusive Vorteilsticket, Carsharing, Spenden, Pflanzen, Gartenwerkzeuge, Reparaturen, Büromaterial, Elektrokleingeräte sowie diverse unvorhergesehene Ausgaben sind nach Angaben des Bf. nochmals 1.751,00 € erforderlich, sodass ein monatliches Sparpotenzial von 199,00 € besteht. Erläuternd führte der Bf. dazu aus, seine Lebensführung sei im Prinzip sparsam und vielfach mit Verzicht verbunden. Er habe relativ hohe Ausgaben für seine Gesundheitsvorsorge und Rehabilitation wegen seiner zwei schweren lebensbedrohlichen Erkrankungen (Prostata-Krebs und Herzinfarkt). Wegen dieser Krankheiten könne er auch keinem Nebenverdienst nachgehen. Er habe im Gegenteil sogar Bedarf an unterstützenden Leistungen (während Krankheitsphasen und ganz allgemein im Haus), wofür jedoch kein Geld vorhanden sei. Wegen dieses Geldmangels sei auch weder die dringend erforderliche Gebissanierung noch die ebenfalls unaufschiebbare Flachdachsanierung realisiert worden. Für diese beiden Vorhaben habe er - soweit möglich - seine geringen Ersparnisse auf einem Sparkonto (aktuelles Guthaben: 5.761,20 €) deponiert. Zur ausständigen Gebissanierung sei auszuführen, dass er ein Provisorium habe und vom Zahnarzt Kostenvoranschläge (Oberkiefer: 10.548,00 €, Unterkiefer: 4.155,00 €) erstellt worden seien. Ohne Gebissanierung sei mit weiteren gesundheitlichen Schäden zu rechnen.

Zur ausständigen Flachdachsanierung werde angemerkt, dass sein Reihenhaus samt Tiefgarage 1977 erbaut worden sei (Schätzwert zum 12.12.2002 201.000,00 € belastet mit einem Veräußerungsverbot und einem Pfandrecht in Höhe von 350.000,00 S (25.435,49 €) zugunsten des Landes Vorarlberg; die effektive Restbelastung des Landeswohnbaufonds betrage zum 04.01.2017 7.063,64 €). Ein Flachdach habe eine Lebensdauer von nur 20 Jahren bis 25 Jahren, dann sei es undicht. Wegen des maroden Daches müsse er jederzeit mit einem massiven Wassereintritt rechnen. Sein Auto habe er im April 2017 aus finanziellen Gründen schweren Herzens verkaufen müssen. Den größten Teil des Verkaufserlöses von 2.750,00 € habe er auf das erwähnte Sparkonto überwiesen. Alimentationszahlungen habe er nicht mehr zu leisten, da seine geschiedene Frau vor eineinhalb Jahren verstorben sei.

Hinsichtlich des Vorwurfes des Finanzamtes, eine Offenlegung seiner ausländischen Pensionseinkünfte sei erst auf behördliche Aufforderung erfolgt, bringt der Bf. vor, die österreichische Sozialversicherung habe Kenntnis von seinen ausländischen Rentenbezügen gehabt, weil er den Antrag auf Bezug der deutschen Rente bei dieser stellen habe müssen. Er sei daher davon ausgegangen, dass die österreichische Sozialversicherung das zuständige Finanzamt entsprechend informiert habe. Er habe somit keinen Grund dafür gesehen, beim Finanzamt vorstellig zu werden und ihm diesen Sachverhalt zu melden.

Der anwesende Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass es in Vorarlberg tausende Steuerpflichtige gebe, die ebenfalls ausländische Renten beziehen würden, dies aber dem Finanzamt melden würden. Seit 2017 gebe es einen entsprechenden Informationsaustausch zwischen Deutschland und Österreich. Die Sozialversicherung melde ausländische Pensionseinkünfte jedenfalls nicht dem Finanzamt.

Der Bf. führt aus, dass ihm der Begriff Progressionsvorbehalt nicht bekannt gewesen sei. Auch habe er aus Art. 26 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend den Informationsaustausch den Schluss gezogen, dass sich die beiden Staaten über steuerrelevante Sachverhalte austauschen würden. Er habe daher hinsichtlich der seinerseits nicht erfolgten Information des Finanzamtes über seine ausländischen Renten kein Unrechtsbewusstsein. Den Umstand, dass Deutschland bis 2005 seine deutsche Rente nicht besteuert habe, habe er sich damit erklärt, dass eine Besteuerung einer so kleinen Rente nicht erfolge. Weiters habe er gedacht, dass die über seine ausländischen Renten informierte österreichische Sozialversicherung die gesamte, in Österreich zu bezahlende Steuer vor der Ausbezahlung der österreichischen Pension abziehe. Mit der beschwerdegegenständlichen Einkommensteuernachforderung für die Jahre 2007 bis 2011 habe er daher nicht gerechnet.

Der anwesende Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass das Finanzamt nicht von einem Vorsatz des Bf. ausgegangen sei und deshalb auch kein Finanzstraßverfahren eingeleitet habe. Es seien daher nur 5 Jahre und nicht 10 Jahre nachveranlagt worden.

Bezüglich der Besteuerung der deutschen Rente in Deutschland bringt der Bf. vor, seines Wissens habe die Türkei eine Steuerbefreiung für ihre Staatsbürger erwirkt.

Der anwesende Vertreter des Finanzamtes führt aus, dem Bf., der alleinstehend sei, keine Unterhaltungspflichten mehr habe und über ein jährliches Nettoeinkommen von 22.000,00 € verfüge, sei aus seiner Sicht eine Bezahlung des nachzusehenden Betrages in Höhe von 5.164,10 € zuzumuten. Soweit erforderlich, sei auch eine Ratenzahlung möglich.

Der Bf. gibt nochmals zu bedenken, dass er für die Sanierung des Flachdaches und seines Gebisses ca. 26.000,00 € aufbringen müsse. Seine derzeitigen Ersparnisse auf einem Bankkonto würden lediglich 5.000,00 € betragen. Er müsse auch seine Tochter und den in Wien studierenden Enkel unterstützen. Seine verheiratete Tochter, die 2 Kinder habe, sei in einer finanziell angespannten Situation. Ihr Mann habe sich mit 30 Jahren entschlossen, ein Lehramtsstudium zu beginnen.

Auf Befragung teilt der Bf. mit, dass er die ihm von Deutschland vorgeschriebene Einkommensteuer von ca. 5.000,00 € aus seinen restlichen Ersparnissen bezahlt habe. Eine Ratenzahlung sei insofern also nicht in Anspruch genommen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht, ob die Einhebung von primär aus der Heranziehung deutscher Pensionseinkünfte zum Progressionsvorbehalt resultierender Einkommensteuernachforderungen und damit in Zusammenhang stehender Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt 5.164,10 € sachlich und persönlich unbillig ist.

1. Sachverhalt

Das BFG geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der am xxx geborene Bf. ist alleinstehend, nicht unterhaltspflichtig und hatte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2007 bis 2011 seinen alleinigen Wohnsitz in Österreich. Ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland lag im relevanten Zeitraum nicht vor. In diesen Jahren bezog der Bf. neben inländischen Pensionseinkünften Renteneinkünfte aus der Schweiz und aus Deutschland.

Derzeit (2017) verfügt der Bf. über ein Einkommen von insgesamt 1.950,00 € monatlich bzw. 23.400,00 € jährlich.

Die derzeitigen Fixkosten (Wohnbaufonds, Grundsteuer, Betriebskosten, Kirchenbeitrag, Versicherungen, GIS, Telefongebühren, Internetgebühren, Rezeptgebühren, Selbstkosten bei Arztbesuchen, Brillengläser, Sanitärbedarf, Bankgebühren, Klub/Verbandsbeiträge) betragen 480,00 € monatlich bzw. 5.760,00 € jährlich. Für Essen, Kleidung, Sport- und Freizeit, private Fahrten, alternative Medikamente und Therapien, Reparaturen sowie diverse sonstige Gebrauchsartikel (Heimtextilien, Elektrogeräte, etc.) steht dem Bf. somit ein Betrag in Höhe von monatlich 1.470,00 € bzw. 17.640,00 € jährlich zur Verfügung.

Der Bf. ist Alleineigentümer eines vom ihm bewohnten 40 Jahre alten, sanierungsbedürftigen Reihenhauses (Grundbuch XX, EZ XXX, GSt-Nr. XXXX, Grundstücksadresse: X-Straße) und eines Sparguthabens in Höhe von 5.761,20 €.

An Verbindlichkeiten hat der Bf. ein Wohnbauförderungsdarlehen (derzeitiges Obligo: 7.063,64 €, derzeitige Rückzahlungen: 898,00 € jährlich) und Abgabenschulden gegenüber dem Finanzamt. Letztere betragen - wie eine Abfrage des Abgabenkontos des Bw. ergab - mit Stichtag 28. September 2017 5.146,10 €, setzen sich aber lediglich in Höhe von 3.451,10 € aus den nachzusehenden Abgabenschuldigkeiten von insgesamt 5.164,10 € zusammen (entrichtet wurde bereits die Einkommensteuernachforderung 2008 in Höhe von 1.071,31 €, die Anspruchszinsen 2008 in Höhe von 91,92 € und ein Teil der Einkommensteuernachforderung 2009 in Höhe von 549,77 €, insgesamt somit Abgabenschulden in Höhe von 1.713,00 €). Nicht vom Nachsichts Antrag umfasst sind Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 1.695,00 €, resultierend aus der Einkommensteuer der Jahre 2012 und 2013, der Einkommensteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2015 und der Einkommensteuervorauszahlung für das zweite Quartal 2017.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf den vorgelegten Finanzamtsakt, auf den elektronischen Steuerakt, auf das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und auf die vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben für das Jahr 2017, einer Liquiditätsübersicht 2017, einer Übersicht über den Vermögensstatus 2017 sowie seitens des Bf. schriftlich niedergelegte "Gedankenstützen".

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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.

Die in § 236 Abs 1 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein.

2.1 Sachliche Unbilligkeit

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der in der anormalen Belastungswirkung gelegene offensichtliche 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 (VwGH 4.4.1996, 92/13/0309; VwGH 22.3.1995, 94/13/0264 und 0265; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062). Eine

derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt, für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte Vorsorge treffen müssen. Ist die Abgabeneinhebung im Einzelfall also nicht bloße Auswirkung oder Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges genereller Abgabennormen, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit sein.

Der Bf. sieht das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im Wesentlichen in einer vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen, vermeintlichen Doppelbesteuerung seiner deutschen Sozialversicherungsrente. Konkret wendet er sich gegen den Umstand, dass Deutschland die Renten in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger plötzlich und rückwirkend besteuert und der österreichische Gesetzgeber nicht im Rahmen eines Abkommens mit Deutschland dafür gesorgt hat, dass österreichische Steuerpflichtige von der Besteuerung solcher Renten in der Bundesrepublik Deutschland ausgenommen werden. Eine andere Möglichkeit wäre eine Änderung der inländischen Steuergesetze gewesen und zwar insofern, als die bereits in Deutschland besteuerte Rente nicht bei der Festsetzung der Steuer für die inländischen Einkünfte einbezogen wird (Mehrsteuer aus dem Progressionsvorbehalt).

Für die Besteuerung in- und ausländischer Einkünfte sind die folgenden Normen von Bedeutung:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach Abs. 2 dieser Norm ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug unter anderem der Sonderausgaben (§ 18).

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 gehören auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die persönliche Steuerpflicht wird in § 1 EStG 1988 geregelt. Nach Abs. 2 dieser Norm sind natürliche Personen, die wie der Bf. im Inland ihren Wohnsitz haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften im Inland einkommensteuerpflichtig. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 auch die deutschen Sozialversicherungsrenteneinkünfte des Bf.

Der in § 1 Abs. 2 EStG 1988 normierte österreichische Besteuerungsanspruch wird - da auch andere Staaten in ihren Rechtsordnungen in der Regel weit gefasste Besteuerungsansprüche vorsehen - durch ebenfalls zum nationalen Recht zählende Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt. Dabei stehen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen alternativ zwei Methoden zur Verfügung, die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode. Bei der Befreiungsmethode werden Einkünfte, die bei unbeschränkten Steuerpflichtigen zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach einem Doppelsteuerabkommen in Österreich besteuert werden dürfen, von der Einkommensteuer freigestellt. Eine Befreiung von der inländischen Einkommensteuer hat grundsätzlich auch dann zu erfolgen, wenn im anderen Staat keine Besteuerung stattfindet. Allerdings werden die ausländischen Einkünfte bei der Berechnung der individuellen Einkommensteuerprogression mitberücksichtigt (Progressionsvorbehalt, siehe dazu Jakom/Marschner EStG, 2016, § 1 Rz 17). Nach der Anrechnungsmethode besteuert der Ansässigkeitsstaat die Welteinkünfte, rechnet aber die ausländische Steuer auf die inländische Einkommensteuer an, jedoch maximal in Höhe der im Inland auf diese Einkünfte anfallenden Einkommensteuer (Jakom/Marschner EStG, 2016, § 1 Rz 18).

Einschränkungen des Besteuerungsrechts Österreichs sind unter anderem durch das Abkommen vom 24.8.2000, BGBl III 2002/182, abgeschlossen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz DBA Deutschland), erfolgt. So steht Österreich nach Art 18 Abs. 2 dieses Abkommens an der deutschen Rente des Bf. kein Besteuerungsrecht zu. Die deutsche Rente des Bf. unterliegt jedoch gemäß Art 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland dem Progressionsvorbehalt, d.h., die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte des Bf. (österreichische Pension und Schweizer Rente, für letztere gilt gemäß Art 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen die Anrechnungsmethode) werden mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden (siehe dazu auch VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013; BFG 31.5.2016, RV/4100416/2013)

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt bei den mit Bescheiden vom 9. April 2013 bzw. vom 12. April 2013 durchgeführten Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2007 bis 2011 die deutschen Rentenzahlungen keiner Besteuerung unterzogen. Lediglich bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, mit dem die inländischen Pensionseinkünfte und die Renteneinkünfte aus der Schweiz besteuert wurden, wurde die deutsche Rente herangezogen. Damit erfolgten die gegenständlichen Einkommensteuerveranlagungen im Einklang mit den, in den betreffenden Veranlagungsjahren in Kraft stehenden materiell-rechtlichen Normen (hier: § 1 Abs. 2 EStG 1988, § 2 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 Z 4 leg. cit., § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c leg. cit., Art 18 Abs. 2 DBA Deutschland, Art 23 Abs. 2 lit. a und lit. d conv. cit.). Allfällige, aus der Sicht des Bf. bestehende gesetzliche Unzulänglichkeiten können aber im Allgemeinen nicht durch Nachsicht iSd § 236 BAO

behooben werden. Sowohl von der Judikatur als auch der Lehre wird vielmehr betont, dass es der Gesetzgeber in der Hand gehabt hätte, nicht gewünschte steuerliche Folgen einer gesetzlichen Maßnahme hintanzuhalten. Hat er dies nicht getan, so zwingt dies zum Schluss, dass er in den bloßen Folgen des erlassenen Gesetzes eine Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten rechtfertigenden Grund nicht erblickt hat (in diesem Sinne auch BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013). Nach Stoll (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 2430 und S. 2437ff) spricht für diese Deutung vor allem, dass es rechtstaatlichen Grundsätzen nach heutigem Verständnis nicht entsprechen könne, ins einzelne gehende ausdifferenzierte generelle Vorschriften mit einer überaus allgemein gehaltenen, mit unbestimmten Gesetzesbegriffen denkbar hoher Abstraktion gestalteten Generalklausel, wie dies § 236 BAO nun einmal sei, begegnen zu dürfen.

Überdies trifft der in Art 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland vorgesehene Progressionsvorbehalt alle in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, die neben inländischen steuerpflichtigen Einkünften eine deutsche Sozialversicherungsrente beziehen, in gleichem Maße, sodass auch insofern nicht von einer individuellen, einzelfallbedingten Einhebungsunbilligkeit gesprochen werden kann.

Aber auch die vom Bf. eingewandten gesetzlichen Unzulänglichkeiten liegen nach einhelliger Judikatur und Lehre nicht vor. So erschöpft sich der Zweck eines die Befreiungsmethode vorsehenden Doppelbesteuerungsabkommens darin, den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkunftsquellen zuzuordnen. Das Doppelbesteuerungsabkommen dient aber nicht dazu, einen im Inland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen vor der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen (siehe dazu VwGH 21.5.1985, 85/14/0001; BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013; BFG 31.5.2016, RV/4100416/2013). Der in Art 23 des DBA Deutschland vorgesehene Progressionsvorbehalt steht daher nicht im Widerspruch zu dem sich aus den §§ 1, 2 und 33 EStG 1988 ergebenden Progressionsprinzip (Jakom/Marschner EStG, 2016, § 1 Rz 17; siehe dazu auch VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, wonach der Progressionsvorbehalt Österreich sogar dann zusteht, wenn dieser im DBA nicht ausdrücklich erwähnt ist). Denn durch die Vornahme eines Progressionsvorbehaltes wird die deutsche Rente nicht nochmals besteuert, sondern es werden lediglich vorliegende steuerpflichtige inländische Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der auch zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung ist somit nicht erkennbar.

2.2. Persönliche Unbilligkeit

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung dargelegt hat (z.B. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150; VwGH 27.04.2000, 99/15/0161; VwGH 10.05.2001, 2001/15/0033), liegt eine "persönliche" Unbilligkeit insbesondere dann vor, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der verfahrensgegenständlichen Abgaben gefährdet wäre (vgl. VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190). Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus "persönlichen"

Gründen nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgaben mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Liegenschaften möglich wäre, diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme und den Härten aus der Abgabeneinhebung auch nicht durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könnte. Eine persönliche Unbilligkeit ist jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte. Andererseits liegt auch dann, wenn der Abgabepflichtige in der Lage ist, seinen Lebensunterhalt und den seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen ausreichend zu sichern, eine Unbilligkeit nach den persönlichen Verhältnissen nicht vor (VwGH 30.04.1999, 99/16/0086).

Nach § 236 Abs. 2 BAO findet der erste Satz dieser Vorschrift auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. In einem solchen Fall ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. 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. Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten aus wirtschaftlichen Gründen kommt insbesondere in Betracht, wenn diese Schuldigkeiten zwar infolge der Verrechnungsanordnung des § 214 Abs. 1 BAO durch Zahlungen des Steuerpflichtigen getilgt, die für eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sprechenden Gründe damit aber nicht beseitigt sind. Dies trifft etwa dann zu, wenn die nachzusehenden Abgabennachforderungen ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten des Steuerpflichtigen auslösten und sich an diesen trotz Tilgung durch Verrechnung gem § 214 Abs. 1 BAO nichts änderte (VwGH 20.1.1987, 86/14/0103).

Die Entscheidungsfindung bezüglich des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit bedingt eine detaillierte Kenntnis der gesamten Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Nachsichtswerbers. Da im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegt, ist es dessen Sache, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (siehe dazu z.B. VwGH 03.07.2003, 2002/15/0155; VwGH 02.06.2004, 2003/13/0156). Kommt der Antragsteller dieser Verpflichtung nicht nach, so ist allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren. Zu beachten ist zudem, dass für die Beurteilung des Nachsichtsantrages nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant sind, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bzw. des Antrags auf Nachsicht bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde bzw. im Falle eines Beschwerdeverfahrens, im Zeitpunkt der Erlassung

des Erkenntnisses durch das Verwaltungsgericht (VwGH 26.06.2002, 98/13/0035; VwGH 30.07.2002, 99/14/0315).

Grundsätzlich nicht ausreichend für die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit sind finanzielle Engpässe, Liquiditätskrisen oder Überschuldung (z.B. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2434ff; VwGH 08.04.1991, 90/15/0015). Da Abgabepflichtige gehalten sind, für die Entrichtung der Abgaben alle vorhandenen Mittel einzusetzen, würde selbst die Notwendigkeit, vorhandene Vermögenswerte (Fahrnisse, Grundvermögen, etc.) zur Abgabenabstattung heranzuziehen, oder gegebenenfalls einen zusätzlichen Kredit aufzunehmen, die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig machen (z.B. VwGH 28.04.2004, 2001/14/0022; VwGH 06.11.1991, 90/13/0282, 0283; VwGH 14.01.1991, 90/15/0060).

Eine Veräußerung des nach der Aktenlage dem Wohnbedürfnis des Bf. dienenden Reihenhauses wäre aus der Sicht des BFG aufgrund des vorgeschrittenen Alters des Bf. und seines schlechten Gesundheitszustands jedenfalls unzumutbar. Im Beschwerdefall bedarf es allerdings schon deshalb keiner Veräußerung von Vermögen oder einer zusätzlichen Kreditaufnahme, weil der Bf. über Ersparnisse in Höhe von 5.761,20 € zur Tilgung der nachzusehenden Abgabenschuldigkeiten verfügt.

Da aus den dargestellten Gründen berufungsgegenständlich somit weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieses Erkenntnisses eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Beschwerde deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Bei der Beurteilung, ob die Einhebung von primär aus der Heranziehung deutscher Pensionseinkünfte zum Progressionsvorbehalt resultierender Einkommensteuernachforderungen und damit in Zusammenhang stehender Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt 5.164,10 € sachlich und persönlich unbillig ist, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. September 2017