



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 11

GZ. RV/0163-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch ABS-Wirtschaftstreuhand GmbH, 4644 Scharnstein, Mühldorf 58, vom 14. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Claudia Vojka, vom 21. Dezember 2010 betreffend Abweisung eines Antrages vom 6. August 2010 auf Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahren wird folgender Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt:

1) Inhalt des Nachsichtsansuchens:

Mit dem Anbringen vom 6. August 2010 stellte der Berufungswerber (Bw.) ein Ansuchen um Nachsicht der Schuld. Dazu legte er seine wirtschaftlichen Verhältnisse wie folgt dar:

Es hafte ein mit hinterlegten Pfandbriefen in Höhe von ATS 4.500.000 bei seinem Haus besicherter Kredit in Höhe von € 20.262,72 aus. Die Zins- und Spesenbelastung betrage duchschnittl.ca. € 76,00/Monat, für die UNIQA-Krankenzusatzversicherung für den Bw. , die Gattin und Tochter betrage die monatliche Prämie € 724,00, die Betriebskosten für das Haus

betragen € 625,00 pro Monat, die Gesamtkosten für das eine Auto (ohne AfA) betragen € 195,00 pro Monat. Somit ergäben sich Gesamtkosten ohne Lebenskosten in Höhe von € 1.620,00 pro Monat. Die Finanzierung dieser Kosten erfolge mit der Pension des Bw. von durchschnittlich monatlich 1.864,00 Euro und einer Gutschrift aus dem EK-Bescheid von ca. 200,00 Euro pro Monat. Der Überhang von 444,00 werde für Lebenskosten aufgewendet. Für den notwendigen restlichen Teil sei von 2001 bis 2008 ein Teil des Garagenverkaufs herangezogen worden. Im Jahr 2008 sei die letzte verfügbare Immobilie, ein Wochenendhaus im Mühlviertel verkauft, worden. Daraus ergäbe sich derzeit folgendes Kapital:

Sparbuch 723-8311.60		€ 1.500,00
HYPO-Wohnbaubank.AG	verfügbar ab 1.10.2010	€ 29.790,00
Oberbank Schuldverschreibung	verfügbar ab 16.10.2011	€ 35.800,00
Oberbank Schuldverschreibung	verfügbar ab 24.04.2012	€ 15.877,00
Gesamtsumme		€ 82.967,00

Dieses Geld werde verwendet für den Zuschuss für Lebenskosten so wie bisher und weiter € 870,00 pro Monat (daraus ergäben sich für Lebenskosten gesamt €1.314,00 pro Monat). Ferner sei auch eine Rücklage für den Kredit von dzt € 20.262,72 zu bilden. Beim Haus G-Straße 9 stünden dringende Reparaturmaßnahmen an, da seit 1979 (Fertigstellung der Sanierung) kein Geld für derartige Zwecke zur Verfügung gestanden sei. Für die Tochter benötige der Bw. bei Spitalsaufenthalte eine Begleitperson. Zahnärztliche Behandlungen seien nur mit Vollnarkose und auswärts durchführbar. Dafür seien außerhalb der Versicherung Gelder notwendig. Durch die Rückzahlung des Firmenkredites würden alle Reserven verbraucht, die der Bw. für die Pension angelegt hätte (Sparbriefe, Lebensversicherungen, finanzielle Hilfe durch Verwandschaft). Ferner sei der Bw. von der Annahme ausgegangen, dass die vom damaligen Sozialreferenten der LH-Landesleitung schriftlich vorhandenen Regelungen betreffend außergewöhnliche Belastung durch seine behinderte Tochter auch Rechtens sind, zumal diese mehrere Jahre vom Finanzamt anerkannt wurden. Aus diesem Grund sei das Geld nicht angespart, sondern für die Tochter und dem Lebensaufwand verwendet worden und stehe daher nicht mehr zur Verfügung.

2) Inhalt des Aktes des Finanzamtes:

Aus Inhalt der vorgelegten Akten geht hervor, dass dem Bw. hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 bis 2009 Änderungsbescheide gemäß [§ 293b BAO](#) zugestellt wurden, aus denen sich Nachforderungen in Höhe von insgesamt 11.699,45 Euro ergeben. Diese Abgabennachforderungen wurden inzwischen zur Gänze entrichtet. Beim Finanzamt hat der Bw. im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 28. Juli 2010 vorgebracht, er hätte im Jahr 2003 von der LH, Landesleitung in Vb die Auskunft erhalten, dass das Pflegegeld des Landes Oberösterreich für seine behinderte Tochter als außergewöhnliche Belastung abzugfähig sei.

Nachdem er immer erklärungsgemäße Bescheide erhalten habe, sei er davon ausgegangen, dass alles richtig sei. Die Nachforderung treffe ihn völlig unvorbereitet. Der Bw. wurde auf die Möglichkeit, eine Abgabennachsicht zu beantragen, hingewiesen.

3) Angefochtener Bescheid und Berufung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Antrag vom 6. August 2010 um Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 11.699,45 wird abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Auskunft betreffend Geltendmachung von Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung nicht vom Finanzamt und somit nicht von der für die Abgabenangelegenheit zuständige Behörde erteilt wurde. Zudem hindere der Umstand, dass die unrichtige Vorgangsweise des Abgabepflichtigen bisher vom Finanzamt nicht beanstandet wurde, die Behörde nicht, diese Vorgangsweise im Nachhinein bzw. für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Eine sachliche Unbilligkeit ist somit nicht gegeben. Hinsichtlich der persönlichen Unbilligkeit sei auszuführen, dass genügend Einkommen bzw. Vermögen vorhanden sei, um den Abgabenzurückstand zumindest in Raten zu entrichten. Der Nachsichtswerber besitze ein unbelastetes Einfamilienhaus. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Nachsicht lägen somit nicht vor.

In der gegenständlichen Berufung führte der Bw. aus, er hätte am 6. August 2010 die Bewilligung einer Nachsicht in Höhe von € 11.699,45 schriftlich beantragt und halte diesen Antrag mit dieser Berufung aufrecht. Die Gründe für die persönliche Unbilligkeit seien ausführlich dargestellt worden. Die Behauptung es sei genügend Einkommen bzw. Vermögen vorhanden und insbesondere der Hinweis, der Bw. besitze ein unbelastetes Einfamilienhaus treffe nicht zu. Das Haus sei mit einer einverleibungsfähigen Pfandurkunde belastet, was im Ansuchen um Nachsicht vom 6. August 2010 angeführt wurde. Der Bw. hätte für die gegenständlichen Veranlagungsjahre 2004 bis 2009 darauf vertraut, dass die festgesetzten und ausgezahlten Einkommensteuergutschriften für diesen Zeitraum zustehen, weil sämtliche Einkommensteuerbescheide in Rechtskraft erwachsen sind. Das sei für ihn die Grundlage für das Vertrauen auf die Richtigkeit der Bescheide und die Verfügbarkeit der Steuergutschriften und deren Disposition gewesen. Obwohl nun die Abänderung der ESt-Bescheide 2004 bis 2009 nach [§ 293b BAO](#) dem Legalitätsprinzip entspreche, liege dennoch eine Unbilligkeit vor.

4) Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Mit dem Anbringen vom 5. Juli 2012 wurden der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Dem Bw. wurde mit der Zwischenerledigung vom 11. Juli 2012 die Gelegenheit gegeben, dass er die Änderungen der Vermögens- und Einkommensverhältnisse darstellt. Zudem wurde ihm vorgehalten, dass der gesamte Abgabenbetrag, dessen Nachsicht beantragt wurde (11.699,45 €), ist am 11. März 2011 entrichtet worden ist. Dazu wurde dem Bw. Gelegenheit gegeben darzulegen, dass die Abstättung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden war, die außergewöhnlich waren. Zudem sei glaubhaft zu machen, dass die Einhebung der Abgabenschuld die Existenz des Bw. oder jene seiner Familie gefährdet hätte.

Mit dem Anbringen vom 27. Juli 2012 wurde vorgebracht, dass ein mit hinterlegten Pfandbriefen in Höhe von ATS 4.500.000 bei seinem Haus besicherter Kredit in Höhe von € 23.556,51 aushaftet. Die Zins-und Spesenbelastung betrage duchschnittl.ca. € 46,00/Monat, für die UNIQA-Krankenzusatzversicherung für den Bw. , die Gattin und Tochter betrage die monatliche Prämie € 774,00, die Betriebskosten für das Haus betragen € 768,00 pro Monat, die Gesamtkosten für das eine Auto (ohne AfA) betragen € 201,00 pro Monat. Somit ergäben sich Gesamtkosten ohne Lebenskosten in Höhe von € 1.789,00 pro Monat. Die Finanzierung dieser Kosten erfolge mit der Pension des Bw. von durchschnittlich monatlich 1.912,00 Euro und einer Gutschrift aus dem „EK-Bescheid“ von ca. 250,00 Euro pro Monat. Der Überhang von 373,00 werde für Lebenskosten aufgewendet. Für den notwendigen restlichen Teil sei von 2001 bis 2008 ein Teil des Garagenverkaufs herangezogen worden. Im Jahr 2008 sei die letzte verfügbare Immobilie, ein Wochenendhaus im Mühlviertel verkauft, worden. Daraus ergäbe sich derzeit folgendes Kapital:

Sparbuch 723-8311.60		€ 4.375,00
Oberbank-Schuldverschreibung	verfügbar ab 28.6.2014	€ 20.000,00
Oberbank KMU Anleihe	verfügbar ab 4.1.2016	€ 20.000,00
Oberbank Cash Garant	verfügbar ab 7.11..2012	€10.000,00
Gesamtsumme		€ 54.375,00

Dieses Geld werde verwendet für den Zuschuss für Lebenskosten € 324,00 pro Monat (daraus ergäben sich für Lebenskosten gesamt € 697,00 pro Monat). Ferner sei auch eine Rücklage für den Kredit als Portfoliomix in Höhe von 20.045,00 gebildet worden.

Beim Haus G-Straße 9 stünden dringende Reparaturmaßnahmen an, da seit 1979 (Fertigstellung der Sanierung) kein Geld für derartige Zwecke zur Verfügung gestanden sei. Für die Tochter benötige der Bw. bei Spitalsaufenthalte eine Begleitperson. Zahnärztliche Behandlungen seien nur mit Vollnarkose und auswärts durchführbar. Dafür seien außerhalb der Versicherung Gelder notwendig.

Daher ergäbe sich eine mögliche Verwendung der Gesamtsumme wie folgt:

Rücklage für Kredit (Diff.zu Portofolio) 3.511 ,00

Sanierung G-Straße min. -6.000,00

Kosten Tochter min -6.000,00

Rest reiche für Lebenskosten für 10 Jahre = 38.864,00 Euro

Sollten durch den frühzeitigen Tod des Bw. noch Gelder vorhanden sein, so würden diese testamentarisch über einem Sachwalter der Tochter zugeschrieben.

Bei Erlass der Steuerschuld wäre nahezu ein monatlicher Betrag der Lebenskosten von € 820,00 möglich. Durch die Rückzahlung des Firmenkredites würden alle Reserven verbraucht, die der Bw. für die Pension angelegt hätte (Sparbriefe, Lebensversicherungen, finanzielle Hilfe durch Verwandtschaft).

Es bestehe nach wie vor aus diesem Grund eine Schuld in Form eines zinsenlos gewährten Darlehens durch die Gattin des Bw., die während ihrer beruflichen Halbtätigkeit in seiner Firma, Wüstenrot-Bausparbriefe in Höhe von S 1.600.000,00 angelegt hätte. Dazu sei ihr gesamter Verdienst abzüglich einem geringem Taschengeld verwendet worden. Der gesamte Betrag sei die Pensionszeit bestimmt gewesen, hätte aber nachweislich zur Gänze zur Rückzahlung eines Firmenkredits verwendet werden müssen.

Ferner sei der Bw. von der Annahme ausgegangen, dass die vom damaligen Sozialreferenten der LEBENSHILFE-Landesleitung schriftlich vorhandenen Regelungen betreffend außergewöhnliche Belastung durch seine behinderte Tochter auch Rechtens sind, zumal diese mehrere Jahre vom Finanzamt anerkannt wurden. Aus diesem Grund sei das Geld nicht angespart, sondern für die Tochter und dem Lebensaufwand verwendet worden und stehe daher nicht mehr zur Verfügung.

Ergänzend brachte der Bw. vor, er hätte statistische Lebenserwartung von weiteren 10,28 Lebensjahren hat. Dies sei der statistisch relevante Zeitraum, in dem er seine bestehenden Ersparnisse zu Lebzeiten für seinen Lebensunterhalt und den seiner Familie verbrauchen und daraus seine Schulden aus der Betriebsbeendigung bei der Ehegattin (in Form einer Leihe) zurückzahlen könne. Zur Krankenzusatzversicherung merkte der Bw. an, dass diese hauptsächlich zur Finanzierung der ansonsten anfallenden Selbstbehalte und Mehrkosten im Zusammenhang mit der medizinisch aufwändigen Versorgung und Betreuung seiner zu 100% behinderten Tochter im Krankheitsfall abgeschlossen wurde und deshalb zwangsläufig ist. Der laut Aufstellung frei verfügbare Betrag für Lebenskosten werde für den Lebensunterhalt der Ehegatten verwendet und für den Lebensunterhalt der Tochter. Wie aus einer weiteren Aufstellung ersichtlich sei, seien die nicht durch Pflegegeld gedeckten Aufwendungen für die behinderte Tochter und für das Wohnheim überdurchschnittlich bzw. außergewöhnlich hoch,

sodass der „frei“ verfügbare monatliche Betrag im Vergleich zu einer „Standardfamilie“ auf Grund der Zwangsläufigkeit der Verpflegungsmehraufwendungen durch die Behinderung der Tochter zu relativieren sei. Die Erträge aus Sparguthaben nach Steuern liege aktuell in der Regel unterhalb der Inflationsrate, sodass auch aus diesem Titel mit einer weiteren realen Entwertung der Reserven zu rechnen ist. Der Bw. hätte zwar kein Vermögen im engeren Sinn verschleudern müssen, er hätte dafür aber die aus dem Verkauf von unbeweglichem Vermögen (Immobilien) stammenden Reserven (Sparguthaben), die der Rückzahlung seiner privaten Schulden bei der Ehegattin und zur Finanzierung des (bescheidenen) Lebensunterhalts der Familie bis zu seinem statistischen Lebensende dienen sollten, verwenden. Eine weitere Außergewöhnlichkeit liege in der Unterhaltspflicht für seine behinderte Tochter und den damit verbundenen nicht durch Pflegegeld gedeckten Mehraufwendungen, sowie den nicht mehr vorhandenen Vermögensreserven und seinem hohen Alter. Die Existenzgefährdung der Familie sei bereits dargestellt worden. Für das per einverleibungsfähiger Pfandurkunde belastete Wohnhaus, sei für den Fall des Ablebens der Eltern testamentarisch ein Fruchtgenussrecht für die zu 100% behinderte Tochter vorgesehen, damit deren Lebensunterhalt über den Tod der Eltern hinaus einigermaßen abgesichert ist.

Den Grundsatz von Treu und Glauben sehe der Bw. dadurch verletzt, dass die Landesleitung der LH als Auskunftsperson und der Bw. selbst auf die VO zu §§ 34 und 35 EStG vertraut hätte.

Entgegen der Aussagen in § 34 Abs 6 EStG werde der Bundesminister für Finanzen bereits im nächsten Absatz ermächtigt, Mehraufwendungen auch ohne Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen zuzulassen, wovon in §§ 2-4 der VO zu §§ 34 und 35 iVm § 1 Abs 3 der VO auch Gebrauch gemacht wird. Nicht dezidiert erstrecke sich allerdings die Aussage des § 1 Abs 3 der VO auf den § 5 Abs 3 der VO. Aus der Formulierung des § 5 Abs 3 der VO „Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 seien auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtsteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“ könnte aber in Anlehnung an die vom Bundesministerium für Finanzen als Urheber der VO durch die VO zum §§ 34 und 35 gewünschte Entschärfung der gesetzlichen Bestimmungen des § 34 EStG geschlossen werden, dass auch hier eine Anrechnung des Pflegegeldes nicht gewünscht ist, weil durch die Formulierung: „im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen“ der Eindruck entstehe als wären tatsächlich die nachgewiesenen Kosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Diese Verordnungsermächtigung und die entsprechenden Teile der Verordnung stünden im Widerspruch zum Wortlaut des § 34 Abs 6 letzter Teilstrich EStG. Es sei daher deshalb bei einer (unter Umständen) richtigen Gesetzesanwendung ein vom Gesetzgeber bzw. vom Herausgeber der Verordnung ungewolltes Ergebnis eingetreten. Je nachdem wie die Begriffe Gesetz und Verordnung zu interpretieren sind, liege unter Umständen auch eine unrichtige Gesetzesanwendung vor.

Der für die Bescheidberichtigungen verantwortliche Bearbeiter vom Finanzamt Linz sei vom Bw. persönlich kontaktiert worden. Dieser stützte sich in seinen Aussagen lediglich auf den § 34 Abs 6 EStG und kündigte in weiterer Folge auch an, dass eine Berufung in der Sache selbst aussichtslos sei. Aus diesem Grund schien eine Berufung gegen die gegenständlichen abgeänderten Einkommensteuerbescheide 2004-2009 auch für den Bw. aussichtslos bzw. unökonomisch, insbesondere deshalb, weil der Bearbeiter empfahl, stattdessen ein Nachsichtsansuchen zu stellen.

Im Zuge einer schriftlichen Zeugeneinvernahme gab Herr Mag. Z., zuständiger Bearbeiter in der Einkommensteuerangelegenheit beim Finanzamt Linz am 1. Oktober 2012 an, er hätte dem Bw. keine Nachsicht zugesagt. Dem Bw. sei die Meinung mitgeteilt worden, dass eine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide nicht erfolgversprechend sei, er aber trotzdem eine Berufung einbringen könne. Er hätte ihn jedenfalls nicht dahingehend angeleitet, statt der Berufung ein Nachsichtsansuchen zu stellen, wohl aber darauf hingewiesen, dass eine Nachsicht erst nach rechtskräftiger Entscheidung über eine ev. Berufung möglich sei.

In einem E-Mail vom 23. Oktober 2012 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. klar, dass es keine definitive Zusage einer Nachsicht seitens des Finanzamtes gegeben hätte. Auch wurde bestätigt, dass seitens des Finanzamtes der Bw. angeleitet wurde, statt einer Berufung ein Nachsichtsansuchen einzubringen. Dies bestätigte der steuerliche Vertreter auch im Telefax vom 7. November 2012.

Relevanter Sachverhalt

- 1) Das Nachsichtsansuchen betrifft bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 11.699,45.
- 2) Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. ergeben sich aus dem Anbringen vom 27. Juli 2012.
- 3) Die behauptete Vertrauenschutzverletzung wird darin gesehen, dass die Landesleitung der LH als Auskunftsperson und der Bw. selbst auf die VO zu §§ 34 und 35 EStG vertraut hätten.

Eine unrichtige Rechtsauskunft der zuständigen Abgabenbehörde betreffend die Behandlung des Pflegegeldes in Zusammenhang mit der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen ist nicht erfolgt.

3) Seitens der Organe des Finanzamtes wurde weder eine (Teil-)Nachsicht zugesagt, noch der Bw. angeleitet, anstatt von seinem Berufungsrecht Gebrauch zu machen, ein Nachsichtsansuchen einzubringen. Er wurde lediglich auf die fehlenden Erfolgsaussichten der Berufung hingewiesen.

Rechtslage

Gemäß [§ 236 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) in der geltenden Fassung des BGBl I 2005/161 können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Nach [§ 236 Abs. 2 BAO](#) findet [§ 236 Abs. 1 BAO](#) auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Behörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 30.6.2005, [2004/16/0276](#)). Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt daher beim Nachsichtswerber (VwGH 7.7.2011, [2008/15/0010](#)). Ihn trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dabei ist es seine Sache, einwandfrei und unter Ausschluß jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 10.5.2010, [2006/17/0289](#)). Die Nachsicht dient nicht dazu, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011, [2008/15/0010](#)). Bei der Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen ist stets die Sachlage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde bzw. im Falle eines Beschwerdeverfahrens im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses durch das Verwaltungsgericht maßgeblich.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu Recht, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 20.5.2010, [2009/15/0008](#)).

Nach [§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO](#), StF: BGBl. II 2005/435 kann die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein. Die Verordnung zählt demonstrativ Beispiele zum unbestimmten Rechtsbegriff der Unbilligkeit der Einhebung auf. Nach § 2 der Verordnung liegt eine persönliche Unbilligkeit liegen insbesondere vor, wenn die Einhebung

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

Eine Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles ist nicht anzunehmen, wenn sich an der Existenzgefährdung des Abgabenschuldners nichts ändert, gleichgültig, ob die fraglichen Abgabenschuldigkeiten eingehoben würden oder nicht (VwGH 29.9.2011, [2011/16/0190](#)).

Nach § 3 der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
 - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
 - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBI. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten und hier nicht in Betracht kommenden Fälle - anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis 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 24.5.2012, [2009/16/0039](#)).

Im Fall, dass die Abgaben bereits entrichtet sind, ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Aufgabe des Antragstellers 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 (VwGH 25.10.2006, [2004/15/0150](#)).

Erwägungen

1) Zur behaupteten persönlichen Unbilligkeit:

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. eine Vermögensrücklage in Höhe von € 54.375,00 gebildet. Zudem hat er noch eine Rücklage für den Kredit, der mit € 23.556,51 aushaftet und Pfandbriefe in Höhe von ATS 4.500.000 bei seinem Haus besichert ist, durch als Portfoliomix in Höhe von 20.045,00 gebildet. Dem steht noch ein angeblich von der Ehegattin gewährtes zinsenloses Darlehens gegenüber, dessen Höhe mit 1.600.000,00 Schilling gegenüber. Auffällig ist, dass der Bw. den Kredit einerseits durch die Pfandbriefe und andererseits durch die Rücklage doppelt besichert hat. Zudem ist wirtschaftlich betrachtet von einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich des von der Ehegattin gewährten Darlehens, welches zur Bedienung von Krediten verwendet wurde, nicht auszugehen. Demnach steht dem Bw. trotz Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten und unter Einrechnung jener Verbindlichkeiten, die tatsächlich noch zu bedienen sind, derzeit ein Kapitalvermögen von rund 50.000,00 Euro zur Verfügung. Dass der Bw. diesbezüglich geplant hat, es anderweitig als zur Abgabenentrichtung zu verwenden, ist zwar verständlich, aber kein Grund von der Unbilligkeit der Einhebung auszugehen. Es ist nämlich nicht nachvollziehbar, dass gerade **durch** die Einhebung der Abgabenschulden der Nahrungsstand oder die Existenz des Bw. gefährdet ist. Auch ist eine Vermögensverschleuderung nicht erforderlich gewesen, um die Abgabenschulden zu **entrichten**. Eine persönliche Unbilligkeit liegt damit nicht vor.

2) Zur behaupteten sachlichen Unbilligkeit:

Im gegenständlichen Fall liegt kein Anwendungsfall des [§ 3 Z 2 lit a der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO](#), vor, da keine vertrauensbegründende oder unrichtige Auskunft des Finanzamtes erfolgt ist. Der aus [§ 114 BAO](#) abgeleitete Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die

Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt. Aus diesem Grund kann auch keine Vertrauenschutzverletzung vorliegen, wenn die Landesleitung der LH als Auskunftsperson und der Bw. selbst auf eine bestimmte Interpretation der VO zu §§ 34 und 35 EStG vertraut hat.

Auch liegt kein im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis vor. Nach der Verwaltungspraxis (Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 822) sei aus dem Begriff "Belastung" abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen). Zur Kürzung führen insbesondere Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln (betr. Pflegegeld; VwGH 10.11.1987, [87/14/0126](#); VwGH 15.9.1999, [99/13/0101](#)), sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollen. Insofern liegt bei der Rechtsanwendung durch das Finanzamt im Einzelfall kein Ergebnis vor, das vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigt war. Es können im gegenständlichen Fall keine Unterschiede zu einer Vielzahl anderer Fälle erkannt werden, in denen bei der Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen das erhaltene Pflegegeld bei den getätigten Aufwendungen abgezogen wurde.

Sollte jedoch das Pflegegeld von als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen abgezogen worden sein, die nicht dem nach dem Leistungszweck des Pflegegeldes entsprochen haben, dann hätte dies im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens geltend gemacht werden müssen. Gleiches gilt, wenn der Bw. eine unrichtige Gesetzesanwendung in Zusammenhang mit der Berücksichtigung des Pflegegeldes behauptet wird. Die Nachsicht dient jedenfalls nicht dazu, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011, [2008/15/0010](#)).

Eine sachliche Unbilligkeit aus den vom Bw. angeführten Gründen liegt somit nicht vor.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 vorgesehene Ermessensentscheidung. Da im gegenständlichen Fall das Vorliegen der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen ist, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 20.5.2010, [2009/15/0008](#)).

Linz, am 7. Februar 2013