



---

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 7. November 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 6. 7. 2006 stellte die Berufungswerberin (Bw.) einen Nachsichtsantrag gemäß § 236 BAO, der sich auf die Einkommensteuer für 2005 im Betrag von 170,86 € bezog. Dieser Antrag wurde wie folgt begründet:

*„...Durch eine massive Verschlechterung meines Gesundheitszustandes wurde ich im Juni 2005 in die Vollpflegestufe im Pflegeheim X. eingeordnet; in diesem Zusammenhang wurde ein Sozialhilfeverfahren der Tiroler Landesregierung zu Zahl ... eingeleitet und abgeschlossen. Im Rahmen des Verfahrens, das zur Gewährung von Sozialhilfe in Form eines Pflegeplatzes führte, musste mein gesamtes Vermögen verbraucht werden und meine monatlichen Einkünfte wurden auf das „Taschengeld“ beschränkt. In diesem Kontext ist die Eintreibung der Steuerschuld (die objektiv nur aus der Besteuerung der Sonderzahlungen mit fixen Sätzen entsteht) subjektiv unbillig, und ich ersuche um Nachsicht. Für Rückfragen zum Sozialhilfeverfahren bei der Landesregierung verzichte ich ausdrücklich auf meine Datenschutzrechte...“*

Mit Bescheid vom 7. 11. 2006 gab das Finanzamt dem Nachsichtsansuchen keine Folge. Begründend führte es nach Zitierung des § 236 Abs. 1 BAO und Wiedergabe der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus, dass sich aus dem Antragsvorbringen weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ergäbe. Das Finanzamt wies auch darauf hin, dass es einer Nachsicht dann nicht bedürfe, wenn Härten aus der Abgabeneinhebung auf andere Art und Weise (etwa durch Bewilligung von Zahlungserleichterungen) abgeholfen werden könne. Weiters stellte das Finanzamt fest, dass die Bw. die Abgabenschuld am 20. 7. 2006 zur Gänze entrichtet habe.

In der dagegen am 7. 12. 2006 erhobenen Berufung wurde sowohl eine persönliche als auch eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung behauptet. Eine persönliche Unbilligkeit sei gegeben, weil die 86 Jahre alte Bw. als Pflegefall „mit hoher Stufe“ in einem Pflegeheim untergebracht sei. Zur Deckung der Pflegekosten habe die Bw. ihr gesamtes Vermögen verwerten und ihre laufenden Pensionsbezüge als „Eigenanteil der Sozialhilfe“ an das Amt der Tiroler Landesregierung abtreten müssen. Da der Bw. nur mehr ein Taschengeld verbleibe, sei ihr die Bezahlung der Abgabenschuld nur „durch Bittstellung an Dritte“ möglich gewesen, wozu die Bw. „wegen Sittenwidrigkeit“ gewiss nicht verpflichtet gewesen wäre. Da die Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen zur Hereinbringung der Steuerschuld „von jedem österreichischen Gericht wegen Unbilligkeit abgelehnt“ würde, sei die Steuerschuld als uneinbringlich anzusehen. Im Berufungsverfahren sei insbesondere zu klären, ob die Bw. aufgrund ihres Pflichtbewusstseins „pönalisiert“ werden solle. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei darin gelegen, dass das Einkommen der Bw. nach Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen deutlich unter der Steuerfreigrenze liege und die Nachforderung nur auf „die festen Steuersätze der Sonderzahlungen“ zurückzuführen sei. Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgabenbehörde im Fall eines Nachsichtsansuchens zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Wird diese Frage verneint, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das

Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. zB VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0047).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Eine persönlich bedingte Unbilligkeit wird stets dann gegeben sein, wenn die Abgabeneinhebung die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachlich bedingte Unbilligkeit ist hingegen 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 (vgl. zB VwGH 22. 11. 1999, 96/17/0237; 17. 10. 2001, 98/13/0073).

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. In einem solchen Fall ist zwar kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen, doch muss der Antragsteller auf Abgabennachsicht im Sinn des § 236 Abs. 2 BAO nachvollziehbar darlegen, 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 (vgl. VwGH 2. 6. 2004, 2003/13/0156).

Die Bw. versucht, aus ihrer gesetzlichen Verpflichtung zum (teilweisen) Ersatz der Kosten für die Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung und der damit einhergehenden Verringerung ihres frei verfügbaren Einkommens eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung abzuleiten. Die Bw. macht insbesondere geltend, dass sie aufgrund der Abtretung ihrer laufenden Pensionsbezüge an den Sozialhilfeträger zu einer Begleichung der Steuerschuld aus eigenen Mitteln nicht in der Lage gewesen sei.

Aus dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeholten Akt des Amtes der Tiroler Landesregierung zu Zl. ... geht hervor, dass die Bw. seit 1. 6. 2005 auf der Grundlage des § 5 Tiroler Sozialhilfegesetz, LGBl. Nr. 105/1973, im „Wohnheim X.“ untergebracht ist. Dort wurde der Bw. (in Ausführung des zwischen dem Einrichtungsträger und dem Land Tirol abgeschlossenen Rahmenvertrages über die Hilfe für pflegebedürftige Personen) ein entsprechender Pflegeplatz in der Kategorie „Teilpflege 2“ zugewiesen.

Die Bw. ist nach Maßgabe des § 8 Tiroler Sozialhilfegesetz zum (teilweisen) Ersatz der vom Sozialhilfeträger (Land Tirol) aufgewendeten Pflegekosten verpflichtet. Für die Zeit der Pflege gehen aufgrund der Legalzession des § 324 Abs. 3 ASVG vom gesetzlichen Pensionsanspruch der Bw. 80 % ihrer Nettobezüge einschließlich allfälliger Zulagen und Zuschläge auf das Land Tirol über. Weiters muss die Bw. 80 % der von ihrem früheren Arbeitgeber (X-AG) gewährten Firmenpension zur Refinanzierung der Pflegekosten aufwenden. Darüber hinaus umfasst die Kostenersatzverpflichtung der Bw. auch jene Leistungen, die ihr nach dem Bundespflegegeldgesetz, BGBl. Nr. 110/1993, zustehen. Gemäß § 13 Bundespflegegeldgesetz geht der Anspruch der Bw. auf Pflegegeld (2005: 4.607 €) während der Dauer ihrer stationären Pflege auf den Kostenträger über, wobei der Bw. ein Taschengeld in Höhe von 10 % des Pflegegeldes der Stufe 3 gebührt.

Durch die Gewährung von Sozialhilfe durch Unterbringung in einem Pflegeheim wird der Lebensbedarf der Bw. sichergestellt. Weiters umfasst diese Hilfe alle Maßnahmen, die aufgrund der Pflegebedürftigkeit der Bw. notwendig sind (§ 5 Abs. 5 Tiroler Sozialhilfegesetz). Somit wird der Lebensunterhalt der Bw. durch die Zuerkennung eines Pflegeplatzes im Wege der Sozialhilfe zur Gänze gedeckt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz übersieht nicht, dass der Bw. neben dem vom Sozialhilfeträger gewährten Naturalunterhalt und der erforderlichen Pflege noch andere persönliche Bedürfnisse verbleiben, die sie nach ihrer Wahl decken können soll. Gerade dafür verbleiben aber der Bw. 20 % ihrer Nettopensionsbezüge und das erwähnte Taschengeld. Wie dem Schreiben des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 16. 8. 2005 zu entnehmen ist, konnte die Bw. – bezogen auf das Jahr 2005 – solcherart über einen monatlichen Geldbetrag von rund 347 € (20 % der Nettopensionsbezüge) zuzüglich 42,20 € Taschengeld frei verfügen. Setzt man den nachsichtsgegenständlichen Abgabebetrag von 170,86 € in Relation zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der Bw., dann beläuft sich die aus der Einkommensteuerveranlagung 2005 resultierende Nachforderung auf weniger als die Hälfte des frei verfügbaren Monatseinkommens der Bw. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann in Anbetracht dieser Größenordnung von einer persönlichen Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit der Abgabeneinhebung nicht gesprochen werden, und zwar selbst dann nicht, wenn zur Bezahlung der durch das laufende Einkommen der Bw. nicht gedeckten Pflegekosten Vermögenswerte der Bw. herangezogen werden mussten.

An dieser Betrachtungsweise ändert auch die Behauptung nichts, die Bw. habe sich die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel „durch Bittstellung an Dritte“ beschaffen müssen. Zu Recht hat nämlich das Finanzamt auf die Möglichkeit von Zahlungserleichterungen (Raten) hingewiesen, womit allfälligen Liquiditätsengpässen der Bw. abgeholfen hätte werden können. Da aber die Bw. keinen diesbezüglichen Antrag gestellt hat, war dem Finanzamt die Bewilligung von Zahlungserleichterungen verwehrt.

Das sinngemäße weitere Vorbringen, die Bw. werde aufgrund ihres Pflichtbewusstseins „pönalisiert“, weil sie einen Abgabebetrag entrichtet habe, der zwangsweise nicht einbringlich gewesen wäre, ist schon deshalb unverständlich, weil die Verpflichtung zur Entrichtung rechtmäßig vorgeschriebener Abgaben alle Steuerpflichtigen gleichermaßen trifft. Auch hängt die Beurteilung, ob eine Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO vorliegt, nicht davon ab, ob und inwieweit eine Pfändung der Pensionsbezüge der Bw. nach den Vorschriften der Abgabenausführungsordnung über den Pfändungsschutz zulässig gewesen wäre, wenn sie die gegenständliche Abgabenschuldigkeit nicht entrichtet hätte.

Zu der erstmals in der Berufung geltend gemachten sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 2005 ist festzustellen, dass die betreffende Nachforderung aus der Zusammenrechnung beider Pensionsbezüge der Bw. im Rahmen der Veranlagung resultiert. Gemäß § 41 Abs. 4 zweiter Satz EStG war die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinn des § 67 Abs. 1 und 2 entfallende Steuer bei der Veranlagung neu zu berechnen. Durch diese Bestimmung wollte der Gesetzgeber erreichen, dass der Freibetrag für sonstige Bezüge im Sinn des § 67 in jenen Fällen, in denen zwei oder mehrere Bezüge gegeben sind und der Freibetrag bzw. die Freigrenze zunächst mehrfach berücksichtigt wurde, auf das einfache Maß zurückgenommen wird (vgl. RV des StRefG 1993). Da es im Berufungsfall zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis gekommen ist – der von beiden bezugsauszahlenden Stellen berücksichtigte Freibetrag (Freigrenze) wurde nur einmal in Ansatz gebracht –, liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung keinesfalls vor. Vielmehr stellt die Steuernachforderung aufgrund der Neuberechnung der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Steuer eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die alle gleich gelagerten Besteuerungsfälle betrifft (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 236, Tz. 11 ff).

Soweit in der Berufung mit einer „radikal reduzierten Leistungsfähigkeit“ der Bw. argumentiert wird, ist festzustellen, dass dem die Einkommensteuer beherrschenden Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 6 fünfter Teilstich EStG Rechnung getragen wurde. Der Ansatz eines Betrages von 12.012 € für Kosten der eigenen Behinderung hat dazu geführt, dass auf das Einkommen der Bw. keine tarifmäßige Einkommensteuer entfallen ist.

Inwiefern sich aus dem in der Berufung angestellten Vergleich zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und solchen aus selbständiger Arbeit eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ergeben könnte, ist nicht nachvollziehbar, handelt es sich doch bei der Besteuerung von sonstigen Bezügen um eine Steuerbegünstigung, die nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung findet.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Sonderbehandlung der Bw. in Form der angestrebten Abgabennachsicht aus Rechtsgründen unzulässig ist, weil keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliegt. Da folglich kein Raum für eine Ermessensentscheidung bleibt, geht der in der Berufung erhobene Vorwurf, das Ermessen sei vom Finanzamt nicht pflichtgemäß ausgeübt worden, ins Leere.

Bloß zur Information wird noch darauf hingewiesen, dass sich der Kostenersatz der Bw. für die Unterbringung in einem Pflegeheim an ihrer Nettopension, also an jenen Bezügen bemisst, die ihr nach Abzug der Einkommensteuer bzw. sonstiger gesetzlicher Abzüge verbleiben.

Kommt es aufgrund der Arbeitnehmerveranlagung zu einer Steuernachforderung, so führt dies zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für den von der Bw. zu leistenden Kostenersatz. Folglich wäre der aus der Steuernachforderung resultierenden Verringerung der Nettopension durch eine entsprechende Anpassung des Kostenersatzes (seitens des Sozialhilfeträgers) Rechnung zu tragen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Mai 2007