



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Pilz + Rath, Steuerberatung, Florianiplatz 12, 8200 Gleisdorf, vom 7. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 8. Juli 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem Bescheid über die Rückforderung zu Unrecht bezogener Beträge vom 11. März 2008 forderte das Finanzamt Oststeiermark die Berufungswerberin (Bw.) auf, Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge im Gesamtausmaß von 3.664,80 €, die die Bw. für ihren Sohn D in den Monaten September 2004 bis Februar 2006 bezogen hatte, rückzuerstatteten.

Mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. März 2009, RV/0290-G/08, wurde die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen und festgestellt, dass der Sohn der Bw. ab dem Wintersemester 2002 bis zum Sommersemester 2004 an der Universität Graz das Studium der Humanmedizin betrieben und dieses ohne Abschluss abgebrochen hat. Mit dem Wechsel im Wintersemester 2004 an die Paracelsus Medizinische Privatuniversität in Salzburg habe der Sohn der Bw. ein neues Studium begonnen, weil seitens der Privatuniversität eine Anrechnung von Vorstudienzeiten unbestritten nicht erfolgt sei (§ 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 in Verbindung mit § 17 Abs. 2 Z 1 StudFG). Der stattgefundene Studienwechsel sei für den Bezug von Familienbeihilfe und

Kinderabsetzbetrag erst dann nicht mehr beachtlich, wenn der Studierende in dem nunmehr gewählten Studium so viele Semester wie in dem vor dem Studienwechsel betriebenen zurückgelegt habe. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im zitierten Bescheid wird verwiesen.

Mit der Eingabe vom 5. Juni 2009 beantragte die Bw. gemäß § 236 Abs. 1 BAO die Nachsicht des Rückforderungsbetrages in der Höhe von 3.664,80 €, da deren Einhebung nach der Lage des Falles sachlich unbillig sei.

Dem Sohn der Bw. sei es durch die an der Universität Graz herrschenden Verhältnisse (Stichwort „Flaschenhals“) nicht möglich gewesen, sein Studium ernsthaft und zügig fortzusetzen, da ein Vorankommen nur mit diversen Ausbildungsplätzen möglich sei. Für solche Ausbildungsplätze müssten nicht selten mehrjährige Wartezeiten (Stehzeiten) in Kauf genommen werden.

Dieses vom Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollte Ergebnis werde noch dadurch verstärkt, dass der Wechsel an die Privatuniversität der Öffentlichkeit erhebliche Kosten erspart habe, da das Studium zur Gänze eigenfinanziert werde. Auf die für die Familie der Bw. gegebenen Mehrkosten werde hingewiesen. Die Rückforderung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages erscheine daher in diesem Fall sachlich unbillig.

Bei der Ausübung des Ermessens sei das bisherige einwandfreie steuerliche Verhalten der Bw. zu berücksichtigen.

Mit dem Bescheid vom 8. Juli 2009 wies das Finanzamt den Nachsichtsantrag ab. Die sachliche Richtigkeit der Rückforderung sei durch die o.a. UFS-Entscheidung bestätigt worden. Durch eine Nachsicht würde Familienbeihilfe zu Unrecht zuerkannt werden. Dies sei durch § 236 BAO nicht gedeckt, der als sachliche Unbilligkeit eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften im Auge habe, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. im Wesentlichen aus, eine (sachliche) Unbilligkeit sei nicht von einer (sachlichen) Richtigkeit des Abgabenbescheides abhängig, da andernfalls § 236 BAO überflüssig wäre.

In der Bescheidbegründung werde nicht auf die sachliche Unbilligkeit als solche eingegangen. Die Einhebung der im Nachhinein aberkannten Beihilfen stelle sehr wohl eine harte Konsequenz für die Bw. dar, die insbesondere auch geeignet sei, den Glauben an den Rechtsstaat allgemein zu verlieren. Der Gesetzgeber könne wohl kaum das eingetretene Ergebnis als Folge seines konkreten Gesetzgebungsaktes gewollt haben, denn dann müsste auch der Zweck des FLAG im Zusammenhang mit Studienbeihilfen zur Gänze hinterfragt

werden. Ein Studium, das einen schnellen Studienabschluss und somit ein schnelleres Einsteigen in das Erwerbsleben ermögliche, sei dann nämlich nicht so förderungswürdig wie ein Studium mit derselben Studienrichtung, bei welchem ein Abschluss in dem vom Gesetz geforderten Zeitraum auf Grund der tatsächlich vorherrschenden, nicht in der Sphäre des Studierenden liegenden Verhältnisse de facto unmöglich erscheine. Dieses Ergebnis stelle, wäre es vom Gesetzgeber wirklich gewollt, eine sachlich nicht zu rechtfertigende Rechtsauslegung dar. Die vom Studierenden zu tragenden Mehrkosten für das Studium an der Privatuniversität seinen mindestens eins zu eins Minderkosten für die Republik Österreich, sodass auch aus dieser Sicht eine Ungleichbehandlung überhaupt nicht nachvollziehbar sei. Für die Bw. liege eine harte Konsequenz vor, da die Rückforderung eindeutig mit den Rechtsinstituten der Familienbeihilfe und der Studienförderung in Widerspruch stehe.

Die Abgabenbehörde legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 lit. a Z 1 BAO gelten die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten Beihilfen aller Art. Die Familienbeihilfe stellt eine derartige Beihilfe dar (vgl. Ritz, BAO³, § 2 Tz 1).

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

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077).

Vorweg ist den Ausführungen in der Berufung, eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung sei nicht von einer sachlichen Richtigkeit der Abgabenfestsetzung abhängig, zuzustimmen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, dient eine Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden (siehe zuletzt VwGH 19.3.2008, [2007/15/0082](#)). Wenn aber im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes, also durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles" unbillig.

Die Unbilligkeit der Einhebung kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Von der Bw. wird im vorliegenden Fall ausschließlich das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben geltend gemacht.

Auf die persönliche Unbilligkeit der Einhebung der in Rede stehenden Abgaben wird nicht näher eingegangen, weil eine solche von der Bw. weder behauptet wurde noch aus den vorliegenden Unterlagen erkennbar ist.

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 und verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0147; 30.1.2001, 2000/14/0139; 4.3.2009, 2008/15/0270). Liegt daher lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, ist eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben.

§ 236 BAO soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, durch besondere Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkungen der Abgabenvorschriften zu mildern, die der Gesetzgeber, hätte er diese vorhergesehen, vermieden hätte.

Dagegen können Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, nicht Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles sein und damit nicht im Einzelfall zu Nachsichten führen (Stoll, BAO, 2429).

Die Bw. bringt dazu vor, der Gesetzgeber könnte nicht gewollt haben, dass ein „schnelles“ Medizinstudium (an der Privatuniversität in Salzburg) nicht ebenso förderungswürdig sei wie ein Studium an einer staatlichen Universität, das auf Grund der derzeitigen Verhältnisse der Universitäten „de facto unmöglich erscheine“.

Dass das Studium der Humanmedizin an einer öffentlichen Universität in Österreich im Hinblick auf die Zuerkennung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag gegenüber der Privatuniversität ungleich behandelt wird, entspricht nicht den Tatsachen. Die Bestimmungen hinsichtlich des Anspruches auf Familienbeihilfe, auf Mitversicherung von Kindern sowie die steuerrechtlichen Bestimmungen sind auch auf die Studierenden an Privatuniversitäten anwendbar. Auch dem Rückforderungsbescheid vom 11. März 2008 kann entnommen werden, dass der Bw. die Familienbeihilfe (und der Kinderabsetzbetrag) für ihren nunmehr an der Privatuniversität in Salzburg studierenden Sohn nach einer Wartezeit von drei Semestern ab März 2006 grundsätzlich wieder zusteht.

Die Zuerkennung von Familienbeihilfe bzw. deren Rückforderung im Fall des unrechtmäßigen Bezuges hängt daher nicht davon ab, ob ein Student sein Studium an einer öffentlichen oder an einer privaten Universität absolviert.

Die Rückforderung der Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbeträge für die Monate September 2004 bis Februar 2006 erfolgte, weil der Sohn der Bw. im Jahr 2004 einen beihilfenschädlichen Studienwechsel vorgenommen hat. Während die Bw. vermeint, ihr Sohn habe ein Studium derselben Studienrichtung (Humanmedizin) an der Privatuniversität fortgeführt, wurde im bereits zitierten Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. März 2009 darauf hingewiesen, dass aus der identen Bezeichnung des Studiums „Humanmedizin“ noch nicht abgeleitet werden könne, dass lediglich ein Studienplanwechsel (und kein Studienwechsel) erfolgt sei.

Der Homepage der Paracelsus Medizinischen Privatuniversität ist zu entnehmen, dass sich das Studium der Humanmedizin an dieser Universität in wesentlichen Punkten vom Medizinstudium an öffentlichen Universitäten unterscheidet. Dieses Studium ist daher mit keinem anderen Medizinstudium an einer öffentlichen Universität in Österreich kompatibel, weshalb das Studium auch unabhängig von Vorstudienzeiten neu begonnen werden muss. Es weist nur einen Studienabschnitt im Ausmaß von 10 Semestern auf, während das Medizinstudium in Graz in drei Abschnitte (2/5/5 Semester) gegliedert ist.

Nach § 17 Abs. 2 Z 1 StudFG liegt dann kein Studienwechsel (und somit Anspruch auf Familienbeihilfe) vor, wenn die gesamten Vorstudienzeiten für die Anspruchsdauer des nunmehr betriebenen Studiums berücksichtigt werden, weil sie dem nunmehr betriebenen

Studium auf Grund der besuchten Lehrveranstaltungen und absolvierten Prüfungen nach Inhalt und Umfang der Anforderungen gleichwertig sind.

Unbestritten ist, dass die Vorstudienzeiten des Sohnes der Bw. von der Privatuniversität in Salzburg nicht angerechnet wurden. Es liegt daher nach der zitierten Gesetzesbestimmung ein Studienwechsel vor, deren Folgen (Verlust des Anspruches auf Familienbeihilfe) alle vom Anwendungsbereich des Familienlastenausgleichgesetzes erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren. Eine Unbilligkeit des Einzelfalles, die zu einer Nachsicht führen könnte, liegt nicht vor.

Ebenso unbestritten blieb, dass der Sohn der Bw. den ersten Studienabschnitt des Medizinstudiums in Graz (2 Semester) innerhalb der 4 inskribierten Semester nicht positiv abgeschlossen hat, weshalb die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug der Familienbeihilfe eindeutig nicht vorlagen (gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn die vorgesehene Studienzeit pro Studienabschnitt um mehr als ein Semester überschritten wird).

Im vorliegenden Fall ist nicht zu erkennen, inwiefern es zu einer - verglichen mit anderen Fällen der Rückforderung von Familienbeihilfe wegen fehlender Anspruchsvoraussetzungen - atypischen Belastungswirkung und zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis gekommen sein soll (vgl. Ritz, a. a. O., § 236 Tz 11, mwN). Entspricht es doch dem Regelungsziel und -zweck des § 26 Abs. 1 FLAG, dass die Familienbeihilfe nur bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zusteht. Fehlen diese, steht die Familienbeihilfe (unabhängig von Gut- oder Schlechtgläubigkeit) nicht zu.

Inwieweit die Einhebung zu Unrecht bezogener Beihilfen geeignet ist, den Glauben an den Rechtsstaat zu verlieren, mag in diesem Zusammenhang dahin gestellt bleiben. Eine Nachsicht des Rückforderungsbetrages würde die Bw. jedenfalls gegenüber anderen Abgabepflichtigen, bei denen die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Familienbeihilfe ebenfalls nicht vorlagen und die zur Rückzahlung der zu Unrecht bezogenen Beihilfen verpflichtet wurden, in ungerechtfertigter Weise begünstigen.

Die - unbestritten - höheren Unterhaltskosten der Bw. durch ihren an einer Privatuniversität studierenden Sohn gegenüber Eltern von Studierenden an einer öffentlichen Universität können nicht (teilweise) auf die Allgemeinheit abgewälzt werden, indem die zu Recht ergangene Rückforderung der Beihilfen gemäß § 236 BAO im Nachsichtsweg beseitigt wird.

Insoweit die Bw. vorbringt, auf Grund der derzeitigen Zustände an den Universitäten sei ein Studium nur mit jahrelangen Wartezeiten bzw. gar nicht möglich, wird darauf hingewiesen, dass andere Studierende von den Folgen der derzeitigen Überlastung der Universitäten

ebenso betroffen sind und die durch längeres Studium, Wegfall von Beihilfen und Förderungen, späteren Berufseintritt, etc. entstehenden zusätzlichen Kosten nicht auf die Allgemeinheit abwälzen können.

Da somit im vorliegenden Fall eine sachliche bedingte Unbilligkeit der Einhebung nicht vorliegt, und eine persönlich bedingte Unbilligkeit nicht behauptet wurde, fehlt es schon am Vorliegen der im § 236 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale. Für eine Ermessensentscheidung bleibt daher kein Raum, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Graz, am 7. Juli 2010