



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 16

GZ. RV/0734-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Mag. Herbert Steiner, Steuerberater, 5020 Salzburg, Sterneckstraße 37/II, vom 6. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. September 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 6. Mai 2009 suchte der Berufungswerber (Bw) A (ohne seinen steuerlichen Vertreter in Anspruch zu nehmen) um Nachsicht der mit Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2009 vorgeschriebenen Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 7.250,44 samt Anspruchszinsen in Höhe von

€ 1.149,85, insgesamt in Höhe von € 8.399,89 an.

Zur Vorgeschichte führte der Bw die schwere Erkrankung seiner Frau, die letztlich zum Tod führte, an (auf deren genauen Inhalt wird verwiesen).

Beginnend, mit April 2004 habe seine Gattin eine Berufsunfähigkeitspension in monatlicher Höhe von € 612,84 erhalten; aus ihrer bisherigen Tätigkeit habe sie für die ersten drei Monate des Jahres 2004 ein Einkommen von € 2.171,13 erhalten, sodass ihr im Jahr 2004 der Betrag von € 8.912,37 zugeflossen ist.

Durch die vorgeschriebene Pflege ab Juni 2004 bis Dezember 2004 sind Aufwendungen unter Abzug des zur Auszahlung gelangenden Pflegegeldes von insgesamt € 23.120,47 entstanden und wurden diese im Steuerbescheid 2004 berücksichtigt. Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich wurde ein Selbstbehalt bei Bemessung der Steuer nicht berücksichtigt.

Die Tatsache der zur Auszahlungen gelangenden Berufsunfähigkeitspension an seine Gattin war dem die Veranlagung durchführenden Steuerberater nicht bewusst.

Zur sachlichen Unbilligkeit führte der Bw aus, dass durch die geringfügige Überschreitung der für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgeblichen Höhe des Einkommens des Ehepartners um den Betrag von € 2.912,37 ein Steuerbetrag inklusive Anspruchsziens ausgelöst wurde (€ 8.399,89), der nahezu dem gesamten Einkommen seiner Gattin entspricht, sodass dieses Einkommen - sofern man es als „Familieneinkommen“ sehe - mit nahezu 100% besteuert wäre. Weiters ist festzuhalten, dass durch die erforderlichen Aufwendungen für die Erkrankung seiner Gattin das ihr zukommende Einkommen bei weitem überschritten wurde, sodass eine Leistungsfähigkeit für einen Beitrag zum Familieneinkommen, der eine Anwendung des Alleinverdienerabsetzbetrages verhindern würde, wirtschaftlich nicht gegeben sei.

Unter volkswirtschaftlicher Betrachtung führte der Bw aus, dass sich bei Berücksichtigung des gesamten Betrages in der Höhe von € 23.120,47 eine Verminderung der Einkommensteuer von 50 % dieses Betrages, sohin von € 11.560,23 ergebe, der somit von der Allgemeinheit zu tragen sei.

Bei Inanspruchnahme einer Krankenhausbehandlung (geriatrisches Pflegebett bei insgesamt 207 Tagen) wäre die Allgemeinheit mit einem Vielfachen des vorgenannten Betrages belastet gewesen.

Zusammenfassend verwies der Bw nochmals auf die zum Einkommen seiner Gattin in einem Missverhältnis stehende Steuerbelastung.

Des Weiteren ergebe sich durch die Übernahme der Pflege im privaten Bereich, die durch Zusammenwirken der gesamten Familie möglich wurde, bei gänzlicher Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung eine Steuerverminderung von ca. € 11.560,--, die von der Allgemeinheit zu tragen wäre, während bei Inanspruchnahme von öffentlichen Pflegeleistungen die Allgemeinheit mit einem unverhältnismäßig höheren Betrag belastet gewesen wäre.

Aus der Tatsache schließlich, dass eine Leistungsfähigkeit als Grundprinzip der Einkommensbesteuerung durch seine Gattin aus deren Einkommen zufolge der erforderlichen Aufwendungen nicht gegeben war, erscheine die Einhebung des nunmehr zur Vorschreibung gelangten Betrages von insgesamt € 8.399,89, als sachlich unbillig im Sinne des § 236 BAO.

Es werde daher die Abschreibung dieses Betrages im Sinne des § 236 BAO beantragt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. September 2009 wurde dieses Nachsichtsansuchen als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine sachliche Unbilligkeit z.B. dann vorliege, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt.

Das Überschreiten einer Freigrenze habe im gegenständlichen Fall zur Folge gehabt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr zu berücksichtigen war und hinsichtlich der als „außergewöhnlichen Belastung“ angefallenen Aufwendungen ein Selbstbehalt anzusetzen war. Dies treffe aber auch bei allen anderen Abgabepflichtigen zu, bei denen die Freigrenze für die Zuerkennung dieser Steuerbegünstigung überschritten werde zu und sei vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigt. Andernfalls hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit, durch legistische Maßnahmen bei allen Steuerzahlern derartige für den einzelnen betroffenen subjektiv als „unbillig“ empfundene Besteuerungsergebnisse zu verhindern.

Das Finanzamt verneinte daher, dass Gründe für eine sachliche Unbilligkeit vorliegen.

Es sei auch nicht Sinn einer Nachsicht, Kosten welche der „Allgemeinheit“ auf Grund der aus persönlichen od. moralischen Motiven geprägten Wahl der Form der Pflege erspart geblieben sind, rückzuerstatten. Ebenso wurde auf die ursprünglich unrichtig eingereichte Einkommensteuererklärung für 2004 verwiesen.

Mangels Vorliegens einer Unbilligkeit habe keine Ermessenentscheidung getroffen werden können in der die tragischen Umstände allenfalls Berücksichtigung finden hätten können.

Hinsichtlich der Anspruchszinsen führte das Finanzamt aus, dass die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben, ausgeglichen werden sollen. Dabei komme es nicht auf die Gründe an, aufgrund deren es zur Abänderung von Bescheiden kommt. Ebenso unbeachtlich sei es, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde oder des Abgabepflichtigen am Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung vorliegt. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen sei daher eine Folge genereller Normen deren Auswirkung keine sachliche Unbilligkeit darstelle.

Dagegen erhob der Bw (wiederum selbst) mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2009 das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Finanzamt übersehe, dass § 236 BAO Abs. 1 die Möglichkeit einer Nachsicht schaffe, wenn die Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Falles unbillig wäre, weshalb auf den Einzelfall abzustellen ist.

Auf die Ausführungen betreffend den Alleinverdienerabsetzbetrag in Bezug auf die Grenze von € 6.000,-- wird verwiesen.

Im konkreten Falle überstiegen die durch die Erkrankung seiner Gattin erforderlichen Aufwendungen bei weitem deren Einkommen, sodass eine Leistungsfähigkeit für einen Beitrag zum Familieneinkommen wirtschaftlich nicht gegeben sei.

Eine vorhandene Leistungsfähigkeit, die auch Grundprinzip der Einkommensbesteuerung ist, setze aber § 33 Abs. 4 EStG für den Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages voraus.

Wenn auch grundsätzlich bei Überschreitung der Freigrenze der Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages die gesetzliche Folge darstelle, so entspreche das im konkreten Fall eintretende Ergebnis offenbar nicht der Absicht des Gesetzgebers.

Unter Hinweis auf § 34 Abs. 6 5 Teilstrich EStG und dem Umstand, dass nach § 34 Abs. 4 EStG ein Selbstbehalt zu berücksichtigen war ergebe sich im Ergebnis, dass für ein Einkommen des Ehepartners, das die Anwendung des Alleinverdienerabsetzbetrages verhindert, eine Steuerleistung in nahezu der Höhe dieses Einkommens zu leisten ist und dieses Ergebnis wohl vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigt sei, sodass darin eine sachliche Unbilligkeit gelegen sei.

Der Bw wiederholt daher den Antrag auf Nachsicht im Gesamtbetrag von € 8.399,89.

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.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase der maßgebliche Rechtsbegriff der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO näher zu untersuchen. Dabei ist der Zweck dieser Rechtsnorm zu beachten. Durch § 236 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, eine im Einzelfall eingetretene und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen entweder zu beseitigen oder doch zu mildern.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob eine sachliche Unbilligkeit (das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde nicht behauptet) dadurch gegeben ist, dass dem Bw, aufgrund des Wegfalls des Alleinverdienerabsetzbetrages und der damit verbundenen Anwendung eines Selbstbehaltes bei einer außergewöhnlichen Belastung gem. § 34 Abs. 6 5 Teilstrich EStG 1988 (nach der im Jahr 2004 gültigen Rechtslage) Steuern im Gesamtbetrag von € 8.399,89 (Einkommensteuer + Anspruchszinsen) im Jahr 2009 vorgeschrieben wurden. Dem war im Jahr 2005 vorangegangen, dass dem Steuerberater eine zur Auszahlung gelangte Berufsunfähig-

higkeitspension an die Gattin nicht bewusst gewesen war, sodass der Alleinverdienerabsetzbeitrag zu Unrecht beantragt und gewährt wurde.

Eine sachliche Unbilligkeit ist nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. vom 16. 10.2002, 99/13/0065) dann 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 kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen 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.

In der Tatsache, dass dem Steuerberater im Jahr 2005 die an die Gattin zur Auszahlung gelangte Berufsunfähigkeitspension nicht bewusst war und die daraus resultierenden Folgen (durch Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages) im Jahr 2009 rückgängig gemacht wurden, liegt kein wie oben angeführter außergewöhnlicher Geschehensablauf vor, der zu einem atypischen Vermögenseingriff führte. Unstrittig blieb, dass der Gattin des Bw Einkünfte im Jahr 2004 von mehr als € 6.000,-- zugeflossen sind, was sowohl Auswirkungen auf den Alleinverdienerabsetzbetrag als auch Auswirkung auf die vom Bw (für die Gattin) geltend gemachte außergewöhnliche Belastung (durch Anwendung eines Selbstbehaltes) hatte. Steht der Alleinverdienerabsetzbetrag jedoch nicht zu hat dies auch Auswirkungen auf die im § 34 Abs. 6, 5 Teilstrich EStG (nach der im Jahr 2005 geltenden Rechtslage) steuerliche Begünstigung, da dort für die Anwendung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes das Vorliegen des Alleinverdienerabsetzbetrages ausdrücklich angeführt wurde.

Dem Bw kann daher nicht gefolgt werden, dass die Rechtsfolge der höheren Besteuerung bei Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages und Anwendung eines Selbstbehaltes, vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war bzw. ist.

Dazu ist auch darauf hinzuweisen, dass mit Budgetbegleitgesetz 2011 sich an der Rechtslage betreffend die außergewöhnliche Belastung für Mehraufwendungen für Pflege (nunmehr in § 34 Abs. 6, 6 Teilstrich EStG 1988) nicht geändert haben, sondern die

€ 6.000,-- Grenze lediglich in § 35 Abs. 1 verschoben wurde. Das zeigt aber, dass der Gesetzgeber bewusst eine höhere Besteuerung nicht nur durch Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages sondern auch bei der außergewöhnlichen Belastung im Blickwinkel hatte.

Die Vorschreibung der gegenständlichen Abgaben stellt sich daher als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, die jeden vom Gesetz erfassten Abgabepflichtigen gleichermaßen trifft. Dabei ist eben zu beachten, dass dem Bw schon bei ursprünglich richtiger Beurteilung

der Sachlage im Jahr 2005 die später rückzufordernde Einkommensteuergutschrift nicht zugestanden wäre.

Es kommt im gegenständlichen Fall daher nicht darauf an, dass die Gattin mit ihrem Einkommen im Verhältnis zu den Aufwendungen nicht wesentlich habe beitragen können, bzw. dass die Rückforderung an Einkommensteuer beinahe in der Höhe des Einkommens der Gattin zu leisten war.

Die Höhe des rückzufordernden Einkommensteuerbetrages ergibt sich aus dem relativ hohen Einkünften des Bw (von mehr als € 100.000,--) und dem damit verbundenen 50% Steuersatz und dem iVm. § 34 Abs.4 EStG höchsten zur Anwendungen gelangenden Prozentsatzes bei Berechnung des Selbstbehaltens. Die Höhe des Rückforderungsbetrages ist daher wie die ursprünglich erteilte Gutschrift als Ausfluss des Leistungsprinzips anzusehen.

Wie schon vom Finanzamt ausgeführt wurde, sind mit der Überschreitung von Freigrenzen Härten verbunden, die jedoch vom Gesetzgeber beabsichtigt sind.

Dem Finanzamt ist auch beizupflichten, dass im Nachsichtsverfahren nicht darüber abgesprochen werden kann, welche allenfalls fiktive Kosten der Allgemeinheit durch die gewählte Handlungsweise erspart geblieben sind, sondern kann eben nur über den vorliegenden tatsächlichen Sachverhalt abgesprochen werden.

Eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der gegenständlichen Einkommensteuer im Betrag von € 7.250,44 im Sinne des § 236 BAO liegt daher nicht vor.

Desgleichen gilt für die aufgrund des Zeitablaufes davon abgeleiteten Anspruchszinsen, wobei dazu hinsichtlich der Begründung auf die Ausführungen des Finanzamtes im abweisenden Bescheid verwiesen wird.

Dieses vorliegende Nachsichtsverfahren ist daher bereits in der ersten Phase (der rechtlichen Gebundenheit) als gescheitert anzusehen und konnte auf eine Ermessensentscheidung nicht eingegangen werden.

Der Berufung kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 28. März 2012