



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B., D, vom 26. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 25. Oktober 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 20. Oktober 2007 beantragte der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) ihm die Einkommensteuernachforderung für 2004 in Höhe von 277,24 € sowie die Einkommensteuernachforderung für 2005 in Höhe von 279,45 €, insgesamt sohin Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 556,69 €, nachzusehen. Der Bw. brachte vor, die betreffenden Einkommensterverfahren seien gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom Amts wegen mit der Begründung wiederaufgenommen worden, die Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte betrage weniger als 60 Kilometer, weshalb entgegen der bisherigen Vorgangsweise der gehaltsverrechnenden Stelle nur das dafür gesetzlich vorgesehene Pendlerpauschale als Werbungskosten zustehe. Dazu sei auszuführen, dass die einfache Strecke zur Arbeitsstätte des Bw. tatsächlich nicht die für das große Pendlerpauschale gesetzlich vorgeschriebenen 60 km, sondern nur 58,60 km betrage. Zu berücksichtigen sei aber, dass das große Pendlerpauschale lediglich um 1,4 km bzw. um 2,3% verfehlt worden sei. Weiters decke die durch das Pendlerpauschale erzielte Steuerersparnis in keiner Weise die

tatsächlich angefallenen KFZ-Kosten, vielmehr treffe den Bw. auf Grund seines geringen Einkommens die unerwartete Nachforderung schwer. Dem Bw. sei es nicht möglich gewesen, finanzielle Reserven zu schaffen und vorzusorgen. Zudem sei der Bw. für seine Gattin und seinen Sohn sorgepflichtig. Überdies habe der Bw. die Kilometerangaben im guten Glauben auf Basis der Kilometeranzeige in seinem PKW gemacht. Auch sei der Bw. davon ausgegangen, dass sein Dienstgeber die ihm vorgelegte Erklärung zur Geltendmachung des Pendlerpauschale nochmals prüfen würde.

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2007 wurde das Nachsichtsansuchen unter Wiedergabe des Wortlautes des § 236 BAO sowie der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur persönlichen und sachlichen Unbilligkeit im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit werde nicht ausgegangen. Auch eine sachliche Unbilligkeit sei zu verneinen, weil gegenständlich kein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis vorliege, sondern lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, d.h., die vermeintliche Unbilligkeit resultiere aus dem Gesetz selbst. Dem Bw. sei jedoch frei gestellt, um eine Zahlungserleichterung in Form von 12 Ratenzahlungen anzusuchen.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde auf die Ausführungen im Nachsichtsantrag verwiesen und ergänzend sinngemäß vorgebracht, im vorliegenden Fall habe ein mehrere Jahre zurückliegender Anlass zu einer Steuernachzahlung geführt, welche in Anbetracht der tatsächlichen persönlichen Situation des Bw. zwar nicht primär zu einer Existenzgefährdung führe; eine Einhebung dieser Nachforderungen würde jedoch auf Grund des geringen Einkommens des Bw. und seiner mangelnden Liquidität (fehlende Ersparnisse, usw.) eine unbilligen Härte darstellen. Auf Grund der im Nachsichtsantrag angeführten Gründe sei zudem eine sachliche Unbilligkeit zu bejahen. Abschließend werde auf eine am 3. November 2007 vom ORF ausgestrahlte Sendung "Bürgeranwalt" verwiesen, in der vom anwesenden Vertreter des BMF ein ähnlich gelagerter Fall – ein mehrere Jahre zurückliegender Anlass habe zu einer Steuernachzahlung geführt und der Abgabepflichtige habe ein geringes Einkommen – als typischer Nachsichtsfall beurteilt worden sei.

Mit Schreiben vom 28. November 2007 wurde dem Bw. seitens des Finanzamtes ein Formular EV 7 zwecks Feststellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse zugesandt und dieser ersucht, das betreffende Formular ausgefüllt und unterschrieben dem Finanzamt rückzuübermitteln.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2007 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, er sei Dipl. Gesundheits- und Krankenpfleger, er beziehe Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb seitens der Republik bzw. des Bundes und sein Nettoeinkommen betrage monatlich 1.700,00 € (siehe dazu das im Einkommensteuerbescheid 2006

ausgewiesene Einkommen). Seine Gattin verdiene jährlich ca. 11.200,00 €, er sei für seine Gattin und ein 15 Jahre altes Kind sorgepflichtig, ihm stünden keine Forderungen gegenüber Dritten zu und er habe keinen Grundbesitz. An Ausgaben habe er monatlich Alimentationszahlungen in Höhe von 300,00 € zu tragen, eine Kreditrate in Höhe von 756,00 € sowie eine Leasingrate in Höhe von 200,00 €. Weiters habe er Mietzahlungen von monatlich 400,00 € zu leisten und Zahlungen an Versicherungen in Höhe von 400,00 €, insgesamt sohin 2.056,00 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Dezember 2007 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, da der Bw. nach eigenen Angaben monatlich ca. 1.700,00 € netto verdiene, sei von keiner Existenzgefährdung auszugehen. Abgesehen davon, dass zwischenzeitlich eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von 443,54 € verbucht worden sei, sodass sich der Rückstand auf 420,20 € vermindert habe, sei dem Bw. eine äußerst moderate Abstattungsweise des nachsichtsgegenständlichen Rückstandes in Form von 12 monatlichen Ratenzahlungen in Aussicht gestellt worden. Der Bw. hätte daher monatliche Raten in Höhe von ca. 35,00 € zu leisten, ein Betrag, der dem Bw. aus der Sicht des Finanzamtes durchaus zuzumuten sei. Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung sei daher zu verneinen.

Auch eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor. Die Nachforderungen der Jahre 2004 und 2005 seien ausschließlich dadurch entstanden, dass in den ursprünglich eingereichten Einkommensteuererklärungen unrichtige Angaben hinsichtlich der Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte gemacht worden seien. Es seien somit inhaltlich unrichtige Bescheide zu Gunsten des Bw. ergangen, die mit Bescheiden vom 3. Oktober 2007 berichtigt worden seien. Da die Grenzen für die zu gewährenden Pendlerpauschalsätze in § 16 EStG 1988 eindeutig geregelt seien, folge die vermeintliche Unbilligkeit aus dem Gesetz selbst und sei daher lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage.

Im fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde das Berufungsbegehren aufrecht erhalten und ergänzend die folgende Liquiditätsrechnung beigebracht:

Einkünfte:			
Gehalt netto	1.700,00 € x 14	23.800,00 €	
Einnahmen gewerblich (Überschuss) siehe Überschussrechnung 2006		2.100,00 €	
Gehalt Gattin	750,00 € x 14	10.500,00 €	36.400,00 €
Ausgaben:			

Annuität Bank	756,00 € x 12	9.072,00 €	
Leasing für 2 PKW`s	380,00 € x 12	4.560,00 €	
Versicherungen	600,00 € x 12	7.200,00 €	
Miete und Betriebskosten	450,00 € x 12	5.400,00 €	
Alimente	300,00 x 12	3.600,00 €	
Treibstoff 2 PKW`s (siehe Anmerkung)	2.900,00 €		-32.732,00 €
Lebenshaltungskosten für 2 Personen für 12 Monate			3.668,00 € (das sind 305,00 € monatlich)

Zu den Treibstoffkosten wurde erklärend ausgeführt, der Bw. würde jährlich ca. 220 beruflich veranlasste Hin- und Retour-Fahrten zwischen K und I. zu je 119 km unternehmen, das ergebe 26180 km. Dazu kämen Privatfahrten von 12000 km und ca. 220 von der Gattin durchgeführte Fahrten zu je 50 km, insgesamt sohin 11000 km. Gemeinsam würden der Bw. und seine Gattin jährlich daher 49180 km mit den PKW`s zurücklegen, dafür seien ca. 2900 Liter Diesel erforderlich, wodurch Kosten in Höhe von 2.900,00 € entstünden. Die Liquiditätsrechnung zeige die schwierige wirtschaftliche Situation des Bw. und dass eine Einhebung der aus den Jahren 2004 und 2005 resultierenden Einkommensteuernachforderungen eine Gefährdung seiner derzeitigen finanziellen Situation darstelle.

### ***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 Abs. 2 dieser Bestimmung findet der erste Absatz auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (vgl. VwGH 4.10.1985, 82/17/0021). Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein.

Nachsichtsgegenstand sind Steuernachforderungen in Höhe von insgesamt 556,69 €, die wie folgt entstanden sind: Mit den elektronisch eingebrachten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2004 und 2005 machte der Bw. ein Pendlerpauschale in Höhe von jeweils 2.421,00 € geltend. Ein Pendlerpauschale in diesem Ausmaß war gemäß

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in den Jahren 2004 und 2005 dann steuerlich zuzuerkennen, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 60 km betragen hat und die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war. Da der Arbeitgeber bei der Berechnung der Lohnsteuer bereits ein Pendlerpauschale in Höhe von 891,60 € berücksichtigt hat, wurde mit Einkommensteuerbescheiden vom 11. Mai 2005 bzw. 23. März 2006 ein solches in Höhe von jeweils 1.529,40 € gewährt. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde festgestellt, dass die kürzeste Wegstrecke zwischen dem Wohn- und Arbeitsort nur 58,66 km beträgt. In der Folge wurde daher - nach amtswegiger Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO - mit Bescheiden vom 3. Oktober 2007 für die Jahre 2004 und 2005 lediglich ein Pendlerpauschale in Höhe von jeweils 800,40 € ( $1.692,00 € - 891,60 €$  ergibt 800,40 €) zuerkannt, was zu Einkommensteuernachforderungen in Höhe von 277,24 € für 2004 und 279,45 € für 2005 führte. Zwischenzeitlich wurde der nachzusehende Betrag im Wege einer Verrechnung mit einer aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 resultierenden Gutschrift sowie durch Ratenzahlungen des Bw. entrichtet.

Der Bw. erachtet das Behalten des nachzusehenden Betrages aus mehreren Gründen als sachlich unbillig. Zum einen, weil dieser Betrag erst mehrere Jahre nach der erstmaligen bescheidmäßigen Festsetzung vorgeschrieben wurde, weiters, weil die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschale nur geringfügig verfehlt wurden, und überdies, weil sich der Bw. auf die Angaben in der Kilometeranzeige seines Pkw's sowie auf eine nachprüfende Kontrolle seitens seines Arbeitgebers verlassen hat und daher im guten Glauben gehandelt hat.

Von einer sachlichen Unbilligkeit ist auszugehen, 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. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare 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 von diesem nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (siehe dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 11).

§ 236 BAO eröffnet somit die Möglichkeit, eine in Folge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der

Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, im Nachsichtsweg zu mildern (VwGH 22.11.1999, 96/17/0237).

Wie die Abgabenbehörde erster Instanz bereits in ihrer Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, ist der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 hinsichtlich des Ausmaßes des zuzuerkennenden Pendlerpauschales eindeutig, sodass bezüglich der sich aus der Korrektur der Höhe des Pauschbetrages ergebenden Nachforderung nicht von einem vom Gesetzgeber unbeabsichtigten Ergebnis gesprochen werden kann. In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass die vom Bw. in seinen Steuererklärungen beantragten Pendlerpauschalsätze diesem ungerechtfertigte Steuervorteile verschafft haben, die im Nachhinein zur Herstellung einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung berichtigt werden mussten. Dass diese Korrektur erst eineinhalb bzw. zweieinhalb Jahre nach den erstmaligen bescheidmäßigen Festsetzungen erfolgte, ist nicht als außergewöhnlicher Geschehensablauf zu werten. Für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit ist auch nicht entscheidend, ob der Bw. seine Angaben im guten Glauben auf ihre Richtigkeit gemacht hat oder ob ihm ein Verschulden vorzuwerfen ist, da ein solcher Einwand erst im Rahmen des Ermessens zu würdigen wäre. Gesamthaft ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates somit der Bestand einer sachlichen Unbilligkeit zu verneinen.

Zu prüfen ist allerdings, ob eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung vorliegt.

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 gerade die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. 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 und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. 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, den Lebensunterhalt seiner 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.

Wie obig bereits dargelegt wurde, wurde der nachzusehende Betrag durch Ratenzahlungen sowie durch Verrechnung mit einer aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 resultierenden Gutschrift zwischenzeitlich entrichtet. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es nun aber keiner Abgabennachsicht, wenn durch Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abgeholfen werden kann (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Der Bw. hat am 24. Juni 2009 (also nach der am 17. Dezember 2007 in der gegenständlichen Berufungssache erlassenen Berufungsvorentscheidung sowie nach der am 31. Oktober 2007 erfolgten Verrechnung mit einer Gutschrift; siehe dazu oben) um Bewilligung monatlicher Ratenzahlungen ersucht, welche ihm mit Bescheid vom 29. Juni 2009 gewährt wurden. Damit dokumentierte der Bw. aber, dass ihm die Entrichtung des nach der Verrechnung mit der Gutschrift verbleibenden nachzusehenden Restbetrages in Höhe von 420,20 € in monatlichen Raten möglich war. Der Unabhängige Finanzsenat vermag daher im Behalten des nachzusehenden Betrages keine persönliche Unbilligkeit zu ersehen.

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 dieser Entscheidung eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Berufung deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

Feldkirch, am 15. Februar 2011