



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1028-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des EZ, vertreten durch H-KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 7. Mai 2004 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 2. April 2004 beantragte der Berufungswerber (Bw.), Aussetzungszinsen in Höhe von € 24.407,74 durch Abschreibung nachzusehen.

Als Ergebnis der Berufungserledigung bezüglich HM. seien für den Bw. gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für 1986 bis 1988 erlassen worden. Im Zuge dessen seien mit Bescheid vom 23. März 2004 Aussetzungszinsen in Höhe von € 24.407,74 festgesetzt worden. Bei der HM habe Anfang der 90er Jahre eine Betriebsprüfung stattgefunden, die zum Ergebnis die Nichtanerkennung der Verlusttangente der Beteiligten gehabt habe. Gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung sei am 23. Dezember 1993 Berufung eingebracht worden. Anfang 1994 habe der Bw. die Aussetzung der Einhebung der aus den Prüfungsfeststellungen resultierenden Einkommensteuerbelastung für 1986 beantragt, da die Berufung durchaus Aussicht auf Erfolg gehabt habe. Andernfalls hätte die Aussetzung gemäß § 212a Abs. 2 BAO von der Behörde gar nicht bewilligt werden dürfen. Im Zeitpunkt des Stellens des Aussetzungsantrages im Jahr 1994 sei absolut nicht damit zu rechnen gewesen, dass das Rechtsmittelverfahren mehr als 10 Jahre dauern würde. Der

Grund für die exorbitant lange Verfahrensdauer sei dem Bw. auch nicht bekannt. Jedenfalls liege sie eindeutig außerhalb der Verantwortung des Bw., der auf den Gang des Verfahrens ja überhaupt keinen Einfluss gehabt habe. Der Bw. sei nunmehr lediglich mit einem Betrag an Aussetzungszinsen konfrontiert, der ihn weit über Gebühr belaste. Die Einhebung der Aussetzungszinsen wäre also nach der Lage des Falles jedenfalls unzumutbar, da ihre atypischen wirtschaftlichen Folgen die Leistungsfähigkeit des Bw. in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigten. Somit sei die vom Gesetz geforderte Unbilligkeit evident.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 7. Mai 2004 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass der Verweis, dass eine Unbilligkeit nicht vorliege, weil die Vorschreibung der Aussetzungszinsen die Auswirkung einer generellen Norm sei, nicht nachvollziehbar sei. Die Bedeutung der Nachsicht in der BAO liege ja gerade im Gebot des Ausgleichs unbilliger Härten, die durch die einheitlichen, allgemeinen, typisierenden Regelungen des Abgabenrechts entstehen könnten, also gerade durch die angesprochene generelle Norm. Andernfalls wären der § 236 BAO und das darin geregelte Rechtsinstitut der Nachsicht sinnlos. Diese Billigkeitsmaßnahme solle eben die Möglichkeit bieten, die formale Strenge des Gesetzes in jenen Fällen, in denen die Einhebung gemessen am Regelungsziel und Regelungszweck unbillig erscheine, aufzulockern und zu entschärfen. Allgemeine gesetzliche Anordnungen könnten im Bereich der Einhebung zu Unbilligkeiten führen, sodass dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung entsprechend eine ausdrückliche korrigierende negative Anordnung nötig sei, um im Einzelfall vom generell vorgesehenen Abgabeneingriff Ausnahmen möglich zu machen.

So habe der Verwaltungsgerichtshof betont, dass eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles anzunehmen sei, wenn eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschrift vorliege, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, oder wenn der allgemein gehaltene Abgabentatbestand in Einzelfällen zu Auswirkungen führe, die der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser Besonderheiten hätte vermeiden wollen, oder wenn Tatbestände bei Anwendung des Gesetzes im Einzelfall zu offensichtlich nicht beabsichtigten Ergebnissen führten.

Außerdem erscheine der erste Absatz der Bescheidbegründung entbehrlich, weil sich die Frage nach dem Charakter von Aussetzungszinsen nicht gestellt habe. Der Hinweis darauf, dass Aussetzungszinsen keine Pönalmaßnahme sondern ein Ausgleich für den Zinsenverlust des Abgabengläubigers seien, vermöge für die Begründung, warum im konkreten Einzelfall eine Nachsicht aus Sicht der Behörde unbillig wäre, überhaupt nichts herzugeben. Es sei also der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1997, 93/13/0100, der einzige Punkt, der einer Bescheidbegründung nahekomme. Die

Beschreibbegründung sei somit ziemlich dürftig. Hier stelle sich generell die Frage der Mangelhaftigkeit des Bescheides, da ein lapidarer Hinweis auf ein Einzelerkenntnis aus Sicht des Bw. nicht ausreiche.

Aber auch inhaltlich könne das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes im konkreten Fall nichts beitragen. Die Entscheidung sei nicht zu § 236 BAO ergangen. Thema der zugrundeliegenden Berufung sei einerseits gewesen, ob Aussetzungszinsen über einen angemessenen Zeitraum hinaus vorgeschrieben werden dürften, andererseits, ob die Begründung der Berufungsentscheidung der Unterbehörde ausreichend gewesen sei, da diese lediglich auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen verwiesen habe. Dazu habe der Verwaltungsgerichtshof gemeint, dass die Berufungsvorentscheidung eine (gerade noch) ausreichende Begründung enthalte, da das Gesetz die Vorschreibung von Aussetzungszinsen für die gesamte Dauer des Berufungsverfahrens vorsehe, selbst wenn dieses unangemessen lange dauere.

Es sei unstrittig, dass § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen für die gesamte Dauer festlege. Das sei aber nicht Thema bei einem Nachsichtsansuchen. Hier gehe es darum, ob diese typisierende allgemeine Regel auf Grund besonderer Umstände des Einzelfalles zu einer unbilligen Härte geführt habe. Darüber sage aber der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis nichts aus, weil er eben nicht die Frage der Unbilligkeit zu beurteilen gehabt habe. Dem zitierten Erkenntnis sei zu entnehmen, dass der Zeitraum, für den Zinsen vorgeschrieben worden seien, ca. 2,5 Jahre umfasst habe. Im vorliegenden Fall habe das Berufungsverfahren exakt 10 Jahre und 3 Monate gedauert. Da liege wohl ein krasser Unterschied zu 2,5 Jahre vor. Selbst diesen Zeitraum habe der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis schon als unangemessen lang bezeichnet. Was würde er wohl zu mehr als 10 Jahren sagen?

Genau darin liege aber die Unbilligkeit. Die Verfahrensdauer sei einfach extrem lang, das lasse sich nicht bestreiten. Warum das so sei, sei dem Bw., der auf den Gang des Verfahrens ja überhaupt keinen Einfluss gehabt habe, nicht bekannt. Jedenfalls könne man von einem Sachverhalt ausgehen, der außerhalb der von der allgemeinen Lebenserfahrung beherrschten Durchschnittsbetrachtung liege, somit zwar im Rahmen der generellen Norm, aber auf Grund der individuellen Besonderheit, für die der Bw. überhaupt nichts könne, außerhalb des vom Gesetzgeber Gewollten, zumindest außerhalb jedweder Steuergerechtigkeit.

Unbilligkeit der Einhebung sei unter anderem auch deswegen anzunehmen, weil es nicht in der Absicht des Gesetzgebers liegen könne, ein solch unzumutbares und unverhältnismäßig wirkendes Ereignis eintreten zu lassen, wenn es auf Grund der verfahrensrechtlichen Besonderheit des Zustandekommens des Abgabenanspruchs zu Härten komme. Man könne davon ausgehen, dass der Gesetzgeber den vorliegenden Einzelfall, hätte er ihn in concreto

vor Augen gehabt, anders entschieden hätte, als sich auf Grund der Gesetzeslage ergeben hätte. Ein stichhaltiges Argument hierfür könne man in der Regelung der Anspruchszinsen finden. Der § 205 Abs. 2 BAO schränke den Zeitraum, für den Anspruchszinsen festgesetzt werden könnten, auf maximal 42 Monate ein. Der Grund dafür könne wohl nur in Billigkeitserwägungen gelegen sein.

Unbilligkeit liege aber auch deshalb vor, weil die Bezahlung der Zinsen zwar nicht existenzgefährdend, aber mit Auswirkungen verbunden sei, die außergewöhnlich seien, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwerwiegend seien und somit die Leistungsfähigkeit des Bw. in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigten. Es könne nicht genug betont werden, dass sich die Höhe des Gesamtbetrages nur deshalb ergeben habe, weil das Verfahren so lange gedauert habe, und dass der Bw. weder rechtlich noch faktisch die Möglichkeit gehabt habe, eine Verkürzung herbeizuführen. Ursache sei also vorwiegend ein im Bereich der Behörde gelegener Umstand, der die Einhebung unbillig erscheinen lasse. Der Verwaltungsgerichtshof habe sogar eine Nachsicht in Fällen bejaht, in denen eine Rechtsverfolgung im ordentlichen Verfahren unverschuldet nicht möglich gewesen sei, oder auch dann, wenn eine Rechtsverfolgung nicht aussichtsreich und daher unzumutbar gewesen wäre. Der Bw. sei lediglich Adressat einer verfahrensabschließenden Entscheidung ohne Einflussmöglichkeiten gewesen. Das wiege noch mehr, als wenn er die Verfolgung seines Rechts unverschuldet oder mangels Aussichts auf Erfolg unterlassen hätte.

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 ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der

Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre 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.

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluß jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Die sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237) in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt; der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen 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 vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Eine solche Fallkonstellation liegt schon deshalb nicht vor, weil die vom Nachsichtsbegehren betroffenen Aussetzungszinsen eine Abgabenschuld darstellen, deren Entstehen vom Bw. gerade durch seinen Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst worden ist. Zudem war es durchaus in seiner Ingerenz gelegen, das Entstehen von Aussetzungszinsen in beträchtlicher Höhe durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern, und stehen diesen Aussetzungszinsen infolge wesentlich späteren Entrichtung der ausgesetzten Abgaben auch Zinserträge bzw. bei Fremdfinanzierung Zinsersparnisse bei Kreditinstituten gegenüber.

Der Behauptung des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit ist entgegenzuhalten, dass der Bw. seiner erhöhten Mitwirkungspflicht keineswegs entsprochen hat, weil er seine wirtschaftliche Lage nicht dargelegt hat. Die Behauptung einer unverhältnismäßigen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Bw. durch Einhebung der Aussetzungszinsen in Höhe von € 24.407,74 alleine vermag das Vorliegen einer persönlich Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO jedenfalls nicht darzulegen.

Mangels Darlegung des Vorliegens der Voraussetzung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles des § 236 BAO konnte die beantragte Nachsicht somit nicht gewährt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. März 2006