



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. K.K. und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. L., J.K. und G.M. im Beisein der Schriftführerin E.M. über die Berufung der Bw., vertreten durch N-GmbH, vom 23. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 16. Februar 2010 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 25. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die für die Umsatzsteuern 1997-2001 vorgeschriebenen Aussetzungszinsen in Höhe von insgesamt € 82.657,39 nachgesehen.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 18. August 2008 beantragte die Berufungswerberin (Bw.), die sich aus der Betriebsprüfung ergebenden Aussetzungszinsen für die Umsatzsteuer 1997-2001 in Höhe von € 82.657,39 nachsehen zu wollen. Begründend wurde vorgebracht, dass die Bw. im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens nicht als Bauherrin für die Liegenschaft XY, anerkannt worden wäre. Stattdessen wäre die I-GmbH als Initiatorin des Projektes anzusehen. Dies wäre im Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren vehement bestritten worden, da den Miteigentümern niemals das wirtschaftliche, finanzielle oder rechtliche Risiko abgenommen worden wäre.

Wie bereits mit Schreiben vom 22. Februar 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat als Lösungsvorschlag betreffend Umsatzsteuer dargelegt, wäre die Zurückziehung der Berufung unter der Prämisse erfolgt, dass diese Umsatzsteuer in der Zwischenzeit über den angeblichen

Organisator verrechnet worden wäre. Jedoch wäre die Umsatzsteuer bis dato nicht über den Organisator verrechnet worden, da es zu keiner doppelten Geltendmachung der Vorsteuern kommen sollte, solange das Berufungsverfahren anhängig gewesen wäre.

Die Umsatzsteuer sollte durch den Organisator in den Jahren 1997 bis 2001 geltend gemacht und anschließend als nicht abzugsfähige Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 14 UStG alte Fassung bzw. gesondert an die Bw. weiterverrechnet werden. Diese Verrechnung erfolge nun in der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2008, sodass die auf Grund des Abschlusses des Berufungsverfahrens wieder vorgeschriebene Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 350.478,99 abgedeckt wäre.

Dass die Umsatzsteuerverrechnung gemäß § 12 Abs. 14 UStG anders als bei Geltendmachung der Vorsteuern aus den ursprünglichen Rechnungen zu einer Belastung mit Aussetzungszinsen führe, wäre unbillig. Die Vorsteuer aus den Bau- und Planungsleistungen stehe dem Organisator bereits von Beginn an zu, sodass es in der Unternehmerkette weder zu einer Belastung durch Umsatzsteuer noch durch damit in Zusammenhang stehende Zinsen kommen dürfe. Eine Einhebung von Aussetzungszinsen würde zu einem mit dem Umsatzsteuersystem nicht vereinbaren Ergebnis führen.

Mit Bescheid vom 16. Februar 2010 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab. Dazu wurde nach Zitierung des Gesetzes und der maßgeblichen Judkatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, dass die Einhebung von Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass sie durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst worden wären, nicht sachlich unbillig wäre. Dies auch im Hinblick auf den Zinsengewinn durch den Zahlungsaufschub (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 30.7.2002, 99/14/0315; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Da es in der Ingerenz des Abgabepflichtigen liege, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern, könne auch eine allfällige lange Dauer des Berufungsverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der dadurch aufgelaufenen Aussetzungszinsen (denen außerdem der Aspekt des Zinsgewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenüberstehe) begründen.

In der dagegen am 23. März 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat und brachte ergänzend vor, dass die Einhebung der Aussetzungszinsen nach Lage des Falles sachlich und persönlich unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung stehe in keinem

wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu den Nachteilen, die sich aus der Einziehung für die Bw. ergeben würden. Es liege ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Aussetzungszinsen und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen vor. Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, da in diesem Einzelfall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht gewolltes Ergebnis eingetreten wäre, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung gekommen wäre. Es liege hier ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hätte, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt wäre.

Dass die Umsatzsteuerverrechnung gemäß § 12 Abs. 14 UStG im Gegensatz zur Geltendmachung der Vorsteuern aus den ursprünglichen Rechnungen zu einer für die Miteigentümer erheblichen zusätzlichen Belastung durch Aussetzungszinsen führe, wäre sicher kein vom Gesetzgeber beabsichtigtes Ergebnis. Es handle sich hier eindeutig um eine anormale Belastungswirkung und um einen atypischen Vermögenseingriff.

Die Bw. gehe auch davon aus, dass die damalige steuerliche Vertretung die Berufung in Kenntnis dieser besonderen nicht vorhersehbaren sich aus der Einziehung für die Bw. ergebenden Nachteile nicht zurückgezogen hätte. Im Schreiben vom 22. Februar 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat wäre der Lösungsvorschlag so formuliert worden, dass es im Ergebnis egal wäre, ob die Vorsteuer im Sinne des § 12 UStG oder als nicht abzugsfähige Vorsteuer nach § 12 Abs. 14 UStG verrechnet werde. So ein Lösungsvorschlag könne doch nicht die Einhebung von Aussetzungszinsen zur Folge haben.

Die Bw. wäre in diesem besonderen Einzelfall zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer in beträchtlicher Höhe gezwungen gewesen. Es wäre unmöglich gewesen, diese eindeutig schon von Beginn an zustehenden Vorsteuern zusätzlich zu finanzieren. Es wäre daher nicht in der Ingerenz des Abgabepflichtigen gelegen, das Entstehen der Aussetzungszinsen durch Entrichtung der ausgesetzten Abgabe zu verhindern. Weiters wäre es weder zu einem Zinsgewinn, da die Vorsteuern bereits von Beginn an zugestanden wären, noch zu einem Zahlungsaufschub gekommen, da die in der Berufung angefochtenen Umsatzsteuern nicht hätten bezahlt werden müssen, sondern durch die vom Organisator gemäß § 12 Abs. 14 UStG verrechnete Vorsteuer abgedeckt gewesen wäre.

Es bedeute für die Miteigentümer eine unbillige Härte, diesen hohen Betrag zusätzlich zu den Bau- und Planungskosten aufzubringen.

Eine persönliche Unbilligkeit liege vor, da die Einhebung der Abgabe mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre. Die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit wäre trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich, was in diesem Falle einer Verschleuderung gleichkäme, da die Bw. nur die gesamte Immobilie veräußern könnte. Eine weitere Möglichkeit wäre die Auflösung der Miteigentümergeinschaft und Gründung einer Wohnungseigentümergeinschaft. Beides hätte weitreichende nachteilige rechtliche, steuerliche und finanzielle Folgen.

In der am 25. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug im gegenständlichen Fall unbestrittenerweise schon von Beginn an der Miteigentümergeinschaft zugestanden wäre und für die nunmehrige steuerliche Vertretung nicht nachvollziehbar wäre, warum der Lösung mit der Weiterverrechnung über den Organisator überhaupt zugestimmt worden wäre. Zur Lösung dieses Problems wäre vom vorangegangenen steuerlichen Vertreter Dr. K. der Vorschlag unterbreitet worden, den Vorsteuerabzug durch Weiterverrechnung im Juli 2008 zu gewähren, um eine Beschleunigung des Verfahrens zu erreichen und um weitere Schäden zu verhindern. Auch wären ertragsteuerlich die entsprechenden Werbungskosten anerkannt und somit eigentlich die Bauherreneigenschaft zuerkannt worden.

Ein Zinsgewinn wäre im gegenständlichen Fall nicht eingetreten, weil von vornherein ein zustehender Vorsteuerabzug aberkannt und nicht eine bestehende Steuerschuld ausgesetzt worden wäre.

Auf Befragen des Vorsitzenden führte der ebenfalls an der Verhandlung teilnehmende Geschäftsführer der I-GmbH aus, dass Dr. K. bei Zurückziehung der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2001 unter Aufrechterhaltung der Berufung gegen die Feststellungsbescheide sehr wohl auch an das Anfallen von Aussetzungszinsen gedacht, diese ins Kalkül gezogen und ihm erklärt hätte, dass er entweder mit dem Finanzamt oder mit dem Unabhängigen Finanzsenat eine Einigung auch dahingehend getroffen hätte, dass Aussetzungszinsen auf Grund des Tatbestandes nicht angesetzt werden würden. Einer Lösung dieses Berufungsfalles wäre damals niemals zugestimmt worden, wenn vorhersehbar gewesen wäre, dass Aussetzungszinsen anfallen würden. Die Gespräche mit der Finanzbehörde und Dr. K. wären auf mündlicher Basis (Telefonat) gelaufen, schriftliche Unterlagen darüber gebe es nicht.

Der Amtsvertreter wandte dazu ein, dass ihm Vereinbarungen hinsichtlich einer Nichtfestsetzung von Aussetzungszinsen nicht bekannt wären. Er beantragte die Abweisung der gegenständlichen Berufung und führte aus, dass die eingewendete sachliche Unbilligkeit in

der Einhebung zu verneinen wäre, da Aussetzungszinsen nach der gängigen Rechtsprechung der Höchstgerichte grundsätzlich keine sachliche Unbilligkeit darstellen würden, da ja der Antrag vom Aussetzungsschuldner aktiv eingebracht werden müsse.

Die steuerliche Vertreterin brachte abschließend vor, dass im gegenständlichen Fall zur Vermeidung von Aussetzungszinsen von der Bw. ein Betrag vorfinanziert hätte werden müssen, der ihr von vornherein eigentlich schon per Gesetz zugestanden wäre, worin die Unbilligkeit gesehen werde.

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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. 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 (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche 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 nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Stoll, BAO, 2421).

Im gegenständlichen Fall wurde die in den Jahren 1997-2001 gemeldete Vorsteuer durch die Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 17. Jänner 2002 zurückgefordert, da der Bw. die Bauherreneigenschaft aberkannt wurde. Weil die dagegen erhobene Berufung vor dem Unabhängigen Finanzsenat zurückgenommen wurde, war auch der Ablauf der seinerzeit beantragten Aussetzung der Einhebung nachstehender Abgaben gemäß § 212a Abs. 5 BAO zu verfügen und am 9. Juli 2008 gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen in Höhe von € 82.657,39 vorzuschreiben:

Umsatzsteuer 1997	€ 53.637,64
Umsatzsteuer 1998	€ 67.568,80
Umsatzsteuer 1999	€ 2.417,83
Umsatzsteuer 01/2000	€ 19,62
Umsatzsteuer 04/2000	€ 145,35
Umsatzsteuer 05/2000	€ 363,36
Umsatzsteuer 12/2000	€ 4.922,20
Umsatzsteuer 01-10/2001	€ 221.404,19
gesamt	€ 350.478,99

Der Einwand der Bw., dass der Steuerberater die Berufung nicht zurückgezogen hätte, wenn ihm die Aussetzungszinsspflicht bewusst gewesen wäre, geht ins Leere, weil Versäumnisse bzw. Fehlverhalten im Einflussbereich des Abgabepflichtigen nicht dazu führen können, dass die Abgabenbehörde die daraus entstandenen Folgen zu tragen hat.

Auch ist das Vorbringen, dass die Vorsteuern statt in den Jahren 1997-2001 letztlich im Voranmeldungszeitraum 07/2008 (in Höhe von € 349.779,05, daher in nahezu identer Höhe mit den für 1997-2001 aberkannten Vorsteuerbeträgen) geltend gemacht und auch gewährt

worden wären, nicht geeignet, eine sachliche Unbilligkeit zu begründen, weil eine Nachholung in einem späteren Voranmeldungszeitraum nichts an der Abgabepflicht für die davor gelegenen Zeiträume ändert, weshalb mangels Stattgabe der dagegen eingebrachten Berufung die gewährte Aussetzung der Einhebung zur Vorschreibung von Aussetzungszinsen führte.

Allerdings kann im gegenständlichen Fall nicht unberücksichtigt bleiben, dass den gleichfalls im Februar 2002 gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 1997-1999 erhobenen Berufungen mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2009 stattgegeben wurden, weshalb die Bauherreneigenschaft nunmehr doch anerkannt und die beantragten Verluste in voller Höhe festgestellt wurden.

Daraus folgt, dass bei richtiger rechtlicher Betrachtung der letztlich anerkannten Bauherreneigenschaft die Vorsteuern schon in den Jahren 1997-2001 zugestanden wären, da diese Einstufung nicht isoliert für die Feststellung der Verluste bejaht, aber für die Umsatzsteuer verneint werden kann. Das Finanzamt gewährte die Geltendmachung der zusammengefassten Vorsteuern mit der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2008 lediglich aus Zweckmäßigkeitsgründen, obwohl der Leistungsaustausch bereits in den Jahren 1997-2001 stattfand.

Die Rechtsfolge, dass dafür Aussetzungszinsen in beträchtlicher Höhe anfallen, obwohl dem Berufsbegehren de facto vollinhaltlich stattgegeben wurde, kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein, weshalb hier sachliche Unbilligkeit anzunehmen war.

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, das sich auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützt, wonach die Einhebung von Aussetzungszinsen wegen der Antragsgebundenheit und des durch den Zahlungsaufschub erzielten Zinsgewinnes nicht sachlich unbillig sein kann, ist zu entgegnen, dass diese Argumente nur im Falle einer nicht nur de iure, sondern auch de facto bestehenden Abgabenschuld zutreffen können, zumal hier ein Zinsgewinn gar nicht vorliegt, sondern im Gegenteil der Bw. durch die erst nachträglich in der am 22. Dezember 2009 gebuchten Umsatzsteuervoranmeldung 07/2008 gewährte, in Wahrheit aber bereits in den Jahren 1997 bis 2001 zustehende, Vorsteuergutschrift ein Zinsnachteil erwuchs.

Da ohnedies bereits das Vorliegen einer (sachlichen) Unbilligkeit bejaht wurde, erübrigte sich die Überprüfung, ob auch persönliche Unbilligkeit gegeben sein könnte.

Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Die im Rahmen des § 236 BAO zu treffende Ermessensentscheidung ist iSd § 20 BAO innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Bei der Ermessensübung sind daher das bisherige steuerliche Verhalten der Abgabepflichtigen und die Höhe des noch aushaftenden Betrages zu berücksichtigen. Hierbei war festzustellen, dass sich im Abgabenrückstand derzeit € 82.458,35, daher in etwa (und sogar etwas weniger als) der Betrag der zur Nachsicht beantragten Aussetzungszinsen, die darüber hinaus derzeit gestundet sind, befinden, weshalb die anfallenden Abgaben ordnungsgemäß laufend entrichtet wurden.

Darüber hinaus liegt kein Verschulden der Bw. an der unrichtigen Beurteilung der Bauherreneigenschaft sowie an der Zurückziehung der Berufung vor, weil die Konsequenz der Aussetzungszinsenvorschreibung nach der Verantwortung der steuerlichen Vertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung dem damaligen in Angelegenheiten der Vermietung und Verpachtung namhaften Rechtsbeistand durchaus glaubwürdig bekannt war und er mit diesem Wissen ausgestattet auch eine einvernehmliche Lösung mit der Abgabenbehörde suchte. Diese behauptete Zusicherung der Abschreibung der Zinsen konnte zwar nicht verifiziert werden, erscheint aber im Lichte des bereits dargestellten Sachverhaltes glaubhaft.

Da die Bw. somit auf eine unrichtige Rechtsauskunft der Abgabenbehörde vertraute und danach ihre Dispositionen ausrichtete (im gegeständlichen Fall die Zurücknahme der Berufung), liegt hier eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor, weshalb zufolge der sachlichen Unbilligkeit die beantragte Nachsicht zu gewähren war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2010