



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Mag. Bernhard Pammer und Gerhard Mayerhofer über die Berufung der Bw, vertreten durch G-KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 23. Mai 2012 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 23. Mai 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26. März 2012 beantragte die Berufungswerberin (Bw) die Nachsicht der Anspruchszinsen 2006.

Im Zusammenhang mit der Beendigung der Außenprüfung bei der Verlassenschaft nach AP (steuerlich erfasst unter PM, Steuernummer 1/5) seien der Bw Anspruchszinsen 2006 in Höhe von € 13.948,82 vorgeschrieben worden. Insgesamt habe die Vorschreibung an Anspruchszinsen für alle drei Erben insgesamt mehr als € 40.000,00 betragen.

AP sei am 28. November 2005 verstorben und habe den Erben, der Bw, Frau LP und Herrn CP, sein Vermögen, insbesondere sein Architekturbüro hinterlassen.

In den darauffolgenden Monaten sei intensiv am wirtschaftlichen Fortbestand des Lebenswerkes von Herrn AP gearbeitet und unter Berücksichtigung der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen die steuerliche Aufgabebilanz mit Beginn des Jahres 2006 erstellt worden.

Rechtzeitig zum 30. September 2007 (Beginn der Verzinsung von Nachzahlungen für 2006) hätten die Erben eine Akontozahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2006 in Höhe von jeweils € 125.000,00 in Höhe der errechneten Nachzahlung geleistet und eine "einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung" beim Finanzamt eingereicht. Durch die rechtzeitige Einzahlung sei somit sichergestellt gewesen, dass schon sehr frühzeitig die Einkommensteuer im Zusammenhang mit dem Ableben von Herrn AP abgegolten gewesen sei.

Bei der Erstellung der Steuererklärung 2006 sei in Bezug auf Bewertung von Grund und Boden bzw. beim Ansatz von Rückstellungsbeträgen für Schadensfälle und damit verbundenen Beratungsleistungen auch guten Gewissens auf die Ergebnisse der jeweiligen im Erbschaftsverfahren erstellten Gutachten zurückgegriffen worden.

Erst Mitte 2010 seien die letzten Einkommensteuerbescheide 2006 einzelner Erben ohne Beanstandung zugestellt worden. Und als niemand mehr damit gerechnet habe, habe sich im Dezember 2010 noch die Betriebsprüfung zu einer Prüfung des Jahres 2006 gemeldet.

Das Betriebsprüfungsverfahren habe schließlich bis Jänner 2012 gedauert und habe, nach zahlreichen Diskussionen und zeitraubenden Sachverhaltsdarstellungen, mit einem teilweisen Anerkennen der Rückstellungen für Schadensfälle und Rechtsberatung geendet. Insgesamt seien Rückstellungsbeträge in Höhe von rd. € 1,245.800,00 jedoch nicht anerkannt worden, was die Verlassenschaft mit Steuer- und (Anspruchs-)Zinsennachzahlungen sehr belastet habe. Genau das hätten die Erben von Beginn an verhindern wollen.

Vom Zeitpunkt der Einreichung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung im Herbst 2007 bis zum Ergehen der endgültigen Bescheide bei den Erben Anfang 2012 seien somit rund viereinhalb Jahre vergangen. Die Streichung von dermaßen hohen Rückstellungsbeträgen am Ende dieses Zeitraumes sei nicht vorhersehbar gewesen und habe natürlich eine anormale Belastungswirkung für die Verlassenschaft und bedeute einen atypischen Vermögenseingriff. Die Verlassenschaft habe gar keine Chance gehabt, durch Akontozahlungen die Anspruchszinsen gering zu halten, da sich das Prüfungsergebnis erst Ende November 2011 konkretisiert habe. Da sei der höchstmögliche Berechnungszeitraum von 48 Monaten gemäß § 205 Abs. 2 BAO schon abgelaufen gewesen.

Warum zwischen Herbst 2007 und Ende 2010 (Beginn der Betriebsprüfung) keine Anstalten seitens der Behörde zur Veranlagung und Prüfung der eingereichten Steuererklärungen

gemacht worden seien, sei aus heutiger Sicht nicht nachvollziehbar. Jedenfalls sei dieses Verfahren sehr außergewöhnlich verlaufen und habe für die Steuerpflichtigen eine nicht beeinflussbare und unerwartet hohe Anspruchszinsenschuld ausgelöst.

Die Vorschreibung der Anspruchszinsen sei sachlich unbillig, da durch die rechtswidrige Verletzung der Erledigungspflicht im Sinne des § 311 BAO im Zeitraum zwischen Herbst 2007 und Ende 2010 die Feststellungen der Betriebsprüfung am Ende des Anspruchszinsberechnungszeitraumes von 48 Monaten zu einer nicht vorhersehbaren Einkommensteuernachzahlung und in Folge zu einer exorbitant hohen Vorschreibung an Anspruchszinsen geführt habe.

Ohne Zweifel seien die Anforderungen des § 236 Abs. 1 BAO an die sachlich bedingte Unbilligkeit durch den langen Lauf des Verfahrens erfüllt. Als Folge davon sei die Höhe der Anspruchszinsen unproportional hoch und führe zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis.

Mit Bescheid vom 23. Mai 2012 wies das Finanzamt den Antrag auf Nachsicht von Anspruchszinsen 2006 in Höhe von € 13.948,82 ab.

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw dem Nachsichtansuchen insofern stattzugeben, als eine Nachsicht der Hälfte der Anspruchszinsen gerechtfertigt sei, sodass sich Anspruchszinsen neu im Sinne der Berufung in Höhe von € 6.974,41 ergäben.

In der Begründung vom 23. Mai 2012 werde ausgeführt, dass mangels Vorliegens einer Unbilligkeit das Nachsichtansuchen abzuweisen gewesen sei. Insbesondere bestehe kein Zusammenhang zwischen der Vorschreibung von Anspruchszinsen und der Stellung eines Devolutionsantrages.

Diese Begründung lasse die folgenden einzelfallbezogenen Umstände außer Betracht, welche keineswegs Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage seien.

Dem Wortlaut der Begründung sei zu entnehmen, dass es sich bei der Untätigkeit der Behörde lediglich um eine behauptete handle. Daher gehe die Begründung, dass es möglich gewesen wäre, einen Devolutionsantrag aufgrund der Bestimmungen des § 311 BAO zu beantragen, insofern ins Leere, als vorhersehbar gewesen sei, dass der Devolutionsantrag gemäß § 311 Abs. 5 BAO abgewiesen worden wäre, weil die Abgabenbehörde erster Instanz die Verspätung in der Erledigungspflicht offenbar nicht auf ein überwiegendes Verschulden zurückführe.

Auch könne die Bw sich dieser Begründung nicht anschließen und verweise auf die angeführten Gründe im Nachsichtansuchen vom 26. März 2012.

Die Begründung führe auch an, dass die Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO Zinsvorteile und Zinsnachteile ausgleichen solle. Vorteile könnten durch Nachteile nur insoweit ausgeglichen werden, als der Vorteil dem Nachteil betragsmäßig entspreche. Gemäß § 205 Abs. 2 erster Satz BAO würden die Anspruchszinsen jedoch pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz betragen.

Das Verlassenschaftsverfahren nach dem Ableben von Herrn AP habe schon seit Ende 2005 andauert und könne nun endlich abgeschlossen werden. In den letzten Jahren habe die Verlassenschaft Geldmittel für Steuerzahlungen absolut risikolos und täglich fällig zu veranlassen gehabt, da aufgrund von langen Verfahrensdauern beim Finanzamt eine Liquiditätsplanung nicht möglich gewesen sei.

Bei einem durchschnittlichen Zinssatz für täglich fällige Spareinlagen zwischen 1,5% bis 2,5% während des genannten Zeitraumes und verrechneten Anspruchszinsen zwischen 2,38% und 5,19% könne von einem Ausgleich von Zinsvor- und Zinsnachteilen keine Rede sein.

Die Belastung der Verlassenschaft mit (Anspruchs-)Zinsen sei jedenfalls doppelt so hoch gewesen und habe insoweit zu einem Vermögensnachteil geführt.

Die Bw beantrage gemäß § 282 Abs. 1 BAO die Entscheidung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates und gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 23. Mai 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall der im Erlass des BMF dargestellte Normzweck der Vorschreibung von Anspruchszinsen nicht erfüllt sei. Dieser Normzweck des Ausgleiches von Zinsvor- und Nachteilen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergäben, habe im gegenständlichen Fall nicht stattgefunden. Im Zusammenhang mit Anspruchszinsen werde eine Verzinsung von 2% über dem Basiszinssatz vorgenommen, wobei der Basiszinssatz im Verzinsungszeitraum stark variiert habe. Der Zweck dieser Bestimmung des Vorteilsausgleiches sei bei einer Verzinsung von 2% über dem Basiszinssatz im Vergleich zum derzeit geltenden Zinsniveau nicht gegeben.

Auch stelle sich die Frage, wie durch die Entrichtung ausreichender Akontozahlungen im gegenständlichen Fall eine Anspruchsverzinsung vermieden hätte werden können. Im gegenständlichen Fall sei der Verfahrensverlauf und die lange Dauer des Verfahrens nicht vorhersehbar und auch die Höhe der Akontozahlung nicht genau abschätzbar gewesen.

Im Erlass des BMF werde zwar in Bezug auf die Nachsicht von Anspruchszinsen ausgeführt, dass diese grundsätzlich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage seien und deren

Einhebung daher keine sachliche Unbilligkeit darstellen könne, jedoch lasse dieser Erlass sehr wohl aufgrund des Wortes "grundsätzlich" die Beurteilung einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Anspruchsverzinsung offen.

Zur bereits schriftlich vorgebrachten langen Dauer des Verfahrens sei auszuführen, dass es immer wieder telefonische Kontakte zwischen der Abgabenbehörde und dem steuerlichen Vertreter gegeben habe und auch aus dem Ablauf des Verfahrens geschlossen werden könne, dass die Abgabenbehörde bei der Beurteilung der gegenständlichen Rechtssache selbst unsicher gewesen sei. So sei z.B. der USt-Bescheid unter der Steuernummer der Verlassenschaft erlassen worden und für den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO sei eine neue Steuernummer aufgelegt worden, unter der dann in der Folge der Bescheid ergangen sei. Unter diesen Gesichtspunkten wäre wohl ein von der Abgabenbehörde ins Treffen geführter Devolutionsantrag weder sinnvoll noch zweckmäßig gewesen.

Hingewiesen werde auch noch auf die Ausführungen im Vorlageantrag dahingehend, dass im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens die Gelder auf einem Bankkonto verzinst angelegt gewesen seien (sichere Veranlagung und daher niedrige Zinsen), sodass sich der Zinsnachteil aus der späten Abgabenfestsetzung im gegenständlichen Fall auf die im Vorlageantrag angegebenen Beträge reduziere.

Im gegenständlichen Fall sei die Verschreibung von Anspruchszinsen nicht verhinderbar gewesen und die Abgabepflichtigen habe keine Chance gehabt, diesem zu entgehen, was nicht der Zweck der Bestimmung sein könne.

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 Lage des Falles unbillig wäre.

Die im § 236 Abs. 1 BAO bezogene Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein, wobei – die im gegenständlichen Fall vorgebrachte - sachlich bedingte Unbilligkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002) dann anzunehmen ist, 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. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich 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.

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.

Im gegenständlichen Fall wurden mit Bescheid vom 26. Jänner 2012 die von der Gesellschaft PM im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO mit € 2,729.887,40 festgestellt, wobei auf die Bw ein Anteil von € 909.962,48 entfiel. Gemäß § 295 Abs. 1 BAO war somit der Einkommensteuerbescheid der Bw vom 12. Dezember 2007 an den nachträglich ergangenen Grundlagenbescheid anzupassen, wodurch sich eine Nachforderung in Höhe von € 104.114,91 laut Einkommensteuerbescheid vom 2. Februar 2012 ergab. Hinsichtlich des dadurch bewirkten Differenzbetrages von € 104.114,91 waren daher Anspruchszinsen in Höhe von € 13.948,82 vorzuschreiben.

Zweck der Anspruchszinsen ist es, (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Dass im konkreten Fall der Abgabepflichtige tatsächlich Zinsen (etwa durch günstige Geldanlage) lukrieren konnte, ist nicht erforderlich (*Ritz*, SWK 2001, S 27). Das Vorbringen hinsichtlich des im Vergleich mit den verrechneten Anspruchszinsen zwischen 2,38% und 5,19% geringen durchschnittlichen Zinssatzes für täglich fällige Spareinlagen zwischen 1,5% bis 2,5% erweist sich daher als unerheblich.

Mögliche Zinsvorteile sollen unabhängig davon ausgeglichen werden, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde oder des Abgabepflichtigen am Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung vorliegt. Für die Anwendung des § 205 BAO ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte. Bei der Verzinsung, die sich aus

Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 205 Tz. 4).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Einhebung der Anspruchszinsen unabhängig davon, welche steuerrechtlich relevanten Sachverhalte zu den Einkommensteuernachforderungen geführt haben, ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis darstellt, welches nicht eine sachliche Unbilligkeit nach der Lage des Falles zu begründen vermag. Auch stehen diesen Anspruchszinsen infolge der wesentlich späteren Festsetzung und Entrichtung der Einkommensteuer auch Zinserträge bzw. bei Fremdfinanzierung Zinersparnisse bei Kreditinstituten gegenüber.

Auch nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. November 1989, 88/15/0121, kann grundsätzlich allein aus einer längeren Verfahrensdauer, selbst wenn diese sachlich nicht gerechtfertigt ist, für die Frage der Billigkeit im Nachsichtsverfahren nichts abgeleitet werden.

Mangels 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 23. Mai 2013