



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.M., vom 11. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 14. August 2008 betreffend Abweisung eines Nachsichtsansuchens gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. brachte am 31. Juli 2007 eine Berufung gegen die Vorschreibung von Anspruchszinsen mit Bescheid vom 28. Juli 2008 ein und führte dazu aus, dass ihm im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2005 die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Beteiligung nicht bekannt gewesen seien und er in der Beilage zur Einkommensteuererklärung darum ersucht habe diese Einkünfte vom Amt wegen zu erheben. Für die Verzögerung, dass diese Einkünfte erst mit 25. Juli 2008 ermittelt worden seien, treffe ihn kein Verschulden.

Sein Steuerkonto weise zudem ab dem 12. April 2007 ein Guthaben von € 11.786,62 aus, welches sich erst im Laufe der Zeit bis 21. Juli 2008 auf € 3.708,72 vermindert habe. Infolge dieses Guthabens sei davon auszugehen, dass die Steuernachforderung jedenfalls ab dem 12. April 2007 voll gedeckt gewesen sei.

Wäre die Steuerschuld bereits früher vorgeschrieben worden, hätte sie der Bw. sicher innerhalb der eingeräumten Frist vollständig bezahlt.

Der Bescheid möge daher aufgehoben werden, in eventu dahingehend abgeändert, dass ab 12. April 2008 die Anspruchszinsen nicht mehr erhoben werden. In eventu werde ein Antrag auf Abschreibung gemäß § 236 BAO gestellt, da die Einhebung der Anspruchszinsen nach Lage des Falles unbillig sei. Den Bw. treffe kein Verschulden an der verspäteten Festsetzung. Das Abgabenkonto habe zudem ein Guthaben ausgewiesen, daher könne keine Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen bestehen, wenn noch dazu für dieses Guthaben keine Zinsen gutgeschrieben würden.

Der Nachsichtsantrag wurde mit Bescheid vom 14. August 2008 abgewiesen und dazu zunächst allgemein ausgeführt, dass das Gesetz eine persönliche und eine sachliche Unbilligkeit kenne. Persönliche Unbilligkeit werde im gegenständlichen Fall nicht eingewendet.

Sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Hinsichtlich der gesetzlichen Konzeption des § 205 BAO sei es irrelevant, ob im Einzelfall tatsächlich Zinsen lukriert werden können. Es sei intendiert gewesen mögliche Zinsvorteile hinsichtlich der budgetär besonders schwer wiegenden Einkommen- und Körperschaftsteuern auszugleichen.

Die Bekanntgabe einer Anzahlung – ohne gleichzeitige Zahlung, da ja das Abgabenkonto ein Guthaben auswies – hätte es dem Bw. ermöglicht, einen höheren Nachzahlungsbetrag hintanzuhalten.

Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der Voraussetzung für das Bestehen sachlicher Unbilligkeit wäre, könne daher nicht die Rede sein.

Dass der Umstand der Vorschreibung von Nachforderungszinsen trotz Bestehens eines Guthabens auf dem Abgabenkonto für den Gesetzgeber nicht vorhersehbar gewesen wäre und solchermassen zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hätte, sei ebenso wenig erkennbar wie eine, verglichen mit anderen Fällen, anormale Belastungswirkung im Einzelfall. Es liege somit eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, sodass das Nachsichtsansuchen mangels Erfüllung der Voraussetzungen nach § 236 BAO abzuweisen gewesen sei.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 11. September 2008, in der ausgeführt wird, dass nach gefestigter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 236 BAO eine sachliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung dann vorliege, wenn im Einzelfall bei Anwendung des

Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Ein solcher Fall liege nach Ansicht des VwGH etwa dann vor, wenn die Festsetzung eines Säumniszuschlages ausschließlich durch die verzögerte Erledigung eines Umbuchungsantrages entstanden sei und den Abgabepflichtigen an der Verzögerung kein Verschulden treffe.

Den Bw. treffe an der verspäteten Vorschreibung der Einkommensteuer kein wie immer geartetes Verschulden, er beantrage dazu die Beischafterung des Steueraktes und seine Einvernahme als Partei.

Aus der Buchungsmitteilung ergebe sich zudem, dass ab dem 12. April 2007 ein Guthaben von € 11.786,62 auf dem Steuerkonto vorhanden gewesen sei. Es hätte daher das Finanzamt im Sinne des § 1438 ABGB eine Aufrechnung vornehmen müssen.

Das Vorgehen trotz eines auf dem Abgabekonto vorhandenen Guthabens Zinsen zu verlangen sei sachlich unbillig. Der Gesetzgeber habe mit Sicherheit nicht den an der verspäteten Einreichung schuldlosen zur Kassa bitten wollen und somit den an der Verzögerung der Vorschreibung schuldlosen Steuerzahler für die Säumigkeit Dritter bestrafen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die Abgabenbehörde erster Instanz dem Antrag vollinhaltlich stattgeben müssen, daher werde der Antrag gestellt, dass der Berufung stattgegeben und die Nachzinsforderung nachgesehen werden möge, in eventu, dass die Anspruchszinsen ab 12. 4. 2008 nicht mehr erhoben werden.

Die Berufung gegen die Vorschreibung von Anspruchszinsen wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2008 abgewiesen und dies damit begründet, dass § 205 BAO die Berechnung von Anspruchszinsen vorgebe. Das mit Vorlageantrag vom 11. September 2008 angestrebte Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde zu RV/2035-W/08 mit abweisender Berufungsentscheidung vom 5. März 2009 abgeschlossen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Nach § 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.*

Diese Bestimmung findet gemäß § 236 Abs. 2 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Damit stünde auch der Umstand, dass Anspruchszinsen bereits entrichtet worden sind, einer Nachsicht nicht entgegen.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten (oder bei bereits

entrichteten Abgaben das Behalten der entrichteten Abgabe) nach Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein. Die Geltendmachung einer persönlich bedingten Unbilligkeit ergibt sich weder aus dem Antrag auf Abgabennachsicht noch aus der gegen den abweisenden Bescheid eingebrachten Berufung. Der Bw stützt sein Vorbringen vielmehr auf das Vorliegen einer sachlich bedingten Unbilligkeit.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. 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 Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215). 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.

Zur sachlichen Unbilligkeit gilt allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes ist, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0343).

Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass legislativ bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeit zu begründen vermögen.

Der Bw. leitet eine sachliche Unbilligkeit der vorgeschriebenen Anspruchszinsen daraus ab, dass der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet gewesen sei, Einkommensteuernachzahlungen nicht unverzinst zu belassen und willentlich herbeigeführte verspätete Steuerzahlungen daher einer Vorteilsabschöpfung durch Verzinsung unterziehen wollte.

Da auf dem Abgabenkonto aber ab 12. April 2008 ein Guthaben bestanden habe, müsse dies im Sinne einer Aufrechnung nach § 1438 ABGB bei der Zinsberechnung Berücksichtigung finden.

*Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

*Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 205 Abs. 2 BAO).*

Zweck der mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführten Gesetzesbestimmung des § 205 BAO ist, dass Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Ob im Einzelfall tatsächlich Zinsen lukriert werden können, ist nicht entscheidend.

Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen zudem, wie auch bereits die Abgabenbehörde erster Instanz rechtsrichtig ausgeführt hat, unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (Ritz, Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO, SWK 1/2001, S. 27 ff).

Zinsenrelevante Differenzbeträge ergeben sich in der Regel durch Gegenüberstellung der Abgabenschuld mit dem "Vorsoll" (Vorauszahlungen im Sinne des § 45 EStG).

Ein Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung (oder Gutschrift) gebunden (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 205 Tz. 33 f).

§ 205 Abs. 3 BAO sieht vor, durch Anzahlungen eine Minderung oder Vermeidung von Nachforderungszinsen zu bewirken. In § 214 Abs. 4 lit. e BAO wurde dafür ein Verrechnungsweisungsrecht geschaffen, weil Anzahlungen erst ab dem Zeitpunkt ihrer Entrichtung eine Nachforderungszinsen vermeidende bzw. vermindernde Wirkung haben. Derartige Anzahlungen können - bei Bestehen eines Guthabens auf dem Abgabenkonto - dem Finanzamt durch gesondertes Schreiben oder auf Zahlungsbelegen durch entsprechende Verrechnungsweisung bekannt gegeben werden.

Nach § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Es stand zur Disposition des Bw., das Guthaben entweder auf dem Abgabenkonto zu belassen oder eine Rückzahlung desselben zu beantragen. Die Bekanntgabe einer Anzahlung - ohne

gleichzeitige Zahlung - hätte es dem Bw. ermöglicht, das auf dem Abgabenkonto ausgewiesene Guthaben zu vermindern, sodass dadurch die Anzahlung, soweit sie im Guthaben Deckung gefunden hätte, entrichtet gewesen wäre.

Maßgebliche gesetzliche Bestimmung ist dazu § 205 BAO, nicht der in der Berufung zitierte § 1438 ABGB.

Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der Voraussetzung für das Bestehen einer sachlichen Unbilligkeit wäre, kann daher gegenständlich keine Rede sein.

Ohne Widmung eines bestimmten Betrages als Anzahlung und damit ohne Abgabe einer Willenserklärung hat ein während des zinsenrelevanten Zeitraumes auf dem Abgabenkonto bestehendes Guthaben aber keinen Einfluss auf das Ausmaß der Nachforderungszinsen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 205 Anm. 30).

Im vorliegenden Fall unterließ der Bw eine Verfügung über das auf seinem Abgabenkonto bestehende Guthaben.

Die verschuldensunabhängige Formulierung des § 205 BAO berücksichtigt weder die Gründe, die zu einer späteren oder früheren Abgabefestsetzung geführt haben, noch die Ursachen, die zum Unterlassen einer Anzahlung bzw. einer entsprechenden Widmung des auf dem Abgabenkonto bestehenden Guthabens geführt haben.

Dass der Umstand der Vorschreibung von Nachforderungszinsen trotz Bestehens eines Guthabens auf dem Abgabenkonto für den Gesetzgeber nicht vorhersehbar gewesen wäre und solchermassen zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hätte, ist ebenso wenig erkennbar wie eine, verglichen mit anderen Fällen, anormale Belastungswirkung im Einzelfall.

Vielmehr ist auf Grund der detaillierten Umschreibung der einem Steuerpflichtigen zukommenden Möglichkeit, Nachforderungszinsen zu verringern bzw. zu vermeiden, davon auszugehen, dass der Gesetzgeber weitere, an sich unschwer vorhersehbare Fallkonstellationen - wie eben das bloße Bestehen eines Abgabenguthabens - unberücksichtigt lassen wollte und es als zu kompliziert erachtete, jedes zu irgendeinem Zeitpunkt im zinsenrelevanten Zeitraum bestehende Guthaben in die Anspruchszinsberechnung einzubeziehen.

Umgekehrt löst aber auch eine Gutschrift selbst dann Gutschriftszinsen aus, wenn auf dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen ein Rückstand besteht (SWK 29/2001, 1136).

Die erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, 311 BlgNR. 21 GP, 196) sehen für die Bekanntgabe und Entrichtung von Anzahlungen Folgendes vor:

"Diese Bekanntgabe kann auf dem Zahlungsbeleg (vor allem bei Entrichtung dieses Betrages), gegebenenfalls bei Verwendung von Umsatzsteuer-Gutschriften auf der Umsatzsteuervoranmeldung oder mit gesondertem Anbringen erfolgen."

Hätte der Gesetzgeber das bloße Bestehen eines Abgabenguthabens für ausreichend erachtet, um eine Minderung oder gänzliche Vermeidung einer Zinsenvorschreibung zu bewirken, hätte es der Wortfolge "oder mit gesondertem Anbringen" nicht bedurft.

Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass auch die Verschreibung von Aussetzungszinsen dem Gesetz entspricht (und damit als Auswirkung einer generellen Norm anzusehen ist), wenn während des Aussetzungszeitraumes ein Guthaben auf dem Abgabenkonto besteht, jedoch kein Antrag im Sinne des § 212a Abs. 8 BAO gestellt wird (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 212a Tz. 33).

Der in der Berufung angestellte Vergleich mit der Regelung hinsichtlich der Festsetzung von Säumniszuschlägen ist jedoch unzutreffend. § 217 Abs. 7 BAO sieht expressis verbis einen Antrag auf Absehen von der Festsetzung von Säumniszuschläge vor, sofern kein grobes Verschulden vorliegt.

Eine Verschuldenskomponente ist jedoch in § 205 BAO nicht normiert.

Aus den dargestellten Gründen liegt keine Unbilligkeit des Einzelfalles, sondern eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, sodass es bereits an den Tatbestandsvoraussetzungen des § 236 BAO fehlt.

Das Nachsichtsansuchen war daher bereits aus Rechtsgründen abzuweisen (siehe dazu auch RV/0959-L/06 vom 1. März 2008).

Wien, am 5. Februar 2009