

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Feichtenschlager, Ing. Josef Peterseil und Harald Weingartner über die Berufung der Bw., vertreten durch Finanzkraft Stb., vom 19. Juli 2004 gegen den Bescheid vom 16. Juni 2004 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch OR Dr. Erich Zellner, betreffend Abweisung des Nachsichtsansuchens vom 3. Juni 2004 gemäß § 236 BAO nach der am 14. Dezember 2004 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 1996 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 1989 bis 1993 durchgeführt. Die wesentlichen Feststellungen der Betriebsprüfung betrafen das Nichtvorliegen von Uraufzeichnungen bezüglich der Tageslosungsermittlung, Unvollständigkeit der Inventuren bzw. nicht Nachvollziehbarkeit der Inventuren wegen Sammelposten, Verkürzung des Warenaufkaufs sowie die Ermittlung des Entnahmewertes eines Gebäudes. Nach mehrmaliger Fristverlängerung seitens der steuerlichen Vertretung wurde am 20. Jänner 1997 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1989 bis 1994, Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis März 1996, Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1994 sowie Gewerbesteuerbescheide 1989 bis 1993 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Im Jahr 2000 wurde hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 eine weitere Betriebsprüfung bezüglich Umsatzsteuer und Einkommensteuer durchgeführt. Die wesentlichen Feststellungen der Betriebsprüfung für diesen Zeitraum betrafen den Umstand, dass Wareneinkäufe bei der Brau AG in der Buchhaltung der Bw. nicht aufschienen, dass die Belegbarkeit der Kassenauf-

zeichnungen fehlte und dass der Wareneinkauf von Zigaretten nicht richtig berücksichtigt worden war. Mit Schriftsatz vom 26. Juli 2000 wurde gegen die von der Betriebsprüfung wieder aufgenommenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Nach Durchführung eines Erörterungsgepräches am 27. Februar 2004 wurden die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993 sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 erledigt.

Im Rahmen des materiell rechtlichen Berufungsverfahrens begehrte die Bw. mit den Anträgen vom 16. Dezember 1996, 26. Juli 2000 und 1. Juni 2001 jeweils die Aussetzung der Einhebung der berufungsabhängigen Abgaben. Der erste diesbezügliche Antrag (vom 16. Dezember 1996) wurde sogar vor Einbringung der Berufung gestellt und musste aus diesem Grund von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen werden. Mit Bescheiden von 19. März 1997, 15. Juni 2000, 24. April 2001, 25. April 2001, 26. April 2001, 8. April 2004 und 21. April 2004 wurden die Aussetzungszinsen festgesetzt. Nach abgeänderter Festsetzung in Folge teilweiser Stattgabe der materiell rechtlichen Berufungen sind nunmehr folgende Aussetzungszinsen rechtskräftig:

1997	147,45 €
2000	1.294,52 €
2001	855,87 €
2001	30,96 €
2001	96,36 €
2004	5.598,07 €
2004	313,55 €
Summe	8.336,78 €

Mit Schreiben vom 3. Juni 2004 beantragte die Bw. durch den ausgewiesenen Vertreter die Aussetzungszinsen in der Höhe von 5.000,00 € durch Abschreibung nachzusehen. Die in Berufung gestandenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1996 seien durch die Finanzverwaltung im April des Jahres (2004) erledigt worden. Die Berufung für o. a. Bescheide seien im Jahr 1997 bzw. 2000 eingebracht worden. Die durchschnittliche Dauer der Berufungserledigung sei somit bei mehr als fünf Jahren gelegen. Dadurch seien für die Bw. unverhältnismäßig hohe Aussetzungszinsen im Ausmaß von insgesamt 8.336,78 € angefallen. Dies entspreche rund 20 % des durch die Berufung festgesetzten Abgabennachforderungsbetrages.

Mit Bescheid vom 16. Juni 2004 wies das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr das Ansuchen betreffend Nachsicht ab. Gem. § 236 BAO könnten fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der

Lage des Falles unbillig wäre. Im gegenständlichen Fall werde das Nachsichtsansuchen damit begründet, dass die Erledigung der Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1996 durch die Finanzverwaltung mehr als fünf Jahre in Anspruch genommen habe. Im Zuge der Berufungsverfahren seien auch Anträge auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO eingebracht worden, wobei die daraus resultierenden Folgen sowohl der Bw. als auch ihrem damaligen Steuerberater bewusst gewesen seien. Das Finanzamt würde daher in der Einhebung der Aussetzungszinsen insofern keine Unbilligkeit erkennen, als nach der Lage des Falles keine persönliche und sachliche Unbilligkeit vorliege.

Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2004 wurde gegen den abweisenden Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Ergänzend wurde vorgebracht, dass im abweisenden Bescheid darauf hingewiesen werde, dass die Folgen eines Aussetzungsantrages gem. § 212a BAO der Bw. bewusst gewesen wären und diese Rechtsfolgen die Bw. zu tragen hätte, auch wenn diese durch die verzögerte Erledigung seitens der Abgabenbehörde begründet seien. Im Hinblick auf die für die Abgabenbehörde geltende unverzögerte Entscheidungspflicht gem. § 311 Abs. 1 BAO könnte von der Bw. wohl nicht ernsthaft davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung für einen einfachen Berufungssachverhalt mehr als fünf Jahre zur Entscheidungsfindung benötigen würde. Daher sei entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz sehr wohl von einer sachlichen Unbilligkeit iSd. § 236 BAO auszugehen, wenn die Finanzverwaltung entgegen ihrer gesetzlichen normierten Vorgehensweise, d. h. ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, die Entscheidung unnötig verzögere.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2004 wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass für die Bewilligung einer Nachsicht nur die persönliche sowie die sachliche Unbilligkeit ausschlaggebend seien. Dass im vorliegenden Fall keine persönliche Unbilligkeit vorliege, sei daran zu erkennen, dass mit 14. Juli 2004 die Überweisung des gesamten noch aushaftenden Rückstandes in Höhe von 7.752,00 € erfolgt sei. Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Eine sachliche Unbilligkeit liege jedoch nicht vor, wenn sie ganz allein die Auswirkung genereller Normen sei, wie es im gegenständlichen Sachverhalt der Fall sei. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen sei gesetzliche Folge des verfügbten Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgaben in Folge der Erledigung der damit in Zusammenhang stehenden Berufung. Das Gesetz sehe die Vorschreibung von Aussetzungszinsen für die gesamte Dauer des Berufungsverfahrens vor, selbst wenn dieses unangemessen lang dauern würde. Dass sich die Erledigung der Berufung über einen längeren Zeitraum erstreckt habe, sei somit für die Feststellung des Vorliegens einer Unbilligkeit nicht ausschlaggebend.

Mit Schreiben vom 9. September 2004 beantragte die Bw. durch ihren ausgewiesenen Vertreter gem. § 276 BAO, die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge über die Berufung vom 19. Juli 2004 entscheiden. Weiters werde beantragt, dass über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattfinde und die Berufungsentscheidung durch den gesamten Berufungssenat erfolge. Die abgabenbehördliche Sachverhaltsermittlung sei insoweit ergänzungsbedürftig, als für die Bw. sehr wohl eine persönliche Unbilligkeit iSd. § 236 BAO vorliege, weil die Bw. den per 14. Juli 2004 zur Überweisung gebrachten Abgabenzurückstand in Höhe von 7.752,00 € mittels Kreditaufnahme finanziert habe. Die Kreditaufnahme, welche ausschließlich zur Begleichung der gesamten fälligen Abgabenschulden vorgenommen worden sei, betrage 30.000,00 €. Die Bw. verfüge über keine nennenswerten Vermögensgegenstände. Sie müsse die Kreditrückführung ausschließlich von ihren geringen Pensionseinkünften bestreiten. Von diesen Pensionseinkünften habe die Bw. auch ihre gesamten Lebenshaltungskosten (inkl. Wohnungsmiete) zu begleichen, wodurch für sie eine erhebliche wirtschaftliche Härte eingetreten sei, ihren Unterhalt zu finanzieren.

Mit Schreiben vom 29. September 2004 legte das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am Abgabekonto der Bw. besteht derzeit ein Rückstand in Höhe von 9.122,93 €, resultierend aus Umsatz- und Einkommensteuer 1997. Am 6. Mai 2004, 23. Juni 2004, 13. Juli 2004 und 14. Juli 2004 wurde insgesamt ein Betrag von 51.453,13 € entrichtet. Die Nachforderungen aus den Betriebsprüfungen sowie die nachsichtsgegenständlichen Aussetzungszinsen wurden damit zur Gänze getilgt.

Im Rahmen der am 14. Dezember 2004 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters klarstellend vorgebracht, dass die Nachsicht im Rahmen dessen beantragt werde, als die Aussetzungszinsen fremdfinanziert worden seien. Zum Beweis der persönlich bedingten Unbilligkeit wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- der Jahreslohnzettel für das Jahr 2003 sowie der Bezugsnachweis für Oktober 2004, woraus hervorgehe, dass die Bw. über ein monatliches Nettoeinkommen von 1.100,00 € verfüge;
- die Kopie der Kreditvereinbarung vom 21. Juni 2004, woraus hervorgehe, dass ein Betrag von 31.000,00 € zur Verfügung stehe, die monatliche Ratenhöhe 345,96 € betrage und dass die Tochter der Bw. ihre Rechte aus einem Versicherungsvertrag abgetreten habe;
- eine Aufstellung der monatlichen Einkünfte und Belastungen der Bw:

Pensionseinkünfte netto	1.100,00
monatliche Belastungen	
Kreditraten für Tilgung Steuerrückstände	345,96
Wasser	22,00

Strom	89,00
Krankenversicherung	26,57
Telefon	18,50
Magistrat Klagenfurt	58,03
Feuerversicherung	25,84
Haushaltsversicherung	16,11
Heizung	93,33
GSVG-Kostenanteil ca.	33,00
Fixkosten	728,35
Verbleibender Rest für Lebensmittel, Bekleidung, persönlichen Bedarf, Hausrat, Auto bzw. Öff.V., besondere Anlässe, Hobby etc.	371,65

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Bw. keine Sorgepflichten und keine anderen Schulden habe. Ende des Jahres 1997 habe sie alle Betriebe eingestellt.

Der Amtsbeauftragte gab bekannt, dass das Finanzstrafverfahren gegen die Bw. bereits mit Strafverfügung (Strafe: 4.000,00 €) abgeschlossen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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. Gem. § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) setzt eine persönlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung im allgemeinen voraus, dass die Einbringung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenem Nachteil stünde, der sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergibt, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und dem im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt. Dies wird insbesondere immer dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde.

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 Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren würden,

stellen Unbilligkeit dagegen nicht dar. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Das Vorliegen persönlich bedingter Unbilligkeit iSd. § 236 BAO wurde erstmalig im Vorlageantrag vom 9. September 2004 behauptet und damit begründet, dass die Bw. den per 14. Juli 2004 zur Überweisung gebrachten Abgabenzurückstand in Höhe von 7.742,00 € mittels Kreditaufnahme habe finanzieren müssen. Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist es Aufgabe des Antragstellers auf Abgabennachsicht iSd. § 236 Abs. 2 BAO 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. Es ist unbestritten, dass die nachsichtsgegenständlichen Aussetzungszinsen von der Bw. bereits getilgt wurden, sodass es ihre Aufgabe gewesen wäre, nunmehr zu behaupten und zu beweisen, dass die Abstattung des Kredites, der für die Abgabenentrichtung aufgenommen worden ist, mit einer erheblichen Härte verbunden ist. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde in diesem Zusammenhang dargelegt, dass der Bw. bei Berücksichtigung der monatlichen Kreditrate sowie der übrigen monatlichen Fixkosten ein Betrag von 371,65 € verbleibt. Im Vergleich zur gesamten Kreditsumme von 31.000,00 € machen die nachsichtsgegenständlichen Aussetzungszinsen in Höhe von 5.000,00 € lediglich 16,13 % aus. Bei Bewilligung der Nachsicht würde sich die monatliche Kreditrate ebenfalls um 16,13 % vermindern. Das wäre ein Betrag von 55,80 €. Nach Ansicht des Senates würde dies keine nennenswerte Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Bw. bewirken. Darüber hinaus ist der Kredit durch die Abtretung der Rechte aus einer Versicherung der Tochter besichert. Unter diesen Gesichtspunkten gelangte der Senat zur Ansicht, dass die Einbehaltung der nachsichtsgegenständlichen Aussetzungszinsen keine erhebliche Härte darstellt.

Sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Es geht dabei um die Anwendung jener gesetzlichen Bestimmungen, die zu den nachsichtsgegenständlichen Abgaben führten. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen 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 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 beeinflussbaren Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuldigkeit ausgelöst hat, die zu dem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Dass die Einhebung von Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen

eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst werden, nicht sachlich unbillig ist, hat der VwGH schon wiederholt ausgesprochen. Vor dem Hintergrund, dass es in der Ingerenz des Abgabepflichtigen liegt, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch Entrichtung der ausgesetzten Abgabe zu verhindern, kann auch eine allfällig lange Dauer des Berufungsverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der dadurch aufgelaufenen Aussetzungszinsen begründen, denen außerdem der Aspekt des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenübersteht. Auch im gegenständlichen Fall hat die Bw. durch ihre gem. § 212a BAO gestellten Anträge auf Aussetzung der Einhebung das Entstehen der Aussetzungszinsen ausgelöst und in der Folge während des über längere Zeit laufenden Berufungsverfahrens von der Entrichtung der Abgabenschuld Abstand genommen. Damit lag aber in Bezug auf den Anfall der Aussetzungszinsen eine nach der Rechtslage in Kauf genommene Abgabenschuld vor. Außerdem enthält ein Bescheid, mit dem die Aussetzung der Einhebung gewährt wird, regelmäßig den Hinweis, dass Aussetzungszinsen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen mit gesondertem Bescheid angefordert werden. Das Berufungsvorbringen, die durchschnittliche Dauer der Berufungserledigung sei bei mehr als fünf Jahren gelegen, geht damit ins Leere. Die Bw. hätte in jedem Stand des Verfahrens die Möglichkeit gehabt, die ausgesetzten Abgaben bzw. Teile der ausgesetzten Abgaben zu entrichten. Schließlich wird vorgebracht, dass im Hinblick auf die für die Abgabenbehörde geltende unverzögerte Entscheidungspflicht gem. § 311 Abs. 1 BAO von der Bw. nicht ernsthaft davon ausgegangen werden konnte, dass die Finanzverwaltung für einen einfachen Berufungssachverhalt mehr als fünf Jahre zur Entscheidungsfindung benötigen würde. Dem ist entgegen zu halten, dass die Rechtsinstitute des Devolutionsantrages sowie der Säumnisbeschwerde dem Abgabepflichtigen die Einhaltung des § 311 Abs. 1 BAO garantieren sollen. Seitens der Bw. wurde keines dieser Rechtsinstitute in Anspruch genommen.

Aus den dargelegten Gründen gelangte der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass im vorliegenden Fall in der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben weder persönlich noch sachlich bedingte Unbilligkeit zu erblicken ist. Eine Ermessensentscheidung im Rahmen des § 236 BAO ist daher ausgeschlossen.

Selbst wenn diese Meinung nicht geteilt werden sollte, ist dem Berufungsbegehren aus folgenden Überlegungen kein Erfolg beschieden: Im Rahmen einer Ermessensentscheidung – die im gegenständlichen Fall, wie bereits dargelegt wurde, ausgeschlossen ist – wäre nämlich die Nachsichtswürdigkeit der Bw. zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang wäre zu berücksichtigen, dass die Bw. ihre steuerlichen Verpflichtungen über lange Zeit hinweg verletzt hat. Es wurden die Bücher mangelhaft bzw. teilweise gar nicht geführt und Schwarzinkäufe und Schwarzverkäufe getätigt. Es würde gänzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, bei einer derartigen Konstellation der Bw. mit einer Abgabennachsicht entgegen zu kommen. Hinzu kommt, dass die Gewährung der beantragten

Abgabennachsicht der Finanzierung der Finanzstrafe in Höhe von 4.000,00 € gleichkommen würde. Vor allem im Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen wäre im Rahmen einer allfälligen Ermessensübung ebenfalls eine Nachsicht zu verneinen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Jänner 2005