



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A.B., Z., I.) vom 17. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. November 2008 über die Festsetzung von Stundungszinsen sowie II.) vom 19. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 30. Juni 2009 über die Abweisung eines Ansuchens um Nachsicht entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

I. Stundungszinsen

Mit Bescheid über die Festsetzung von Stundungszinsen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. November 2008 wurden über A.B. (in weiterer Folge: Bw.) Stundungszinsen in Höhe von € 91,31 mit der Begründung festgesetzt, dass für jene Abgabenschuldigkeiten von insgesamt mehr als 750 Euro Stundungszinsen vorzuschreiben gewesen seien, für die aufgrund des Zahlungserleichterungsansuchens bzw. aufgrund der Bewilligung einer Zahlungserleichterung Zahlungsaufschub eingetreten sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 17. November 2008 verweist die Bw. darauf, dass sie bereits mit 4. März 2007 einen Antrag auf Nachsicht gestellt habe. Diesbezüglich liege immer noch keine rechtskräftige Entscheidung vor. Auch betreffend ihre

Berufung vom 30. Dezember 2007 gegen den Bescheid vom 10. Dezember 2007 über die Festsetzung von Stundungszinsen liege noch keine Entscheidung vor. Angesichts der üblichen Verwaltungspraxis, höchstgerichtliche Judikate aus dem Zusammenhang zu bringen und klare Normen grundsätzlich zum Nachteil des Abgabepflichtigen zu interpretieren, sei eine für sie günstige Rechtsmittelentscheidung zwar wenig wahrscheinlich, trotzdem aber nicht völlig ausgeschlossen.

In diesem Sinne sei es verfrüht, sie für eine Abgabenschuld, deren Nachsicht durchaus möglich erscheine, Stundungszinsen vorzuschreiben, zumal für eine nachgesehene Abgabenschuld letztlich keine Stundungszinsen zu entrichten seien. Die Dauer des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens sei von ihr nicht beeinflussbar und demzufolge von ihr auch nicht zu verantworten. Da sich das schwebende Rechtsmittelverfahren überdies auch auf die Zahlungserleichterung erstrecke, bestehe gegenwärtig keine rechtliche Grundlage für die Festsetzung von Stundungszinsen. Es werde daher die Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt.

II. Nachsicht

Mit Schreiben vom 4. März 2007 legte die Bw. zunächst dar, dass sie die nunmehr die Steuerpflicht auslösende Tätigkeit in der Tierarztordination ehemals ausschließlich begonnen habe, weil ihr von Arbeitgeberseite versichert worden sei, dass aufgrund des niedrigen Einkommens damit keinesfalls eine Steuerbelastung verbunden sei, was ein fataler Irrtum gewesen sei.

Sie beantrage die Nachsicht der fälligen Abgabenschuld, da in ihrem Fall von einer Unbilligkeit ausgegangen werden könne. Die einzelfallspezifische Situation stelle sich wie folgt dar:

Die Bw. beziehe eine sehr geringe (amtsbekannte) Pension. Das Maß der Steuerforderung betrage weit mehr als eine Monatspension. Im Vertrauen auf die Angaben von Arbeitgeberseite – die Bw. habe auf die Erfahrungen zweier freiberuflich tätiger Akademikerinnen vertraut – habe sie nicht mit einer Steuerpflicht gerechnet. Die Tätigkeit in der Tierarztordination habe sie seit Mitte 2006 nicht mehr ausgeübt. Über finanzielle Reserven verfüge sie nicht. Sie müsste demzufolge die Steuernachzahlung allein mit ihrer Pension abdecken, was sie begrifflich nicht ohne kostenintensiven Kontoüberzug und erheblichen Einschränkungen könne. Dies bedeute das Vorliegen eines krassen wirtschaftlichen Missverhältnisses zwischen der Einhebung der Abgabe und den in ihrem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen. Die Belastung mit einer verhältnismäßig erheblichen Abgabensforderung zu einem Zeitpunkt, da längst kein entsprechendes Einkommen mehr

gegeben sei, stelle zudem sicherlich ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis im Einzelfall dar. Dies insbesondere angesichts der anormalen Belastungswirkung und dem atypischen Vermögenseingriff. Im Hinblick auf die ständige und gefestigte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – beispielsweise VwGH 13.12.1985, 84/17/0007 bzw. 25.6.1990, 98/15/0088 – wäre deshalb eine Nachsicht gerechtfertigt.

Ergänzend werde erwähnt, dass der Ehemann der Bw. die zur Steuertilgung erforderlichen Mittel angesichts der Belastungen durch die in der Jahresmitte 2006 erfolgte Übersiedlung nicht geben könne und dies – er habe sich stets gegen ihre geringfügige Zusatzarbeit ausgesprochen – wohl auch nicht tun werde.

Sollte der Nachsicht nicht näher getreten werden, werde um Gewährung weitestgehender Zahlungserleichterungen, jedenfalls aber um Stundung bis zur Rechtskraft der Entscheidung über den Nachsichtsantrag gebeten.

Nachdem der „Bescheid“ des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 26. April 2007 keine Rechtswirkung erzeugte, da der Bescheidadressat nicht korrekt bezeichnet war, wurde schließlich mit Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 30. Juni 2009 das Ansuchen um Nachsicht abgewiesen.

Als Begründung wurde dargestellt, dass die Unbilligkeit des § 236 Abs. 1 BAO entweder persönlich oder sachlich sein könne. Eine sachliche Unbilligkeit sei laut VwGH (2002/15/0002) dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Die Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBl II Nr. 435/2005) lege in § 3 an Hand von Beispielen den unbestimmten Gesetzesbegriff der sachlichen Unbilligkeit der Einhebung aus. Unter anderem werde von sachlicher Unbilligkeit gesprochen, wenn die Geltendmachung des Abgabeananspruches von der Rechtsauslegung des VfGH oder VwGH abweiche oder etwa wenn eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Doppelbelastung eintrete. Jedenfalls müsse es, verglichen mit anderen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 98/13/0073, 98/13/0091). Eine solche Unbilligkeit sei nicht gegeben, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen sei. Im konkreten Fall sei aus zwei Einkommensbezügen das Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG ermittelt und dieses „Gesamteinkommen“ dem Einkommensteuertarif unterzogen worden, wie es im § 33 EStG vorgesehen sei. Es liege somit keine sachliche Unbilligkeit vor, da der Gesetzgeber bei Ermittlung des Einkommens von einer Zusammenrechnung der Einkünfte ausgegangen sei. Demnach stelle sich gemäß § 2 Abs. 2 EStG Einkommen „als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten,

die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach §§ 104 und 105 EStG dar“. Dass vom Gesetzgeber diese Zusammenrechnung der Einkünfte gewollt sei, äußere sich etwa im Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG, bei dem es zu einer verpflichtenden Veranlagung (und somit Zusammenrechnung der Einkünfte) dann komme, wenn zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden seien. Es liege somit keine sachliche Unbilligkeit vor.

Eine persönliche Unbilligkeit liege dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabe die Existenz einer Abgabepflichtigen und/oder der Familienangehörigen gefährde oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form einer persönlichen Unbilligkeit liege in der Existenzgefährdung. Nach vorliegender Aktenlage sei eine Existenzgefährdung nicht gegeben. Im Rahmen der Erhebung der wirtschaftlichen Lage sei festgestellt worden, dass die Bw. Eigentümerin eines halben Hauses sei, sie eine monatliche Pension von € 923,00/14x im Jahr beziehe und gemeinsam mit dem Ehegatten – einem Bediensteten des Bundes, der laut Angaben der Bw. vom 12. November 2007 sehr gut verdiene und dadurch in der Lage sei, den Lebensunterhalt problemlos zu finanzieren – für ein Kind sorgepflichtig sei.

Es sei ersichtlich, dass die Abstattung des Abgabebetrages von etwa € 1.223,00 nicht Existenz gefährdend sei. Zwar billige die Abgabenbehörde zu, dass die sofortige Entrichtung des Gesamtbetrages mit erheblichen Härten für die Bw. verbunden wäre. Diesem Faktum sei jedoch bereits durch die bewilligte Zahlungserleichterung (Raten von monatlich € 50,00) Rechnung getragen worden.

Da weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliege, seien die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Gewährung der Nachsicht nicht gegeben gewesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 19. Juli 2009 merkt die Bw. vorerst an, dass es der Abgabenbehörde grundsätzlich freistehe, eine beantragte Nachsicht auch bei Vorliegen einer Unbilligkeit abzulehnen. Dieser Umstand sei ihr bekannt. Allerdings dürfe eine solche Entscheidung nicht auf unsachlichen Erwägungen beruhen (VwGH 25.6.1990, 98/15/0100). Im Gegenstand sei jedoch keine offene und klare Entscheidung getroffen worden – eine solche könnte eventuell durchaus hingenommen werden – sondern es sei unzweifelhaft versucht worden, missgünstige Erwägungen mit scheinbarer Rechtmäßigkeit und Sachlichkeit zu ummanteln.

Die behördliche Entscheidung sei durch eine unrichtige rechtliche Beurteilung zustande gekommen. Die Abgabenbehörde leugne im Gegenstand das Vorliegen einer atypischen Belastungswirkung und verkenne ganz offenbar den Begriff der „sachlichen Unbilligkeit“. In diesem Zusammenhang habe der VwGH am 25.10.2006, 2006/15/0259 entschieden (Rechtssatz):

Eine "sachliche" Unbilligkeit ist 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 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 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 vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung³, Tz. 11 zu § 236, und die dort angeführten Hinweise auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Im Erkenntnis vom 22. November 1999, 96/17/0237, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Nachsichtsregelung der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen soll, eine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, zu mildern.

Die Ansicht der Abgabenbehörde, eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung läge nicht vor, erweise sich demzufolge als unrichtig. Ende 2005 sei die Bw. in den Ruhestand getreten und habe demzufolge – wie wohl jeder andere Betroffene auch – erhebliche Einkommensverluste hinnehmen müssen. Die Bw. habe deshalb einen geringen Betrag dazuverdienen wollen und sei von ihren Arbeitgeberinnen (zwei akademisch gebildete Tierärztinnen) – offenbar irrtümlich – dahingehend informiert worden, dass sie angesichts des geringen Zuverdienstes keine Steuerpflicht treffen würde. Mitte 2006 habe sie diese Erwerbstätigkeit aufgrund ihrer Übersiedlung beendet. Erst Anfang 2007 sei sie davon in Kenntnis gesetzt worden, dass sie eine für ihre Verhältnisse erhebliche Abgabenschuld treffe.

Die besonderen Umstände des Einzelfalles lägen darin, dass die pensionsbedingten Einkommensverluste, der Wegfall des Nebeneinkommens und die Abgabenschuld aufgrund dieses ehemaligen Nebeneinkommens aus einer unrichtigen Information erwachsen und ohne ihr Verschulden gleichzeitig wirksam geworden seien. Dieses Zusammentreffen sei jedenfalls ungewöhnlich. Bei aufrechter Nebenerwerbstätigkeit hätte sie eine Abgabennachzahlung – eventuell auf Raten – weniger hart getroffen. Angesichts der Konstellation der Ereignisse sei sie damit aber finanziell überfordert. Zweifellos habe der Gesetzgeber nicht beabsichtigt, dass eine Abgabenschuld erst lange Zeit nach der Beendigung der diesbezüglichen Erwerbstätigkeit

geltend gemacht werde, die Abgabenbelastung überdies zu einem Zeitpunkt erfolge, zu dem kein entsprechendes Einkommen mehr zur Verfügung stehe und somit eine anormale Belastungswirkung erfolge. In diesen besonderen Umständen des Einzelfalles – nämlich dem atypischen Vermögenseingriff – liege eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber – wäre sie vorhersehbar gewesen – unzweifelhaft vermieden hätte.

Die Annahme der Abgabenbehörde, dass angesichts der Gesetzeslage bei jedem Abgabepflichtigen ein solcher Umstand eintreten könnte, gehe ins Leere. Dies deshalb, weil sich eine solche Konstellation bei den weitaus meisten Abgabepflichtigen – trotz der theoretischen Möglichkeit – nicht ergebe, bei der Bw. jedoch tatsächlich eingetreten sei. Der Umstand, dass es dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers entspreche, Einkünfte bei der Veranlagung zusammenzurechnen, sei von der Bw. niemals in Abrede gestellt worden. Maßgeblich sei aber allein die Frage, ob es auch dem Willen des Gesetzgebers entspreche, eine atypische Belastungswirkung angesichts der besonderen Umstände des Einzelfalles zu bewirken. Mangels positiver Hinweise darauf sei diese Frage zu verneinen.

Auch im Sinne des von der Abgabenbehörde ausdrücklich erwähnten VwGH-Erkenntnisses vom 17.10.2001, 98/13/0073, ergebe das Zusammentreffen der Komponenten Einkommensverminderung durch den Ruhestand, Wegfall des Zusatzeinkommens infolge Wechsels des Wohnsitzes und Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung nach der Einkommensminderung und dem Wegfall des Zusatzeinkommens klar erkennbar eine vom Gesetzgeber nicht gewollte atypische Belastungswirkung. Die tendenzielle Haltung der Abgabenbehörde könne daran erkannt werden, dass auf diesen Umstand in keiner Weise eingegangen worden sei. Tatsächlich aber könne das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im Gegenstand objektiv nicht geleugnet werden.

Weiters werde das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit im Gegenstande von der Abgabenbehörde aus offenkundig unsachlichen Erwägungen geleugnet. So werde eine etwaige Existenzgefährdung abgehandelt, obgleich die Bw. eine solche niemals behauptet habe.

Bemerkenswert sei in diesem Zusammenhang der Hinweis auf das Vorhandensein von Haus- und Grundbesitz. Ein Amtsorgan, das bei der Beurteilung von sich aus dem Abgabebetrag von € 1.222,99 ergebenden Schwierigkeiten derartige Überlegungen anstelle, befinde sich offenbar in der Grauzone zur Unzurechnungsfähigkeit. Ein Mensch, der eine Liegenschaft veräußere, um eine Zahlung in Höhe von etwa 0,5 % vom Grundstücksverkehrswert zu begleichen, dürfte alsbald der Besachwalterung anheim fallen. Derartige Ideen können

offenbar nur im lebensfremd-paragraphenschwangeren Nimbus „geschützter Werkstätten“ gedeihen.

In ständiger und gefestigter Judikatur (VwGH 25.6.1990, 98/15/0088) habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus „persönlichen“ Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen bedürfe, sondern dass es genüge, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich seien.

Unabhängig von einer Ratenbewilligung stehe unzweifelhaft fest, dass die geforderte Abgabenzahlung etwa 10 % des Jahreseinkommens der Bw. betrage. Der Entzug von etwa 10 % des Einkommens – ohne jedwede Änderung der Lebenshaltungskosten und Verpflichtungen – stelle aber wohl ohne Zweifel eine ungewöhnliche Auswirkung dar.

In dem Bestreben der Bw. die Nachsicht zu versagen, habe sich die Sachbearbeiterin sogar dazu verleiten lassen, das Einkommen ihres Ehemannes bzw. ihre Unterhaltsrechte diesem gegenüber anzuführen. Dabei werde aber geflissentlich übersehen, dass lediglich die Bw. abgabepflichtig sei. Demzufolge wäre allein ihre Einkommens- und Vermögenslage – nicht auch diejenige ihres Ehemannes – zu berücksichtigen gewesen. Dies insbesondere angesichts des Umstandes, dass sich Unterhaltsansprüche lediglich auf Lebenshaltungsansprüche – und keinesfalls auf die Begleichung von Abgabenforderungen beziehen. Das Vorliegen einer Gütergemeinschaft zwischen dem Ehemann und der Bw. sei nicht gegeben und habe auch nicht mit Grund angenommen werden können.

Die Abgabenbehörde habe somit keinen hinreichenden Grund, nicht vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit auszugehen.

Seitens der Abgabenbehörde sei ausdrücklich auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II Nr. 435/2005, hingewiesen worden. Diese laute wie folgt:

Auf Grund des § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 180/2004, und durch die Kundmachung BGBl. I Nr. 2/2005, wird verordnet:

§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;

2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht

wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

In der betreffenden Verordnung werden – wie sich aus der Wortwahl „insbesondere“ schlüssig ergebe – die Voraussetzungen für die Nachsichtsgewährung lediglich demonstrativ aufgezählt. Demzufolge wäre es ein rechtlich unzutreffender Schluss, die Nachsichtsgewährung ausschließlich auf die in der Verordnung vorgenommene Aufzählung beschränken zu wollen, zumal eine derartige Vorgangsweise den ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers unzulässig einengen würde.

Weiters sei die Abgabenbehörde in keiner Weise auf die Möglichkeit (§ 236 BAO) eingegangen, der Bw. wenigstens einen Teil der gegenständlichen Abgabe – bei gleichzeitiger Einräumung von Ratenzahlungen für den Restbetrag – zu gewähren. Eine schlüssige Begründung dafür sei unterblieben.

Da die Abgabenbehörde somit bei einem akzeptablen Mindestmaß an Fairness und Objektivität zu einer anderen – für die Bw. günstigeren – Entscheidung hätte kommen können, werde beantragt, den bekämpften Bescheid aufzuheben und dem Antrag vom 4. März 2007 zu entsprechen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Ad I. Stundungszinsen

Gemäß § 212 Abs. 2 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro übersteigen,

a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3) oder

b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt, Stundungszinsen in Höhe von vier Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Stundungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass zwischenzeitig mit ho. Berufungsentscheidung vom 29. Mai 2009, GZ. RV/0283-K/08, die von der Bw. erwähnte Berufung vom 30. Dezember 2007 gegen den Bescheid vom 10. Dezember 2007 über die Festsetzung von Stundungszinsen als unbegründet abgewiesen wurde. Die verfahrensgegenständlichen Stundungszinsen wurden am 15. Juni 2009 bereits entrichtet.

Außer Streit steht, dass die Bw. mit Schreiben vom 4. März 2007 die Nachsicht der Einkommensteuernachforderung des Jahres 2005 in Höhe von € 1.222,99 beantragte, für den Fall der Nichtgewährung der Nachsicht um Gewährung weitestgehender Zahlungserleichterungen ersuchte bzw. um Stundung bis zur Rechtskraft der Entscheidung über den Nachsichtsantrag gebeten hat.

Mit Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen vom 26. April 2007 gewährte das Finanzamt die Abstattung des unberichtigt aushaftenden Rückstandes in Höhe von € 1.211,07 in elf monatlichen Raten in Höhe von € 100,00 und einer letzten Rate in Höhe von € 111,07. Dagegen brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein. Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2007 gewährte das Finanzamt die Abstattung der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in elf monatlichen Raten in Höhe von je € 50,00 und einer Abschlussrate in Höhe von € 661,07, wobei die letzte Rate am 28. Oktober 2008 (entspricht dem Ablauf der entsprechenden Stundung) fällig gewesen wäre.

Zudem wurde um Stundung bis zur Rechtskraft der Entscheidung über den Nachsichtsantrag beantragt, sodass jedenfalls für die vollstreckbare Abgabenschuld in Höhe von € 1.211,07 (Rückstandsausweis vom 19. März 2007) ein antragsgemäßer Zahlungsaufschub eingetreten ist. Da somit im gegenständlichen Fall eine Einbringungshemmung gemäß § 230 BAO bestanden hat, sind Stundungszinsen vorzuschreiben gewesen, wobei der Behörde bei der Festsetzung von Stundungszinsen kein Wahlrecht zustand, sich in irgendeiner Form von

Ermessenüberlegungen leiten zu lassen, vielmehr ist die Vorschreibung von Stundungszinsen eine gesetzliche Folge der antragsgemäßen Stundung.

Es ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass die Festsetzung von Stundungszinsen nicht erfolgen dürfte, solange die Berufung gegen die Abweisung des Nachsichtsansuchens unerledigt ist. Wenn die Bw. in einem Schriftsatz mehrere Anträge stellt, muss sie sich auch darüber bewusst sein, dass über diese Anträge entsprechend den Verfahrensbestimmungen entschieden wird. Darunter fällt auch die Bestimmung über die Festsetzung von Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 BAO.

Aufgrund des Beschwerdepunktes, „in der üblichen Verwaltungspraxis würden höchstgerichtliche Judikate aus dem Zusammenhang gebracht werden und klare Normen grundsätzlich zum Nachteil des Abgabepflichtigen interpretiert“, wird auf die Darstellung entsprechender Judikatur der Höchstgerichte bzw. des Unabhängigen Finanzsenates, die die hier vertretene Rechtsansicht untermauern, verzichtet.

Im Übrigen werden klare Normen nicht zum Nachteil des Abgabepflichtigen „interpretiert“, sondern sind zwingend in der vom Gesetzgeber vorgegebenen Weise anzuwenden.

Für die nur als Wunsch der Bw. zu bezeichnenden Berufungsausführungen, ‚für eine nachgesehene Abgabenschuld wären keine Stundungszinsen zu entrichten‘, finden sich im Gesetz keine Anhaltspunkte.

Da im vorliegenden Fall die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, war die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Stundungszinsen abzuweisen.

Abschließend darf in diesem Zusammenhang – auch wenn der Unabhängige Finanzsenat daran nicht gebunden ist – auf das Schreiben des BMF vom 5. Juni 2009, BMF-240101/1256-I/1/2009, verwiesen werden, in dem nach Prüfung durch die zuständige Fachabteilung im Bundesministerium für Finanzen bereits erläutert wurde, dass die Festsetzung der gesetzlich vorgesehenen Stundungszinsen nicht zu beanstanden ist.

Ad II. Nachsicht

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten 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 im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Wie sowohl die Bw. als auch die Abgabenbehörde jeweils richtig darstellen setzt Unbilligkeit der Einhebung im

Allgemeines voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder 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 unter Veräußerung von Vermögen möglich wäre und zusätzlich diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls müsste es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

II.1. Sachliche Unbilligkeit:

Da es sich bei dem Begriff der „sachlichen Unbilligkeit“ um einen unbestimmten Gesetzesbegriff handelt, hat sich schon die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Auslegung an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der entsprechenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen orientiert. Demnach liegt eine solche Unbilligkeit nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Im konkreten Fall ist – wie schon die Abgabenbehörde erster Instanz richtig dargestellt hat – aus zwei Einkommensbezügen das Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG ermittelt und dieses „Gesamteinkommen“ dem Einkommensteuertarif unterzogen worden, wie es im § 33 EStG vorgesehen ist, weshalb somit keine sachliche Unbilligkeit vorliegt, da der Gesetzgeber bei Ermittlung des Einkommens von einer Zusammenrechnung der Einkünfte ausgegangen ist. Demnach stellt sich gemäß § 2 Abs. 2 EStG Einkommen „als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach §§ 104 und 105 EStG dar“. Dass vom Gesetzgeber diese Zusammenrechnung der Einkünfte gewollt ist, äußert sich etwa im Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG, bei dem es zu einer verpflichtenden Veranlagung (und somit Zusammenrechnung der Einkünfte) dann kommt, wenn zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden seien.

Den Berufungsausführungen, ‚zweifelloso habe der Gesetzgeber nicht beabsichtigt, dass eine Abgabepflicht erst lange Zeit nach der Beendigung der diesbezüglichen Erwerbstätigkeit geltend gemacht werde, die Abgabenbelastung überdies zu einem Zeitpunkt erfolge, zu dem kein entsprechendes Einkommen mehr zur Verfügung stehe und somit eine anormale Belastungswirkung erfolge. In diesen besonderen Umständen des Einzelfalles – nämlich dem atypischen Vermögenseingriff – liege eine besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber – wäre sie vorhersehbar gewesen – unzweifelhaft vermieden hätte‘, ist zu erwidern, dass der Gesetzgeber entgegen dieser Darstellung im Einkommensteuergesetz die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften allgemein wie folgt und oben bereits erwähnt geregelt hat:

§ 41. (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

- 1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,*
- 2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind,*
- 3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,*
- 4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,*
- 5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen,*
- 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist,*
- 7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist,*
- 8. er Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.*

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(3) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel 2 100 Euro übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Die Steuer beträgt 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß § 69 Abs. 2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 und 7 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern ist.

Soweit die Bw. erwähnt, die Tätigkeit in der Tierarztordination damals nur angenommen zu haben, weil ihr versichert worden wäre, dass sie keine Steuerbelastung zu fürchten hätte, ist darauf zu verweisen, dass laut der zitierten Bestimmung des Einkommensteuergesetzes alle Zusatzeinkommen, die im Jahr den Betrag von (netto) € 730,00 übersteigen, eine Steuerpflicht auslösen. Die Information der Tierärztinnen (von der Bw. als Akademikerinnen bezeichnet), dass die Tätigkeit in der Tierarztordination für sich alleine gesehen aufgrund der Geringfügigkeit keine Steuerpflicht auslöst, ist auch als korrekt zu bezeichnen. Wenn jedoch die Pensionsbezüge nicht mitberechnet werden, ist der von der Bw. behauptete Irrtum allein von ihr selbst zu vertreten. Im Übrigen werden Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenschuld auch nicht eingewendet.

Übrigens wird von der Bw. übersehen, dass ein Grundprinzip des Abgabenrechtes die Versteuerung im Nachhinein ist, somit grundsätzlich die Abgabepflicht erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes entsteht und auch die Verpflichtung zur Einreichung entsprechender Abgabenerklärungen erst im Nachhinein besteht, somit auch die Abgabenbelastung zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem – wenn man nicht entsprechend Vorsorge trifft – kein entsprechendes Einkommen mehr zur Verfügung stehen kann. Entgegen der Annahme der Bw. handelt es sich hier um keine anormale Belastungswirkung.

Auch die Frage der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zeitlich vor Eintritt der Abgabenbelastung trifft alle Abgabepflichtigen gleich. Auch wenn die Bw. versucht, sich als bedauerlichen Einzelfall darzustellen, treffen doch die von ihr geschilderten und im vorliegenden Fall bestehenden Sachverhaltselemente auf eine Vielzahl von Fällen zu und wurde dies vom Gesetzgeber so vorgesehen. Darin eine sachliche Unbilligkeit sehen zu wollen kann wohl nur als Verkennen der Gesetzeslage durch die Bw. bezeichnet werden, da gerade ein derartiges Besteuerungsergebnis den Intentionen des Gesetzgebers entspricht.

Der Vorwurf der Bw., „die Annahme der Abgabenbehörde, dass angesichts der Gesetzeslage bei jedem Abgabepflichtigen ein solcher Umstand eintreten könnte, geht ins Leere, weil sich eine solche Konstellation bei den weitaus meisten Abgabepflichtigen – trotz der theoretischen Möglichkeit – nicht ergibt, bei der Bw. jedoch tatsächlich eingetreten ist, allein maßgeblich aber die Frage ist, ob es auch dem Willen des Gesetzgebers entspricht, eine atypische Belastungswirkung angesichts der besonderen Umstände des Einzelfalles zu bewirken“, ist unberechtigt, da entgegen den Wunschvorstellungen der Bw. gerade dieses Ergebnis gewollt ist. Es ist in den Verfahrenbestimmungen und den Abgabengesetzen klar geregelt, dass alle Normunterworfenen auch bei dem von der Bw. aufgezeigten Zusammentreffen von Einkommensverminderung durch den Ruhestand, Wegfall des Zusatzeinkommens und Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung nach der Einkommensminderung und dem Wegfall des

Zusatzeinkommens die selben Konsequenzen zu tragen haben, es sich somit bei der Lage der Bw. – entgegen ihrer Beteuerungen – um keine vom Gesetzgeber nicht gewollte atypische Belastungswirkung handelt.

Der Vorwurf der Bw. an die Abgabenbehörde erster Instanz, das Vorliegen einer atypischen Belastungswirkung und den Begriff der „sachlichen Unbilligkeit“ unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 22. 11. 1999, 96/17/0237 und 25.10.2006, 2006/15/0259 zu verkennen, kann nicht nachvollzogen werden.

Interessanterweise verweist die Bw. darauf, dass sie Ende 2005 in den Ruhestand getreten ist und demzufolge – wie wohl jeder andere Betroffene auch – erhebliche Einkommensverluste hinnehmen habe müssen. Dazu ist jedoch festzuhalten, dass die Bw. laut Akt im Jahre 2003 an Arbeitslosengeld € 4.878,34 sowie an Krankengeld € 3.403,50, gesamt somit € 8.281,84 erhalten hat. Im Jahr 2004 hat die Bw. an Arbeitslosengeld € 2.337,07 und an Krankengeld € 5.468,29 sowie für Dezember 2004 € 714,87 an Pension, somit gesamt € 8.520,23 erhalten. Im Jahr 2005 hat die Bw. eine Pension € 10.922,40 sowie das verfahrensgegenständliche Zusatzeinkommen von € 3.360,00 bezogen. Wenn die Bw. nun behauptet, mit Pensionsantritt (Anmerkung: ab Dezember 2004) einen erheblichen Einkommensverlust hingenommen zu haben, ist dies angesichts der in den Jahren 2003 und 2004 zuvor bezogenen Jahresbeträge von € 8.281,84 und € 8.520,23 im Verhältnis zum verfahrensgegenständlichen Jahr 2005 mit € 10.922,40 Pension unrichtig.

Auch im Lichte erwähnter Judikate des Verwaltungsgerichtshofes (hier als Auslegungshilfe) ist im vorliegenden Fall zusammengefasst eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben.

II.2. Persönliche Unbilligkeit

Zunächst ist die Aufregung der Bw. über den Hinweis auf das Vorhandensein von Haus- und Grundvermögen nicht ganz nachvollziehbar, spiegeln diese Ausführungen durch lediglich die von der Bw. selbst gemachten Angaben über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse wieder. Gerade diese persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sind auch Anhaltspunkte für die Prüfung einer persönlichen Unbilligkeit und wurden somit von der Abgabenbehörde erster Instanz völlig zu Recht erwähnt. Die Unterstellungen der Bw. an die Sachbearbeiterin, die Bw. solle die Liegenschaft veräußern, um den Abgabenbetrag von 0,5 % des Grundstücksverkehrswertes zu begleichen, sind rein subjektive Spekulation der Bw. und durch nichts gerechtfertigt.

Soweit die Bw. VwGH- Judikatur zitiert, wonach es zur Bewilligung einer Nachsicht genüge, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre,

die außergewöhnlich seien, kann nur wiederholt werden, dass die vorliegenden wirtschaftlichen Auswirkungen – entgegen den Behauptungen der Bw. – nicht außergewöhnlich sind, sondern – wie bereits dargestellt – lediglich Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sind, die durchaus den Intentionen des Gesetzgebers entsprechen.

Die Bw. wird sicher nicht behaupten wollen, dass jeder Steuerpflichtige, der 10% des Jahreseinkommens als Nachforderung einer Veranlagung nachzuzahlen hat und in den Folgejahren zudem weniger Einkommen erzielt, ein Anrecht auf Nachsicht dieses Nachforderungsbetrages hätte. Damit wäre wohl jedem Missbrauch Tür und Tor geöffnet. Es kann nur wiederholt werden, dass die Situation, in der sich die Bw. befindet, entgegen ihrer Vermutung kein Einzelfall ist.

Auch das Miteinbeziehen von Unterhaltsrechten der Bw. an ihren Ehemann, der laut ihren Angaben sehr gut verdient und dadurch in der Lage ist, den Lebensunterhalt der gesamten Familie zu finanzieren, dient lediglich der Beurteilung der finanziellen Lage der Bw., hat die Bw. doch auch Kreditschulden von ca. € 220.000,00 angegeben.

Gerade angesichts der Einkommenssituation der Bw. ist davon auszugehen, dass die Kreditraten nicht von der Bw. selbst zurückgezahlt werden, sondern zum überwiegenden Teil von ihrem Ehemann, wobei die Bw. in ihren Eingaben darüber keine Angaben gemacht hat. Im Übrigen ist der Hinweis der Bw. auf das Nichtvorliegen einer ehelichen Gütergemeinschaft angesichts der Unterhaltspflicht des § 94 ABGB nicht ganz nachvollziehbar.

Soweit die Bw. auf die demonstrative Aufzählung von Billigkeitsgründen des § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 236 BAO (BGBl II Nr. 435/2005) verweist ist festzuhalten, dass eine Beschränkung auf die dort erwähnten Beispiele keineswegs erfolgt ist, sind doch diverse Szenarien (beispielsweise schwere dauerhafte Krankheit oder Kosten wegen außergewöhnlicher Belastungen) denkbar, unter denen eine Nachsicht aufgrund persönlicher Unbilligkeit möglich wäre, die jedoch für den vorliegenden Fall weder aus dem Akt noch dem Berufungsvorbringen zu entnehmen sind. Die von der Bw. dargestellten Gründe (wobei anzumerken ist, dass im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber liegt und es seine Sache ist, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann, VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022) zeigen keine persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO auf.

II.3. Teilweise Nachsicht

Den Berufungsausführungen, die Abgabenbehörde sei in keiner Weise auf die Möglichkeit (§ 236 BAO) eingegangen, der Bw. wenigstens einen Teil der gegenständlichen Abgabe – bei gleichzeitiger Einräumung von Ratenzahlungen für den Restbetrag – zu gewähren bzw. sei eine schlüssige Begründung dafür unterblieben, ist zu erwidern, dass das Vorliegen einer sachlichen oder persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung ist. Erst nach der Feststellung, dass der Sachverhalt das Tatbestandsmerkmal "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" erfüllt, betritt die Behörde den Bereich des Ermessens und hat nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit über die Nachsichtsgewährung zu entscheiden (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0032, mwN). Da im vorliegenden Fall sowohl das Vorliegen einer sachlichen als auch einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen war, blieb für eine Ermessensentscheidung, die allenfalls auch eine teilweise Nachsicht beinhalten hätte können, kein Raum (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

II.4. Ordnungsstrafe

Soweit sich die Bw. in Unmutsäußerungen ergeht, *„ein Amtsorgan, das bei der Beurteilung von sich aus dem Abgabebetrag von € 1.222,99 ergebenden Schwierigkeiten derartige Überlegungen anstelle, befinde sich offenbar in der Grauzone zur Unzurechnungsfähigkeit bzw. derartige Ideen können offenbar nur im lebensfremd-paragraphenschwangeren Nimbus „geschützter Werkstätten“ gedeihen“*, ist auf § 112 Abs. 3 BAO zu verweisen, wonach die Abgabenbehörde eine Ordnungsstrafe bis € 700,00 gegen Personen verhängen kann, die sich in schriftlichen Eingaben einer beleidigenden Schreibweise bedienen.

Abschließend bleibt festzustellen, dass die Entscheidungen allein aufgrund der Gesetzeslage ergehen und die von der Bw. eingeforderte Objektivität und Fairness ein Gebot der Selbstverständlichkeit ist.

Wien, am 9. November 2009