



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Regine Linder, Dr. Wolfgang Seitz und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 7. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31. Jänner 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 27. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 22. Jänner 2008 beantragte die Berufungswerberin (Bw.), von den in Höhe von € 23.205,82 festgesetzten Anspruchszinsen 2006 einen Teilbetrag von € 19.083,15 nachsehen zu wollen. Begründend wurde vorgebracht, dass das Rechnungswesen und die Steueragenden der Bw. von Mitarbeitern der Abteilung „Finance & Accounting“ der P-Gruppe mitbetreut worden wären. In dieser Abteilung würden eine Vielzahl von Steuernummern verwaltet, darunter auch die einer anderen beim Finanzamt Wien 1/23 registrierten Privatstiftung, nämlich der S-Privatstiftung. Die Steuernummer der S-Privatstiftung (XY) wäre noch dazu jener der Bw. (YZ) zum Verwechseln ähnlich.

Die Ähnlichkeit der Steuernummern sowie der Umstand, dass eine Vielzahl von Steuernummern zu überblicken wäre, hätte dazu geführt, dass am 17. Oktober 2007 die eigentlich für das Abgabekonto der Bw. bestimmte Anzahlung auf die Körperschaftsteuerschuld 2006 in Höhe von € 1.600.000,00 irrtümlicherweise auf das Abgabekonto der S-Privatstiftung überwiesen worden wäre. Dieser Irrtum hätte sich leider erst bemerkbar gemacht, als mit

16. Jänner 2008 der Körperschaftsteuerbescheid der Bw. bei der steuerlichen Vertretung eingelangt wäre.

Die Bw. verwies darauf, dass in den letzten Jahren niemals ein ähnlicher Irrtum aufgetreten wäre, sondern die monatlichen Überweisungen an die Finanzbehörden seitens der Mitarbeiter der Abteilung Finance & Accounting regelmäßig fehlerlos abgewickelt werden würden und es sich beim gegenständlichen Irrtum um einen ihres Erachtens entschuldbaren Einzelfall handle. Des Weiteren werde angemerkt, dass dem Finanzamt der Betrag von € 1.600.000,00 ab dem 17. Oktober 2007 uneingeschränkt zur Verfügung gestanden wäre, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Finanzverwaltung einen Zinsertrag aus dem Guthaben lukrieren hätte können.

Bei der Bw. wäre es hingegen mit selbigem Datum zu einem Mittelabfluss gekommen. Die Festsetzung von Anspruchszinsen für den Zeitraum ab 17. Oktober 2007 hätte somit den Effekt einer Doppelbelastung, da sich mit der Überweisung nicht nur die zinsbringenden Aktiva der Gesellschaft verringert hätten, sondern dazu noch eine ihres Erachtens unrechtfertigte Zinsbelastung durch die Anspruchszinsen treten würde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liege eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Die drohende doppelte Zinsbelastung der Bw. wäre zweifellos unter das Begriffspaar „anormale Belastungswirkung“ und „atypischer Vermögenseingriff“ zu subsumieren. Auf der anderen Seite wäre nochmals festzuhalten, dass der Finanzverwaltung durch die Fehlüberweisung kein Nachteil entstanden wäre.

Die Bw. beantragte daher, den Betrag von € 1.600.000,00 mit Wirksamkeitsdatum 17. Oktober 2007 auf ihr Steuerkonto umzubuchen und damit das ursprünglich intendierte Ergebnis herzustellen. Die Berechnung der Anspruchszinsen sollte folgendermaßen erfolgen:

Zeitraum	Differenz- betrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Tage	Tages- zinssatz	Zinsen
01.10.2007- 17.10.2007	1.613.205,83	0,00	1.613.205,83	17	0,0142	3.899,52
18.10.2007- 18.12.2007	13.205,83	1.600.000,00	13.205,83	60	0,0142	112,67
19.12.2007- 09.01.2008	0,01	13.205,82	0,01	22	0,0142	0,00
						4.012,19

Die Bw. beantragte daher die Nachsicht hinsichtlich des Teilbetrages von € 19.083,15 sowie die Neufestsetzung der Anspruchszinsen 2006 mit einem Betrag von € 4.012,19.

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2008 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab. Dazu wurde nach ausführlicher Zitierung der Rechtslage und Judikatur ausgeführt, dass mit 15. Oktober 2007, gebucht am 17. Oktober 2007, eine Zahlung von € 1,6 Mio am Abgabenkonto der S-Privatstiftung gebucht worden wäre. Auf dem Beleg wäre jedoch keinerlei Verrechnungsweisung oder Zahlungswidmung ersichtlich. Da die Frist zur Nachholung der Verrechnungsweisung somit per 15. Jänner 2008 abgelaufen wäre, könnte eine Umbuchung daher auch nur saldomäßig ohne Widmung erfolgen. Tatsache bleibe daher, dass keine Anzahlung gewidmet worden oder nachträglich zu widmen wäre. Da die Fristen und Formalitäten keiner Willensbildung der Finanzbehörde zugänglich, sondern gesetzlich normiert wären, wäre die Vorschreibung von Anspruchszinsen zu Recht erfolgt.

Aus der genannten ständigen Rechtsprechung gehe hervor, dass es keine Frage des Verschuldens oder des tatsächlichen Zinsflusses wäre, ob die Verzinsung erfolge oder nicht. Auch die gegenseitige Aufrechnung von „Forderungen“ und „Verbindlichkeiten“ von in Zusammenhang stehenden Steuerpflichtigen verbiete sich schon auf Grund der Verschiedenheit der juristischen Personen, die nicht nur als Steuerfall einzeln wahrgenommen werden müssten. Daher wären einzig und allein die Buchungsvorgänge auf den einzelnen Steuerkonten und jedem Verfahren zu beachten.

In der bloßen Anwendung von gesetzlichen Normen, die jeden anderen Steuerpflichtigen in derselben Situation genauso treffen würden, könne keine Unbilligkeit im Einzelfall erblickt werden. Auch der behauptete atypische Vermögenseingriff wäre nicht nachzuvollziehen, wenn laufend Zahlungen in sechs- bis achtstelliger Höhe geleistet werden könnten bzw. auch solche Guthaben immer wieder bestünden. Zudem wäre dieser Vermögenseingriff selbst verschuldet, da es trotz Beachtung der genannten Umstände ein Versäumnis des gewerblichen Vertreters darstelle, wenn nicht spätestens bei den übermittelten Buchungsmittelungen, aus denen in jedem Fall die Fehlüberweisung ersichtlich wäre, reagiert werde. Zudem scheine diesem Vertreter auch die Möglichkeit von FinanzOnline täglich zur Verfügung zu stehen.

Die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spreche auch davon, dass die Versäumnisse des Vertreters oder Beauftragten nicht auf die Behörde abgewälzt werden könnten.

In der dagegen am 5. März 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und brachte vor, dass dem Argument des Finanzamtes, dass kein atypischer Vermögenseingriff vorlage, da laufend hohe Zahlungen geleistet werden könnten, in keiner Weise gefolgt werden könne. Der Umstand, ob

und inwiefern die Bw. über ausreichende liquide Mittel verfüge, dürfe bei der Beurteilung des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit nicht maßgebend sein. Sofern seitens des Gesetzgebers die Absicht bestanden hätte, die Erteilung von Nachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit vom Unterschreiten bestimmter Vermögensgrenzen abhängig zu machen, wären in der Gesetzesnorm wohl Selbstbehalte verankert worden. Dies wäre jedoch nicht der Fall.

Die Frage einer etwaigen sachlichen Unbilligkeit wäre – gerade eben im Gegensatz jener der persönlichen Unbilligkeit – rein danach zu beantworten, ob ein offensichtlicher Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen bestehe und die Wurzel des Widerspruchs in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf liege, der eine vom Steuerpflichtigen nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hätte, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt wäre (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264). Die Unproportionalität bzw. das Atypische eines Vermögenseingriffes wären jedenfalls nicht unter Betrachtung der Vermögensumstände des Steuerpflichtigen zu bestimmen, sondern es hätte sich eine Subsumierung unter einen der beiden Begriffe danach zu richten, ob im Vergleich mit ähnlichen Fällen das Ergebnis nicht sachgerecht erscheine. Das Leistungsvermögen des Steuerpflichtigen wäre hingegen nicht in die Betrachtung miteinzubeziehen.

Darüber hinaus müsste man, wenn man die festgesetzten Anspruchszinsen von € 23.095,34 schon – wie oben dargelegt unbilligerweise – in Relation zu einem Vermögenswert setzen wolle, von den Privatvermögen der involvierten Mitarbeiter der Abteilung „Finance & Accounting“ ausgehen, da diese im Extremfall die Anspruchszinsen auch zu tragen hätten. Der Betrag an Anspruchszinsen mache wohl ein Vielfaches eines Monatsgehalts der betroffenen Mitarbeiter aus.

Zu dem Hinweis, es wäre ein Versäumnis des gewerblichen Vertreters, dass die Fehlüberweisung nicht aus den übermittelten Buchungsmittelungen erkannt und darauf reagiert worden wäre, wäre anzumerken, dass für die Bw. im Zeitraum zwischen 7. März 2007 und 9. Jänner 2008 keine Buchungsmittelungen ergangen wären. Buchungsmittelung Nr. 1 vom 9. Jänner 2008 wäre aber bereits jene gewesen, welche unter anderem die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2006 bzw. der Anspruchszinsen 2006 berücksichtigt hätte. Ebensowenig hätte die Fehlüberweisung aus einer Buchungsmittelung an die S-Privatstiftung erkannt werden können, da auch hier im zweiten Halbjahr 2007 keine Buchungsmittelungen an die Steuerpflichtige versandt worden wären.

Natürlich handle es sich dennoch – wie im Nachsichtsantrag ohne Einschränkungen konzidiert – um einen Fehler der involvierten Personen auf Seiten der Bw. Was aber seitens der Behörde in der Begründung des gegenständlichen Bescheides unter Abwälzung verstanden werde,

wäre aus Sicht der Antragstellerin nicht verständlich. Wie im Antrag vom 22. Jänner 2008 dargelegt, werde darum ersucht, die drohende doppelte Zinsbelastung für die Bw. dadurch zu vermeiden, dass die Finanzverwaltung auf einen – ihr ihres Erachtens nicht zustehenden – doppelten Zinsertrag verzichte. Die Abwälzung eines Nachteils liege jedoch nicht vor, da die Abgabenbehörde stattgebendenfalls nicht im eigentlichen Sinn belastet wäre, sondern nur ein (ungerechtfertigter) doppelter Vorteil nicht in Anspruch genommen werden könnte.

Zur Frage des Fehlens einer Widmung der Zahlung wäre einerseits auf das (P-interne) E-Mail von Herrn W.O. an seine Kollegin Frau B.P. verwiesen, aus dem ersichtlich wäre, dass jedenfalls eine Widmung für Körperschaftsteuer 1-12/2006 intendiert gewesen wäre. Dass der schlussendliche Zahlungsbeleg diesen Verweis nicht enthalte, wäre wohl (neben der Verwendung der falschen Steuernummer) ein zweiter Fehler bei diesem Zahlungsvorgang gewesen. Andererseits wäre anzumerken, dass auch eine Widmung für Zwecke der Körperschaftsteuer 2006 bei Einzahlung auf das falsche Finanzamtskonto nicht dazu geführt hätte, dass eine Anspruchsverzinsung unterblieben wäre. Bei der Beurteilung des Nachsichtsansuchens sollte diese Frage jedenfalls unerheblich sein.

Die in der Bescheidbegründung enthaltene Anmerkung, dass die Nachsicht im Ermessen der Behörde stehe und sich aus der Bejahung der Unbilligkeit kein Rechtsanspruch auf Bewilligung der Nachsicht ergebe, wäre vollinhaltlich zutreffend. Da ihres Erachtens im vorliegenden Fall von einer sachlichen Unbilligkeit auszugehen wäre, sollte sich nur mehr die Frage, welche Gesichtspunkte die Behörde bei der Ermessensübung zu berücksichtigen hätte, stellen. Nach *Ritz* (BAO, TZ 16 zu § 236 BAO) werde bei der Ermessensübung vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sein. Es solle darauf hingewiesen werden, dass dieses im Falle der Bw. als vorbildlich einzustufen wäre.

Abschließend werde angemerkt, dass der UFS Linz in seiner Entscheidung vom 15. März 2004 zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt ausgeführt, dass zwar die Berufung abzuweisen gewesen wäre, jedoch eine allfällige sachliche Unbilligkeit der Festsetzung von Anspruchs- zinsen vom Unabhängigen Finanzsenat nicht zu untersuchen gewesen wäre und eine diesbezügliche Beurteilung nur in einem Nachsichtsverfahren erfolgen könnte. Diesen Hinweis hätte der UFS wohl nicht in seine Entscheidung aufgenommen, wenn man nicht vom Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit (bzw. von einem Ausüben des der Behörde zukommenden Ermessensspielraumes zu Gunsten des Abgabepflichtigen) ausgegangen wäre.

In der am 27. November 2008 vor dem Berufungssenat abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend aus, dass seitens der Bw. bisher kein Verhalten gesetzt worden wäre, welches gegen eine negative Ermessensübung sprechen würde, zumal die abgabenrechtlichen Verpflichtungen bisher immer ordnungsgemäß erfüllt

worden wären. Der Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz dahingehend, dass kein atypischer Vermögenseingriff gegeben wäre, weil die Bw. über ausreichende Mittel zur Entrichtung der gegenständlichen Anspruchszinsen verfügen würde, könne nicht gefolgt werden. Wie bereits schriftlich dargestellt, wäre aus den Buchungsmittelungen der Irrtum, dass die Zahlung auf ein unrichtiges Abgabenkonto erfolgt wäre, nicht ersichtlich gewesen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter, der Berufung Folge zu geben, da das Erteilen einer Verrechnungsweisung keine positiven Auswirkungen in Form der Festsetzung von Gutschriftszinsen bei der S-Privatstiftung gehabt hätte, d.h. es wäre daher trotzdem zu der in der Berufung angesprochenen Doppelbelastung gekommen.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Berufung und führte aus, dass einerseits die Zahlung auf ein falsches Konto geleistet und andererseits auch keine Verrechnungsweisung für die Körperschaftsteuer erteilt worden wäre, sodass die Abgabenbehörde über diese Zahlung nicht verfügberechtigt gewesen wäre. Es wäre die erforderliche Sorgfalt seitens der Bw. im Zusammenhang mit dieser Zahlung nicht eingehalten worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

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

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

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

Da keine persönliche Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

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

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

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

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, sind gemäß § 205 Abs. 1 BAO 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).

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 BAO am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig.

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird gemäß § 214 Abs. 4 BAO durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende

zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungs-termin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher ver-buchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldig-keiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten be-stimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekanntgegebenen Verwendungs-zweck entsprechend zu verrechnen sind gemäß § 214 Abs. 4 BAO Zahlungen, soweit sie

- a) Abgabenschuldigkeiten betreffen, deren Höhe nach den Abgabenvorschriften vom Abgabepflichtigen selbst berechnet wurde, oder*
- b) die in Abgabenvorschriften vorgesehene Abfuhr einbehaltener Abgabenbeträge betreffen, oder*
- c) Abgabenschuldigkeiten betreffen, die auf Grund einer Selbstanzeige festgesetzt wurden, oder*
- d) im Finanzstrafverfahren verhängte Geldstrafen und Wertersätze oder sonstige hiebei angefallene Geldansprüche betreffen, oder*
- e) Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Anzahlungen (§ 205 Abs. 3 BAO) betreffen, oder*
- f) Einfuhrumsatzsteuer betreffen.*

Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusam-menhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

Wurde eine Verrechnungsweisung im Sinn des Abs. 4 erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind gemäß § 214 Abs. 5 BAO über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungs-weisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen; dies gilt nicht für die vor der Antrag-stellung durchgeführten Einbringungsmaßnahmen und die im Zusammenhang mit diesen angefallenen Nebengebühren. Der Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden. Dies gilt sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO irrtümlich nicht erteilt wurde.

Außer Streit steht, dass am 15. Oktober 2007 eine Zahlung von € 1,6 Mio auf das Abgaben-konto der S-Privatstiftung, die beim selben Finanzamt wie die Bw. mit einer ähnlichen Steuernummer veranlagt wird, einging. Wie von der Bw. selbst einbekannt, enthielt der Erlag-schein keine Verrechnungsweisung und wurde diese auch nicht innerhalb der Frist des § 214 Abs. 5 BAO nachgeholt.

Das Vorbringen der Bw., dass die Fehlüberweisung nicht aus den Buchungsmittelungen zu entnehmen war, entspricht der Aktenlage, da für das Abgabenkonto der Bw. tatsächlich zwischen 7. März 2007 und 9. Jänner 2008 (Festsetzung der Körperschaftsteuer 2006) keine Buchungsmittelungen ergingen. Aber auch für das Abgabenkonto der S-Privatstiftung wurden zwischen 27. April 2007 und 13. Februar 2008 keine Buchungsmittelungen erstellt.

Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes kommt es beim geforderten atypischen Vermögenseingriff hingegen nicht darauf an, ob die als ungerechtfertigt angesehene Nachforderung im Vergleich zu den beim Steuerpflichtigen vorhandenen Möglichkeiten unproportional hoch, sondern ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

Eine sachliche Unbilligkeit ist dann anzunehmen, wenn ein offensichtlicher Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf hat, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat.

Wenn aber der als Anzahlung für die Körperschaftsteuer 2006 intendierte Betrag irrtümlich nicht auf das richtige Abgabenkonto eingezahlt wird, kann aber nicht davon gesprochen werden, dass die mangels gewidmeter Anzahlung ausgelöste Anspruchsverzinsung vorhersehbar gewesen wäre. Darüber hinaus wäre dieser Sachverhalt auch noch gar kein Fall einer Nachsicht gewesen, da die fehlerhafte Buchung auf dem falschen Abgabenkonto mit Wirksamkeit der ursprünglichen Einzahlung richtigzustellen gewesen wäre.

Allerdings wäre im gegenständlichen Fall auch bei Einzahlung auf das richtige Abgabenkonto die Anspruchsverzinsung in der festgesetzten Höhe ausgelöst worden, da mangels Verrechnungsweisung dieser Betrag nicht als Anzahlung gemäß § 205 Abs. 3 BAO im Sinne des § 214 Abs. 4 lit. e BAO gewidmet wurde und diese Widmung auch nicht gemäß § 214 Abs. 5 BAO nachgeholt wurde, weshalb diesfalls jedoch von einer Unbilligkeit des Einzelfalles nicht gesprochen werden kann, sondern lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, da es bei der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe darauf ankommt, ob sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist.

Dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 205 Abs. 3 BAO, dass bei der Berechnung der Anspruchsziens nur Vorauszahlungen sowie bekannt gegebene und entrichtete Anzahlungen im Sinne dieser Bestimmung berücksichtigt werden. Der daraus resultierende und durch den Gesetzgeber vorhersehbare Umstand, dass das Bestehen eines Guthabens auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen während des zinsenrelevanten Zeitraumes ohne Bekanntgabe von Anzahlungen keinen Einfluss auf das Ausmaß der Nachforderungsziens hat, ist eine Härte, die der Gesetzgeber offenbar in Kauf genommen hat. Solche durch eine allgemein gültige Rechtsvorschrift bewirkte, nicht auf den Einzelfall beschränkte Härten vermögen für sich aber keine Unbilligkeit nach § 236 BAO zu begründen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgeführt hat, können Unterlassungen regelmäßig nicht im Wege von Billigkeitsmaßnahmen nachgeholt bzw. saniert werden.

Der Begründung des Finanzamtes, dass sich die gegenseitige Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten von in Zusammenhang stehenden Steuerpflichtigen schon auf Grund der Verschiedenheit der juristischen Personen verbiete, war hingegen zu folgen, da die Buchungsvorgänge auf den einzelnen Steuerkonten jeweils gesondert zu betrachten sind, weshalb auch der Einwand der Bw., dass die Finanzverwaltung durch das auf dem Konto der S-Privatstiftung stehende Guthaben von € 1,6 Mio einerseits und der Anspruchsverzinsung bei der Bw. andererseits einen doppelten Zinsvorteil lukriert hätte, ins Leere geht, da dieser Sachverhalt keine sachliche Unbilligkeit begründen kann, sondern allenfalls im Rahmen einer - hier jedoch nicht zu treffenden – Ermessensentscheidung, weshalb auch der Einwand des bisherigen steuerlichen Verhaltens nicht zielführend war, zu berücksichtigen wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2008