

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Erich Hirt, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Rudolfsplatz 5/25, vom 28. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 3. November 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 2. August 2005 stellte der Berufungswerber (Bw.) den Antrag von den mit Bescheid vom 23. November 2004 vorgeschriebenen Aussetzungszinsen in Höhe von € 6.024,48 den Betrag von € 4.000,00 gemäß § 236 BAO nachzusehen.

Der Bw. führte aus, dass er seit 1987 atypisch stiller Gesellschafter der H. Leasing GmbH sei. Im Zuge einer Betriebsprüfung der gegenständlichen Gesellschaft für die Jahre 1987 – 1989 seien im Jahr 1993 geänderte Feststellungsbescheide für die Gesellschaft ergangen. Aufgrund der angekündigten Berufung der Gesellschaft habe der Bw. durch die steuerliche Vertretung im Jahr 1994 die Aussetzung der Einhebung der nachbemessenen Einkommensteuer 1987 in Höhe von € 21.240,82 bis zur Erledigung der Berufung beantragt.

Im November 2004 sei dem Bw. schließlich von der Gesellschaft die Beendigung des Berufungsverfahrens mitgeteilt worden. Aufgrund der neu ergangenen Bescheide habe sich eine Nachforderung an Einkommensteuer 1987 in Höhe von € 14.652,73 ergeben.

Mit Bescheid vom 23. November 2004 seien Aussetzungszinsen für die Zeit von März 1994 bis November 2004, somit für über zehn Jahre, in Höhe von € 6.024,48 festgesetzt worden. Zur Abstattung der Einkommensteuerschuld und der Zinsen sei eine Zahlungserleichterung bewilligt worden, aus der noch ein Restbetrag in Höhe von € 5.520,47 ausständig sei.

Die Vorschreibung der Aussetzungszinsen für einen Zeitraum von 10 Jahren sei nach Auffassung des Bw. unbillig, da unter den gegebenen Umständen mit einem dreijährigen, nicht aber mit einem zehnjährigen Berufungsverfahren zu rechnen gewesen sei. Nach der dem Bw. vorliegenden Information habe die Gesellschaft das Berufungsverfahren in regelmäßigen Abständen bei der damals noch zuständigen Finanzlandesdirektion mündlich betrieben. Eine schriftliche Erinnerung sei nicht erfolgt, weil man die Berufungsbehörde nicht habe verärgern wollen.

Die vom Bw. angestellte Berechnung der Habenzinsen hätte für die Zeit vom 28. März 1994 bis 19. November 2004 Zinsen in Höhe von € 307,57 ergeben. Dem gegenüber stünden die Aussetzungszinsen in Höhe von € 6.024,48. Es erweise sich somit die Vorschreibung der Aussetzungszinsen sowohl der Höhe als auch nach dem langen Zeitraum als unbillig, weshalb beantragt werde, hinsichtlich des Betrages von € 4.000,00 eine Abgabennachsicht zu erteilen.

Mit Bescheid vom 3. November 2005 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte nach Zitierung des § 236 BAO und der diesbezüglichen Rechtsprechung aus, dass die Einhebung der Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen habe, diese durch den vom Abgabepflichtigen oder dessen Vertreter eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst würden, nicht sachlich unbillig sei (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Vor dem Hintergrund, dass es in der Ingerenz der Abgabepflichtigen liege, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch Aussetzung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern, könne auch eine allfällige 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 gegenüberstehe. Die dem Ansuchen beigelegte Aufstellung der Habenzinsen hätte somit nicht berücksichtigt werden können. Ungeachtet dessen sei auch ein viel zu niedriger Zinssatz bei der Berechnung zugrunde gelegt worden.

Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass eine Nachsicht (des bereits im Zuge einer gemäß Bescheid vom 20. Dezember 2004 erteilten Ratenbewilligung die wirtschaftliche Situation zwar verbessern würde, jedoch könne der Tatbestand der Unbilligkeit nicht erblickt werden, weshalb dem Ansuchen der Erfolg versagt bleiben müsse.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass das Ansuchen unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes abgewiesen worden sei.

Im vorliegenden Fall seien dem Bw. die Aussetzungszinsen für ein über 10 Jahre dauerndes Berufungsverfahren auferlegt worden.

Wenn ein Berufungsverfahren länger als zwei bis drei Jahre andauere, so entspreche die Vorgangsweise nicht mehr den Bestimmungen der Menschenrechtskonvention und dem dort verankerten Grundsatz des „fair trial“ (Art. 4 MRK). Diese Bestimmung habe nach österreichischem Recht Verfassungsrang und sei daher auch für die Finanzverwaltung verpflichtend. Bekanntlich werde die Republik Österreich wegen lang dauernder Verfahren in allen öffentlich rechtlichen Bereichen immer wieder verurteilt.

Darüber hinaus sei das Vorschreiben von Aussetzungszinsen in der derzeitigen Fassung des § 212a Abs. 9 BAO verfassungswidrig, da der Gleichheitsgrundsatz dahingehend verletzt werde, dass zwar im Falle des Unterliegens des Bw. hinsichtlich des ausgesetzten Betrages Zinsen in Rechnung gestellt werden dürften, er hingegen im Falle des Obsiegens des Bw. nachdem er den strittigen Abgabenzurückstand bezahlt habe, für die dadurch entstehende Gutschrift keine Verzinsung verlangen könne. Bereits anlässlich der Einführung des § 212a BAO sei lange Zeit die Frage der Verzinsung Gegenstand von grundsätzlichen Erörterungen gewesen. Eine Regelung sei jedoch seinerzeit aus fiskalischen Gründen unterblieben.

Ferner sei die Vorschreibung der Aussetzungszinsen und deren Einforderung auch EU-widrig. Die Vorschreibung von Aussetzungszinsen und die Belastung des Steuerpflichtigen mit denselben, führe aus den „angeführten massiven rechtlichen Gründen“ zu einer unbilligen Belastung, sodass jedenfalls hinsichtlich des eingeschränkten Nachsichtsbegehrens des angesprochenen Betrages bei gebotener Ermessensübung eine Nachsicht hinsichtlich des angesprochenen Betrages von € 4.000,00 begründet erscheine.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung abstelle. Erscheine die Vorschreibung der Aussetzungszinsen unbillig und würden die entsprechenden Bescheide, wie im gegenständlichen Fall, nicht mit Hilfe der zustehenden Rechtsmittel bekämpft, könne nicht mit Maßnahmen nach § 236 BAO vorgegangen werden. Versäumnisse dieser Art könnten grundsätzlich nicht im Nachsichtsverfahren nachgeholt werden.

Als Begründung weise der Bw. in seiner Berufung darauf hin, dass das seinerzeitige Berufungsverfahren, welches die Aussetzungszinsen ausgelöst habe, über zehn Jahre gedauert habe und den Bestimmungen der Menschenrechtskonvention widerspreche.

Die Einwendung hinsichtlich der MRK gehe ins Leere, da der Bw. durch Erhebung einer Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshofbeschwerde gegen die Grundlagenbescheide jedenfalls die Möglichkeit habe, ein faires Verfahren im Sinne der MRK zu erhalten.

Außerdem könne der Abgabepflichtige, wolle er Aussetzungszinsen vermeiden, entweder von einer Aussetzung absehen oder solch einen bewilligten Zahlungsaufschub jederzeit durch Tilgung beenden.

Zur Verfassungswidrigkeit werde festgestellt, dass durch die Einbringung einer Berufung die Einhebung und zwangsweise Einbringung nicht aufgehalten werde. Durch das Instrument der Aussetzung der Einhebung sei dem Abgabenschuldner ein Zahlungsaufschub ermöglicht worden. Seien die Abgaben unrechtmäßig vorgeschrieben, so würden in der Folge auch keine Aussetzungszinsen festgesetzt. Sei der Berufung kein Erfolg beschieden, so hätte der Staat für den Zeitraum des gewählten Zahlungsaufschubes somit nicht über die ihm gesetzlich zustehenden Abgabenschuldigkeiten verfügen können. Als Äquivalent räume ihm der § 212a Abs. 9 BAO dafür das Recht ein, für diesen Zeitraum Aussetzungszinsen festzusetzen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass die Dauer des Berufungsverfahrens von über zehn Jahren den Grundsätzen des „Fair Trials“ im Sinne der Menschenrechtskonvention widerspreche und daher die Vorschreibung und Einforderung von Beträgen (Zinsen), die aus der langen Dauer des Verfahrens ableitbar seien, schon aus diesem Gesichtspunkt heraus eine unbillige Härte darstelle. Sollte eine Befassung der zuständigen Gerichte in Strassburg notwendig sein, so werde sich die Richtigkeit des Vorbringens ergeben.

Was die Verfassungswidrigkeit der Vorschreibung der Aussetzungszinsen anlange, so liege diese darin, dass eine Ungleichheit deswegen vorliege, weil zwar die Behörde im Falle des Unterliegens des Bw. Aussetzungszinsen erhalte, der Bw. aber, wenn er die Abgabe im Zeitpunkt der Fälligkeit bezahlt habe, und in der Folge mit seiner Berufung durchdringe, lediglich den bezahlten Betrag gutgeschrieben erhalte, jedoch keinen Ersatz von Zinsen, obwohl die Republik Österreich während der Zeit des Besitzes des Geldes mit diesem gewirtschaftet habe.

In beiden Fällen liege daher aus dem Sachverhalt heraus eine grobe Unbilligkeit der Einhebung vor.

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

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Nach § 236 Abs. 2 erster Satz können auch bereits entrichtete Abgaben nachgesehen werden.

Im vorliegenden Fall wurde die nachsichtsgegenständliche Abgabenschuld bereits entrichtet.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein. Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Der Berufungswerber hat das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit unter Hinweis auf die Tatsache, dass die Abgabe bereits entrichtet wurde verneint. Im Hinblick auf das Antragsprinzip ist es der erkennenden Behörde verwehrt, das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit zu prüfen. Dazu kommt noch, dass der Berufungswerber sein Begehren ohnedies auf das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit gestützt hat.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen 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 beeinflussbare Weise** eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch der Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Die Einhebung von Aussetzungszinsen ist nicht sachlich unbillig (auch nicht bei einer langen Dauer des Berufungsverfahrens). Dies wegen der Antragsgebundenheit der Aussetzung der Einhebung, wegen des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub und weil der Abgabepflichtige durch Entrichtung der ausgesetzten Beträge das Entstehen von Zinsansprüchen verhindern kann (s. dazu auch Ritz, Kommentar<sup>3</sup> zur BAO, § 236, Rz 11 und 13).

Wie bereits festgehalten, stellt die Vorschreibung der Nebengebühr eine allgemeine Auswirkung einer generellen Norm dar, die jeden Abgabepflichtigen trifft, der die Aussetzung der Einhebung von Abgaben aus Anlass eines Berufungsverfahrens beantragt. Vor dem Hintergrund, dass es in der Ingerenz des Abgabepflichtigen liegt, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe zu verhindern, kann auch eine allfällige lange Dauer des Berufungsverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der dadurch aufgelaufenen Aussetzungszinsen begründen (VwGH, ZI.2000/15/0196 vom 22.4.2004 und 99/13/0065 vom 16.10.2002).

Auch im Berufungsfall hat der Berufungswerber durch seinen gemäß § 212 a BAO gestellten Antrag 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.

Was die einzelnen Argumente des Berufungswerbers betrifft, so hat der VwGH das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit bei einer Dauer des Berufungsverfahrens von circa 10 Jahren verneint (so auch in den bereits zitierten Erkenntnissen des VwGH).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die bei Stoll, a.a.O., Seite 2437, angeführten Zitate) kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden. Eine Unbilligkeit, die für alle davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des sich an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO grundsätzlich entzogen (VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0154). Die durchschnittliche Dauer von Berufungserledigungen ist dem Gesetzgeber bekannt.

Betrachtet man nun § 212a Abs. 9 BAO, jene Norm, aufgrund der die Festsetzung der Aussetzungszinsen erfolgte, so ist festzustellen, dass der Gesetzgeber den Zeitraum für die Zinsenberechnung nicht begrenzt hat. Vielmehr hat der Gesetzgeber dargetan, dass Aussetzungszinsen für die Zeit, in der nach § 230 Abs. 6 auf Grund eines Aussetzungsantrages Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden sowie für die Dauer des Zahlungsaufschubes zu entrichten sind.

Dem Bw. ist wohl einzuräumen, dass die gesetzliche Vorschrift eine gewisse Härte darstellt. Diese Härte ist jedoch vom Gesetzgeber bewußt in Kauf genommen worden. Solche durch eine allgemeine Rechtsvorschrift bewirkte, nicht auf den Einzelfall beschränkte Härten vermögen jedoch für sich keine Unbilligkeit nach § 236 BAO zu begründen.

Auch die behauptete Härte bezüglich der Höhe der Zinsen selbst ist nicht nur beim Bw. selbst gegeben. Da das Gesetz für eine Steuernachsicht eine in den Besonderheiten des Einzelfalles begründete Unbilligkeit verlangt, sind auch aus diesem Grunde die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme nicht erfüllt.

Mit seiner Einwendung, dass die lange Dauer des Berufungsverfahrens der Menschenrechtskonvention widerspreche, weshalb auch die Vorschreibung von Aussetzungszinsen, die aus der langen Dauer des Verfahrens resultieren würden, eine unbillige Härte darstelle, macht der Bw. einen Mangel des Gesetzes geltend (denn § 212a BAO normiert nicht, dass die Aussetzungszinsen einen bestimmten Zeitraum nicht übersteigen dürfen), der aber nicht mit einer Maßnahme nach § 236 BAO behoben werden kann, denn

diese Bestimmung bietet nicht die Handhabe dafür, einen Mangel der Gesetzgebung auszugleichen.

§236 BAO bietet daher auch nicht die Möglichkeit die Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung (hier § 212a Abs. 9 BAO) zu überprüfen.

Davon abgesehen scheint der Bw. bei seiner Argumentation, dass eine Ungleichheit deswegen vorliege, weil zwar die Behörde im Falle des Unterliegens des Bw. Aussetzungszinsen erhalte, der Bw. aber, wenn er die Abgabe im Zeitpunkt der Fälligkeit bezahlt habe, und in der Folge mit seiner Berufung durchdringe, lediglich den bezahlten Betrag gutgeschrieben erhalte, jedoch keinen Ersatz von Zinsen, obwohl die Republik Österreich während der Zeit des Besitzes des Geldes mit diesem gewirtschaftet habe, zu übersehen, dass er den Betrag weder entrichtet hat, noch mit seiner Berufung (zur Gänze) durchgedrungen ist, weshalb er, selbst bei Zutreffen seiner Argumentation, nicht beschwert sein kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juli 2006