

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Mette, KomzIR Gottfried Hochhauser und Reinhold Haring über die Berufung der W-AG, vertreten durch P-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. September 2005 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 8. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 13. September 2005 beantragte die Berufungserwerberin (Bw.) die Nachsicht der mit Bescheiden vom 10. August 2005 festgesetzten Anspruchszinsen für 2000 in Höhe von € 2.957,65, für 2001 in Höhe von € 123.775,74 und für 2002 in Höhe von € 74.465,87.

Gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung seien dem steuerlichen Ergebnis der Bw. bzw. der Vorgängergesellschaften Ö-GmbH und F-GmbH in den Wirtschaftsjahren 1996/1997 € 2.991.075,41, 1997/1998 € 3.361.732,27, 1998/1999 € 3.545.663,95, 1999/2000 € 259.545,84, 2000/2001 € 21.640,85, 2001/2002 (€ 68.595,44) und 2002/2003 € 119.092,79 laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Juli 2005 hinzu- bzw. abgerechnet worden, wovon € 238.993,56 (2000/2001), € 255.554,32 (2001/2002) und € 149.902,66 (2002/2003) Änderungen bei der Eigenkapitalzuwachsverzinsung seien. Auf Grund der bei der Bw. bzw. den Vorgängergesellschaften vorhandenen vortragsfähigen bzw. verrechenbaren

Verlusten hätten die Hinzurechnungen der Wirtschaftsjahre 1998 bis 1999 nicht in den betreffenden Wirtschaftsjahren zu Körperschaftsteuernachzahlungen geführt, sondern hätten sich erst in den Wirtschaftsjahren ab 2000 ausgewirkt.

In den Bescheiden vom 10. August 2005 betreffend die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 bis 2003 seien Nachzahlungen von € 0,00, € 109.249,37, € 1.241.895,16, € 1.193.288,56 und € 77.967,21 festgesetzt worden, von denen die Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO in Höhe von € 0,00, € 15.384,04, € 130.846,06, € 77.086,44 und € 2.325,76 berechnet worden seien.

Gemäß § 323 Abs. 7 BAO seien Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erstmals betreffend Abgaben festzusetzen, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 1999 entstanden sei. Gemäß § 4 Abs. 2 BAO entstehe der Abgabenanspruch bei der zu veranlagenden Körperschaftsteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde. Somit sei § 205 BAO erstmals für Körperschaftsteuernachzahlungen bzw. –gutschriften für das (Wirtschafts-)Jahr 2000 anzuwenden. Im vorliegenden Fall seien jedoch Anspruchszinsen auf Körperschaftsteuernachzahlungen, die aus Betriebsprüfungsfeststellungen aus Jahren vor 2000 resultierten, festgesetzt worden. Die Betriebsprüfungsfeststellungen ab dem Jahr 2000 hätten – ohne Beachtung von Verlustvorträgen – zu folgenden Nachzahlungen (in Euro) geführt:

Wirtschafts-jahr	Hinzu- bzw. Abrech-nungen	34% KöSt	Änderung Eigenkapital -zuwachs-verzinsung	25% Sonder-steuer	KöSt- Nach-zahlung Gesamt	darauf entfallende Anspruchs-zinsen
1999/2000	259.545,84	88.245,59	-	-	88.245,59	12.426,39
2000/2001	21.640,85	7.357,89	238.993,56	59.748,39	67.106,28	7.070,32
2001/2002	(68.595,44)	(23.322,45)	255.554,32	63.888,58	40.566,13	2.620,57
2002/2003	119.092,79	40.491,55	149.902,66	37.475,67	77.967,22	2.325,76

In der folgenden Tabelle habe die Bw. für die Jahre ab 2000 die tatsächlich festgesetzten Anspruchszinsen (in Euro) den Anspruchszinsen, die auf die Betriebsprüfungsfeststellungen in den jeweiligen Jahren entfielen, gegenübergestellt:

Wirtschaftsjahr	tatsächlich festgesetzte Anspruchszinsen	auf Feststellungen des jeweiligen Jahres entfallend	Differenz

1999/2000	15.384,04	12.426,39	(2.957,65)
2000/2001	130.846,06	7.070,32	(123.775,74)
2001/2002	77.086,44	2.620,57	(74.465,87)
2002/2003	2.325,76	2.325,76	0,00
	<b>225.642,30</b>	<b>24.443,04</b>	<b>(201.199,26)</b>

Die Bw. sei der Ansicht, dass die Festsetzung von Anspruchszinsen auf Nachzahlungen, die aus Betriebsprüfungsfeststellungen betreffend Jahre vor 2000 resultierten, eine sachliche Unbilligkeit darstellten, da es dadurch zu einer indirekten Rückwirkung von § 205 BAO komme. Nach Erachten der Bw. stelle diese indirekte Rückwirkung von § 205 BAO eine ungewollte dar, da § 205 BAO für Sachverhalte betreffend die Körperschaftsteuer ab dem Jahr 2000 gelten solle. Hätte der Gesetzgeber dem Fall der Bw. vergleichbare Konstellationen bedacht, wäre eine entsprechende Übergangsregelung beschlossen worden. Auch sei die Bw. der Ansicht, dass der vorliegende Fall dem im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. September 2001 (GZ 05 2001/2-IV/5/01) unter 9.4 angeführten Beispiel vergleichbar sei. Im angeführten Beispiel werde die Festsetzung von Anspruchszinsen insoweit als sachlich unbillig betrachtet, als der selbe Sachverhalt zu Gutschriftszinsen in Vorjahren führen würde, wenn § 205 BAO für diesen Zeitraum bereits gelten würde.

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit Bescheid vom 23. September 2005 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. ergänzend aus, dass gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2002 keine Berufung habe erhoben werden können, da die Berechnung der Anspruchszinsen korrekt erfolgt sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2005 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. ergänzend im Wesentlichen vor, dass das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung zur sachlichen Unbilligkeit dem Grunde nach nicht eindeutig Stellung nehme, sondern lediglich eine rechtlich nicht relevante Erlassbestimmung herausnehme und ohne überzeugende Argumente deren Anwendung verneine.

Wie aus der bereits im Nachsichtsansuchen dargestellten Tabelle ersichtlich sei, beträfen die Hinzurechnungen überwiegend die Veranlagungsjahre 1997, 1998 und 1999. Dadurch, dass

für diese Veranlagungsjahre noch verwertbare Verlustvorträge vorhanden gewesen seien, sei es im konkreten Einzelfall in den Veranlagungsjahren 1998 und 1999 zu einer Verrechnung der Betriebsprüfungs feststellungen 1997, 1998 und 1999 mit den Verlustvorträgen gekommen. Durch die Kürzung der Verlustvorträge auf Grund der Betriebsprüfungs feststellungen hätten diese nicht mehr in den Veranlagungsjahren 2000 bis 2003 verwertet werden können und in den Perioden 2000 bis 2003 zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer geführt. Die Feststellungen hinsichtlich der Veranlagungsjahre für 1998 und 1999 hätten sich daher erst ab dem Veranlagungsjahr 2000 über den Umweg der auf Grund der Betriebsprüfungs feststellungen für 1997 bis 1999 nur noch in geringerem Ausmaß vorhandenen Verlustvorträge in einer Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses der Veranlagungsjahre 2000, 2001 und 2003 niedergeschlagen. Aus der detaillierten Aufstellung im Nachsichts ansuchen ergebe sich, dass die Körperschaftsteuer für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 um insgesamt € 2.622.400,30 erhöht worden sei. Unter der Annahme, dass die Bw. bereits in der ursprünglichen Veranlagung über keine verwertbaren Verlustvorträge verfügt hätte, hätte die Erhöhung in den Veranlagungsjahren 2000 bis 2003 nur € 331.684,04 betragen. Allein aus dem Umstand, dass verwertbare Verlustvorträge vorhanden gewesen seien, ergebe sich ein großer Unterschied zwischen den festgesetzten Anspruchs zinsen (€ 225.642,30) und jenen Anspruchs zinsen, die sich ergeben hätten, wären bereits in der ursprünglichen Veranlagung keine Verlustvorträge vorhanden gewesen (€ 24.443,04).

Das Finanzamt habe die Anspruchs zinsen gemäß dem Wortlaut von § 205 iVm. § 327 Abs. 7 BAO auf Basis der Abgaben festgesetzt, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 1999 entstanden sei. Da der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde, entstehe, sei bei strikter Wortlautinterpretation der Normen die Anspruchsverzinsung grundsätzlich auch in einem Fall wie dem vorliegenden auf Nachforderungen für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 anwendbar. Dies, obwohl die Feststellungen überwiegend die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 beträfen. Die Festsetzung bedeute im nun vorliegenden Fall eine de-facto Rückwirkung von § 205 BAO vor dessen Inkrafttreten im Jahr 2000, da die Feststellungen betreffend die Veranlagungsjahre 1997, 1998 und 1999 faktisch zu einer Festsetzung von Anspruchs zinsen führten.

Zur Rückwirkung von Abgabengesetzen vertrete der VfGH jedoch in ständiger Rechtsprechung, dass gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpften und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechterten, gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verstößen könnten (Verbot der unsachlichen Differenzierung zwischen Unternehmern mit und ohne Verlustvorträgen). Dies gelte nach Erachten der Bw. auch für die

de-facto Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen wie § 205 BAO. Eine Absicht des Gesetzgebers, auch Feststellungen der Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 im Rahmen einer de-facto Rückwirkung der Anspruchsverzinsung zu unterwerfen, könne mit guten Gründen verneint werden. Es trete daher im konkreten Einzelfall ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis ein, wenn Feststellungen, welche die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 beträfen, zur erst ab dem Jahr 2000 vorgesehenen Anspruchsverzinsung führen.

Zudem weise die Bw. darauf hin, dass die Feststellungen zum größten Teil aus der seitens der Betriebsprüfung nicht akzeptierten Inanspruchnahme einer Firmenwertabschreibung, die gemäß § 8 Abs. 3 EStG ab 1995 auf 15 Jahre verteilt vorgenommen worden sei, resultierten. Durch das StruktAnpG 1996, BGBl. 1996/201, sei die nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zulässige verschmelzungsbedingte Firmenwertabschreibung ersatzlos gestrichen worden. Auf Grund verfassungsrechtlicher Bedenken habe die Bw. in den Wirtschaftsjahren 1996/1997, 1997/1998 und 1998/1999 Firmenwertabschreibungen gemäß § 3 Abs. 2 UmgrStG geltend gemacht. Der VfGH habe mit Erkenntnis vom 3. März 2000, G 172/99, die Streichung der Firmenwertabschreibung gemäß § 3 Abs. 2 UmgrStG mit Ablauf des 31. Dezember 2000 als verfassungswidrig aufgehoben. Wenn der Bw. aus dem Umstand der Nichtbeachtung eines verfassungswidrigen Abschreibungsverbotes über den Umweg der Anspruchsverzinsung (welche wiederum auf der sachlich im Bereich von § 205 BAO unbilligen Verschiebung von Feststellungen in Perioden ab 2000 resultiere) ein Nachteil erwachse, sei dies sachlich unbillig. Bei der Beurteilung, ob sachliche Unbilligkeit vorliege, sei dem Finanzamt kein Ermessen eingeräumt.

Durch die Festsetzung von Anspruchszinsen würden die berechtigten Interessen der Bw. verletzt. Zur Beseitigung der sachlichen Unbilligkeit und um eine angemessene Lösung für die Bw. zu erreichen, hätte die Behörde bei Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO zur Bewilligung der Nachsicht kommen müssen. Bei der Ermessensentscheidung sei vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu beachten. Ein in der Literatur oder Judikatur angeführter Auschlussgrund für die Gewährung der Nachsicht sei nicht ersichtlich.

Die in diesem Verfahren angefochtene Berufungsvorentscheidung enthalte weder den entscheidungsrelevanten Sachverhalt, noch eine Beweiswürdigung. Der Denkprozess, welcher zur Feststellung oder Nichtfeststellung einer sachlichen Unbilligkeit führe, sei nicht erkennbar. Zudem sei nicht einmal eindeutig erkennbar, ob sachliche Unbilligkeit angenommen oder verneint worden sei. Eine Begründung für die Ermessensausübung fehle ebenfalls. Der Verweis auf eine Erlassbestimmung, deren Anwendbarkeit ohne stichhaltige Argumente verneint werde, erfülle die gesetzlichen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. Die Verfahrensmängel seien beachtlich. Bei reiflicher Überlegung und Begründung hätte das Finanzamt zu einer anderen Beurteilung kommen müssen.

Die Bw. beantrage gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 8. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde kein ergänzendes Berufungsvorbringen vorgebracht.

### ***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.*

Die im § 236 Abs 1 BAO bezogene Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein, wobei – die im gegenständlichen Fall vorgebrachte - sachlich bedingte Unbilligkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002) dann anzunehmen ist, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen 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 abnormalen 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.

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluß jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Im gegenständlichen Fall machte die Bw. im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2000-2002 zu Unrecht Verlustvorträge aus Vorjahren geltend, wodurch eine zu

niedrige Festsetzung der Körperschaftsteuer für diese Jahre herbeigeführt wurde. Diese Verluste der Vorjahre beruhten insbesonders auf geltend gemachten Firmenwertabschreibungen, die entgegen der – von der Bw. als verfassungswidrig angesehenen – Gesetzeslage geltend gemacht wurden, zumal die Firmenwertabschreibung durch die Neufassung des § 3 Abs. 2 UmgrStG durch das StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, ersatzlos gestrichen wurde. Die Nichtabsetzbarkeit der Fünfzehntelbeträge in den Jahren 1997 bis 2000 war für alle Abgabepflichtige, mit Ausnahme der Anlassfälle, die zur Aufhebung dieser Bestimmung durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 3.3.2000, G 172/99) geführt haben, rechtsverbindlich und unanfechtbar. Die von der Bw. durch die ungerechtfertigte Geltendmachung des Verlustvortrages ursprünglich herbeigeführte zu niedrige Festsetzung der Körperschaftsteuer für diese Jahre 2000-2002 war somit in der Folge durch geänderte Bescheide auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung insoferne richtig zu stellen, als die Körperschaftsteuer entsprechend der Gesetzeslage vorgeschrieben wurde.

Zweck der Anspruchszinsen ist es, (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte. Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 205 Tz. 4).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Einhebung der Anspruchszinsen unabhängig davon, welche steuerrechtlich relevanten Sachverhalte zu den Körperschaftsteuernachforderungen geführt haben, ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis darstellt, welches nicht eine sachliche Unbilligkeit nach der Lage des Falles zu begründen vermag. Zudem war es durchaus in der Ingerenz der Bw. gelegen, das Entstehen von Anspruchszinsen in beträchtlicher Höhe durch Entrichtung von Anzahlungen zu verhindern, zumal jemand, der entgegen der geltenden Gesetzeslage in den Jahren bis 2000 unzulässig Firmenwertabschreibungen vornimmt, weil er eine Bestimmung für verfassungswidrig hält, sehr wohl damit rechnen muss, dass die dadurch entstehenden Aufwendungen bzw. Verluste nicht anerkannt werden. Auch stehen diesen Anspruchszinsen infolge der wesentlich späteren Festsetzung und Entrichtung der Körperschaftsteuer auch Zinserträge bzw. bei Fremdfinanzierung Zinsersparnisse bei Kreditinstituten gegenüber.

Entgegen dem Vorbringen der Bw. stellt die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen keine de-facto Rückwirkung der Bestimmung des § 205 BAO dar, da die Anspruchszinsen auf Steuernachforderungen der Jahre 2000-2002 beruhen, also auf den

Einkommen dieser Jahre. Dass sich durch die Nichtanerkennung von vorgetragenen Verlusten aus Vorjahren in den Folgejahren Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage ergeben, ist dem Ertragssteuerrecht systemimmanent. Eine de-facto Rückwirkung der Bestimmung des § 205 BAO kann darin nicht erblickt werden.

Sofern die Bw. die in der Berufungsvorentscheidung enthaltene Begründung als nicht ausreichend erachtet, ist dem zu entgegnen, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Mangels Vorliegens der Voraussetzung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles des § 236 BAO konnte die beantragte Nachsicht somit nicht gewährt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juni 2006