



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen - Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 7. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Februar 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2006 stellte die Berufungswerberin (Bw.) den Antrag, die mit Bescheid vom 6. Oktober 2006 festgesetzten Anspruchszinsen in Höhe von € 27.834,76 gemäß § 236 BAO nachzusehen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass im angeführten Bescheid Anspruchszinsen in Höhe von € 27.834,76 von der Körperschaftsteuernachzahlung 2004 vorgeschrieben worden sei. Die Vorauszahlungen 2004 hätten € 10.702,00 betragen. Darüber hinaus sei eine bescheidmäßige Anzahlung in Höhe von € 31.516,83 geleistet worden. Mit Bescheid vom 6. Oktober 2006 sei die Körperschaftsteuer 2004 in Höhe von € 779.661,31 festgesetzt worden.

Die Bw. habe die festgesetzten Vorauszahlungen in Höhe von € 10.702,00 fristgerecht einbezahlt. Zusätzlich sollte ein Teil der Abgabenschuld durch das Guthaben auf dem Abgabenkonto mittels Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 BAO als

Körperschaftsteuervorauszahlung 2004 (K 1-12/2004) verbucht werden. Das Guthaben habe zum 30. September 2005 € 20.899,94 und zum 28. Oktober 2005 € 513.024,67 betragen. Der Guthabenstand von € 513.024,67 sei in der Folge bestehen geblieben und habe sich am 19. Dezember 2005 auf € 603.001,85 erhöht. Ab 9. Jänner 2006 habe das Abgabenkonto stets einen Guthabensstand von über € 400.000,00 ausgewiesen. Durch ein Versehen sei von der Bw. angenommen worden, dass das Guthaben bereits zur Tilgung der verbleibenden Abgabenschuld aus der Körperschaftsteuer 2004 gewidmet sei. Tatsächlich sei die Beantragung einer Verrechnungsweisung versehentlich verabsäumt und das Guthaben des Abgabenkontos nicht entsprechend umgebucht worden. Aufgrund dessen sei in weiterer Folge die Leistung einer weiteren Körperschaftsteuervorauszahlung zum 30. September 2005 unterlassen worden. Die Abgaben könnten durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles könne eine persönliche oder sachliche sein. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (VwGH 14.9.1993, 93/15/0024). Sachliche Unbilligkeit liege demnach vor, wenn das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führe.

Die Bw. treffe am Versäumnis kein grobes Verschulden. Es handle sich lediglich um leichte Fahrlässigkeit, d.h. um einen Fehler, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe. Jedenfalls fehle grobes Verschulden, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliege (Ritz, SWK 2001, S 337). Weiters sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. alle Zahlungen zeitgerecht vorgenommen habe und bislang kein Zahlungsverzug oder -Säumnisse vorgelegen seien.

Daher sei die Einhebung von Anspruchszinsen im oben dargestellten Fall eines leichten Vergehens unbillig und nicht verhältnismäßig, da das Verhalten der Bw. in der Vergangenheit stets zuverlässig gewesen sei.

Mit Bescheid vom 2. Februar 2007 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mit Bescheid vom 6. Oktober 2006 Anspruchszinsen für 2004 in Höhe von € 27.834,76 festgesetzt worden seien. Im Ansuchen werde das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit behauptet. Zu beurteilen sei daher die Frage, ob in der Festsetzung von Anspruchszinsen im gegenständlichen Fall ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis und damit eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO zu sehen sei, welche eine Nachsicht von Anspruchszinsen im Ermessen rechtfertigen könne,

oder ob lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, die mangels einzelfallspezifischer Besonderheiten die Tatbestandsvoraussetzung „nach der Lage des Falles unbillig“ nicht erfülle.

Nach dem Vorbringen im Nachsichtsansuchen hätte ein Teil der Abgabenschuld durch das Guthaben auf dem Abgabenkonto mittels Verrechnungsweisung gem. § 214 Abs. 4 BAO als Körperschaftsteuervorauszahlung 2004 (1-12/2004) verbucht werden sollen. Offenbar sei beabsichtigt gewesen, das Ausmaß der Nachforderungszinsen durch das Guthaben auf dem Abgabenkonto insoweit zu beeinflussen, als dem Finanzamt eine Anzahlung in Höhe des Guthabens bekannt gegeben hätte werden sollen.

Zur Vermeidung bzw. Minderung von Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen) könne der Abgabepflichtige auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO entrichten. Der Abgabenanspruch entstehe dem § 4 Abs. 1 BAO zufolge mit der Bekanntgabe durch den Abgabepflichtigen (und zwar in der bekannt gegebenen Höhe). Die in § 205 Abs. 3 erster Satz BAO normierte Bekanntgabe von Anzahlungen könne entweder mit gesondertem Schreiben oder vor allem durch Verrechnungsweisung auf dem Einzahlungsbeleg erfolgen. Die Verrechnungsweisung habe die Abgabenart (E bzw. K) 01-12 sowie das betreffende Jahr anzugeben und habe somit beispielsweise bei der Entrichtung einer Anzahlung auf Körperschaftsteuer 2004 zu lauten: „K 01-12/2004“ (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 126). Ein Guthaben auf dem Abgabenkonto beeinflusse das Ausmaß der Nachforderungszinsen nur insoweit, als dem Finanzamt eine Anzahlung im Sinne der zit. Bestimmung bekannt gegeben werde, wodurch das Guthaben entsprechend vermindert und die Anzahlung – soweit im Guthaben gedeckt – entrichtet werde. Eine derartige Fallkonstellation sei hier mangels Bekanntgabe einer Anzahlung nicht gegeben. Unbestritten ermaßen sei verabsäumt worden, einen Antrag zur Verwendung des Guthabens als Anzahlung gemäß § 205 Abs. 3 BAO für die Körperschaftsteuer 2004 zu stellen.

Die vom Nachsichtsbegehren betroffenen Anspruchszinsen würden eine Abgabenschuld darstellen, deren Entstehen durch die nicht geleistete Anzahlung im Sinne der obigen Ausführungen ausgelöst worden sei. Die Kenntnis über die näheren Umstände der Verrechnungsweisung bei Anzahlungen zur Vermeidung von Anspruchszinsen sei im Regelfall von steuerlich vertretenen Abgabepflichtigen zu erwarten. Es sei nicht ersichtlich, dass durch die Vorschreibung der Anspruchszinsen im gegenständlichen Fall ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten sei. Es liege keine sachlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor, weil eine ungewöhnliche Belastungswirkung, verglichen mit ähnlichen Fällen, nicht eintrete.

Auch aus dem Einwand, die Bw. treffe an der unterlassenen Antragstellung zur Verwendung des Guthabens kein grobes Verschulden, ein solches Versäumnis könne gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen passieren, ergebe sich keine sachlich bedingte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung. Der diesbezügliche Verweis auf Ritz, SWK 2001, S 337, gehe ins Leere, da der zitierte Kommentar die neuen Absätze 7 und 9 des § 217 BAO sowie die Neufassung des § 214 Abs. 5 BAO behandle. Die zitierten Gesetzesstellen fänden auf Anspruchszinsen keine Anwendung. Die Anspruchsverzinsung von Differenzbeträgen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer hänge ausnahmslos mit der Verwirklichung der den Wortlaut des § 205 BAO bildenden objektiven Kriterien ab. Die ergebe sich aus dem eindeutigen, verschuldensunabhängig abgefassten Gesetzeswortlaut des § 205 BAO und entspreche im Übrigen dem Willen des Gesetzgebers, da es in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001, mit dem § 205 BAO eingeführt worden sei, auszugsweise heiße: "Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde an einer erst nach dem 1. Oktober des der Abgabenanspruchsentstehung folgenden Jahres erfolgenden Abgabenfestsetzung (bzw. einer solchen in zutreffender Höhe)."

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeute dies, dass die Einhebung der Anspruchszinsen ein vom Gesetzgeber durchaus beabsichtigtes Ergebnis darstelle, welches nicht eine sachliche Unbilligkeit nach der Lage des Falles zu begründen vermöge.

In der dagegen nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass mit Bescheid vom 6. Oktober 2006 Anspruchszinsen für die Nachforderung an Körperschaftsteuer 2004 in Höhe von € 27.834,76 festgesetzt worden seien. Die vorgeschriebenen Vorauszahlungen seien fristgerecht auf das Finanzamtskonto eingezahlt worden. Darüber hinaus sollte das bestehende Guthaben auf dem Abgabenkonto zur Begleichung der Nachforderung an Körperschaftsteuer 2004 verwendet werden. Auf Grund eines Versehens sei die entsprechende Widmung des Abgabenguthabens mittels Verrechnungsweisung verabsäumt worden.

Das Abgabenkonto der Bw. habe über einen Zeitraum von insgesamt rund fünf Monaten stets ein Guthaben von € 400.000,00 aufgewiesen. Die Bw. habe damit zweifellos beabsichtigt, die Abgabenschuld mit diesem Guthaben zu begleichen. Das hohe Guthaben sei für längere Dauer nachweislich für keinen anderen wirtschaftlichen Zweck zur Verfügung gestanden und sei eindeutig der Tilgung der Abgabenschuld gewidmet gewesen.

Die Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO sollten nach der Intention des Gesetzgebers (mögliche) Zinsvorteile bzw. Nachteile ausgleichen, die sich aus den unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben würden. Auch nach der vergleichbaren

deutschen Bestimmung des § 233a AO solle die Verzinsung objektive Zins- und Liquiditätsvorteile des Steuerpflichtigen und Liquiditätsnachteile des Steuergläubigers ausgleichen. Die Bw. habe auf Grund der Zurverfügungstellung des Guthabens auf dem Abgabenkonto weder einen Liquiditäts- noch einen Zinsvorteil lukriert. Die Bw. hätte somit keine Möglichkeit der Kapitalnutzung über das Abgabenguthaben gehabt.

Darüber hinaus seien in Anbetracht der Umstände des Sachverhaltes die festgesetzten Anspruchszinsen im Vergleich zum hohen Abgabenguthaben unangemessen hoch und im Hinblick auf die gutwilligen Absichten der Bw. als nicht gerechtfertigt anzusehen.

Unter Berücksichtigung des bestehenden Abgabenguthabens von € 400.000,00 werde der Antrag gestellt, die festgesetzten Anspruchszinsen in Höhe von € 27.834,76 aufzuheben und mit € 12.736,76 (Anm: die genaue Berechnung erfolgte in einer Beilage) neu festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Abs. 2 lautet: Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist somit tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung 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 4.10.1985, 82/17/0021). Somit liegt Unbilligkeit nur 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 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“.

In der Begründung zum Nachsichtsansuchen bringt die Bw. vor, dass durch ein Versehen die entsprechende Widmung des Abgabenguthabens zur Tilgung der verbleibenden Abgabenschuld aus der Körperschaftsteuer 2004 verabsäumt worden sei. Das Abgabenkonto habe über einen Zeitraum von fünf Monaten bestanden und sei für keinen anderen wirtschaftlichen Zweck zur Verfügung gestanden.

Dieses Vorbringen steht im Widerspruch zur Aktenlage, da dieses Guthaben am 5. April 2006 rückgezahlt wurde. Ein Abgabepflichtiger, der sich ein Abgabenguthaben rückzahlen lässt, kann nicht ernsthaft behaupten, es sei die Widmung des Abgabenguthabens mittels Verrechnungsweisung lediglich irrtümlich verabsäumt worden. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass der Berechnungszeitraum der Anspruchszinsen am 8. Oktober 2006 endete.

Unabhängig davon vermag auch aus folgenden Gründen im Vorbringen der Bw. keine zur Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten führende „sachlich“ bedingte Unbilligkeit erkannt werden. Betrachtet man § 205 BAO, jene Norm, auf Grund der die nachsichtsgegenständliche Nebengebühr zur Vorschreibung gelangte, ist festzustellen, dass sich der für die Anspruchszinsen maßgebliche Differenzbetrag bei erstmaliger Abgabenfestsetzung aus dem Saldo zwischen der Abgabenvorschreibung und der Summe der Vorauszahlungen sowie entrichteter Anzahlungen errechnet. Die Gesetzesbestimmung berücksichtigt somit nicht aus welchen Gründe im Einzelfall eine Bekanntgabe von Anzahlungen bzw. Widmung des Abgabenguthabens mittels Verrechnungsweisung unterlassen wurde. Damit hat der Gesetzgeber dargetan, dass er ein diesbezügliches Verschulden als unmaßgeblich erachtet.

Weiters ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut, dass bei der Berechnung der Anspruchszinsen 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 Nachforderungszinsen 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 keine Unbilligkeit nach § 236 BAO zu begründen.

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

Da, wie bereits dargetan, entgegen dem Vorbringen der Bw. infolge Rückzahlung kein durchgehendes Guthaben in Höhe von € 400.000,00 über den Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 8. Oktober 2006 bestanden hat, kann dem Vorbringen, dass die Anspruchszinsen im Vergleich zum vorhandenen Guthaben unangemessen hoch seien, nicht gefolgt und damit auch keine Unbilligkeit erblickt werden.

Im Übrigen unterliegt es der Ingerenz des Abgabepflichtigen die Vorschreibung von Anspruchszinsen durch Bekanntgabe und Entrichtung von Anzahlungen zu verhindern.

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit nicht hinreichend dargetan wurde, war dem Nachsichtsansuchen aus Rechtsgründen der Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Juli 2007