



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Mag. Gerda Pramhas, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl über die Berufung des Dr. PW, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. Dr. Peter Roppenser, Steuerberater, 4600 Wels, Konrad-Meindl-Straße 11, vom 6. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. August 2006 betreffend Abweisung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO hinsichtlich eines Teilbetrages in Höhe von 55,24 € der mit Bescheid vom 15. Februar 2006 festgesetzten Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt 162,67 € nach der am 28. Februar 2008 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 15. Februar 2006 die Einkommensteuer 2004 (vorläufig) mit 19.438,17 € fest. Unter Berücksichtigung der bisher vorgeschriebenen Vorauszahlungen von 7.029,86 € ergab die Veranlagung eine Nachforderung von 12.408,31 €.

Dieser Bescheid wurde am 15. November 2007 für endgültig erklärt.

Ebenfalls am 15. Februar 2006 erging an den Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt 162,67 €. Begründend war angeführt, dass die Einkommensteuer 2004 am 15. Februar 2006 mit 19.438,17 € festgesetzt worden sei und sich nach Gegenüberstellung mit dem bisher

vorgeschriebenen Betrag eine Nachforderung (Differenzbetrag) von 12.408,31 € ergebe.

Dieser Differenzbetrag werde gemäß § 205 BAO wie folgt verzinst:

Zeitraum	Differenz betrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs grundlage	Anz. Tage	Tageszinssatz	Zinsen
1.10.2005 bis 15.2.2006	12.408,31	0,00	12.408,31	138	0,0095	162,67

Mit Eingabe vom 29. März 2006 stellte der steuerliche Vertreter des Bw einen Antrag auf Nachsicht eines Teilbetrages von 55,24 € der mit Bescheid vom 15. Februar 2006 angelasteten Anspruchszinsen für 2004 in Höhe von insgesamt 162,67 €. Bei Berechnung dieser Anspruchszinsen sei das am Abgabekonto des Bw bestehende Guthaben nicht berücksichtigt worden. Entsprechend der Bestimmung des § 236 BAO erscheine es unbillig, einerseits Anspruchszinsen vorzuschreiben, und andererseits für das am Steuerkonto bestehende Guthaben Bankzinsen zu lukrieren. Der Wille des Gesetzgebers sei gewesen, Einkommensteuernachzahlungen nicht unverzinst zu lassen. Auf dem Abgabekonto habe aber über lange Zeit ein Guthaben bestanden, sodass die Vorschreibung von Anspruchszinsen sachlich unbillig scheine. Im hier vorliegenden Einzelfall hätten die Abgabenvorschriften eine außergewöhnlich harte Auswirkung, sodass gebeten werde, die vorgeschriebenen Anspruchszinsen in Höhe von 55,24 € nachzusehen. Dieser Betrag ergebe sich unter Berücksichtigung des am Abgabekonto bestehenden Guthabens bei der Zinsberechnung.

Mit Bescheid vom 8. August 2006 wies das Finanzamt das Ansuchen des Bw als unbegründet ab. Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 236 Abs. 1 und 2 BAO führte das Finanzamt begründend aus, dass eine Unbilligkeit persönlich oder sachlich bedingt sein könne. Persönliche Unbilligkeit begründende Tatsachen seien nicht angeführt worden. Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Jedenfalls müsse es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich die Folge eines als generelle Norm mit umfassendem personellen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes sei, könne nicht durch eine Nachsicht behoben werden. Nach dem klaren Wortlaut des § 205 Abs. 1 BAO seien die Differenzbeträge, die sich aus der Gegenüberstellung der Einkommensteuer mit den Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, zu verzinsen. Nach Abs. 4 leg.cit. vermindere sich die solcherart ermittelte Bemessungsgrundlage um tatsächlich entrichtete Anzahlungen. Der Gesetzgeber habe klar geregelt, dass nur bekannt gemachte Anzahlungen zu berücksichtigen seien (§ 205 Abs. 3

BAO). Das Bestehen eines Guthabens auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen während des zinsenrelevanten Zeitraumes habe für sich alleine keine Auswirkung auf das Ausmaß der Nachforderungszinsen. Im vorliegenden Fall handle es sich um die Auswirkung einer allgemein gültigen Rechtslage, sodass in der Vorschreibung der Anspruchszinsen keine Unbilligkeit erblickt werden könne. Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles sei tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneine die Behörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, bleibe für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter aus wie im Antrag vom 29. März 2006. Er brachte lediglich ergänzend vor, dass die Vorgangsweise der Finanzverwaltung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Republik führe und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Eine Einsicht in das Abgabenkonto des Bw ergab, dass sowohl die Einkommensteuernachforderung 2004 in Höhe von 12.408,31 € als auch die vorgeschriebenen Anspruchszinsen am 24. Februar 2006 fristgerecht überwiesen wurden. Seit 20. September 2004 bis zur Vorschreibung der Einkommensteuer 2004 am 15. Februar 2006 bestand auf dem Abgabenkonto des Bw durchgehend ein Guthaben, das sich sukzessive von 12.308,47 € am 20. September 2004 auf 3.519,75 € ab 17. Oktober 2005 verringerte.

Das Guthaben resultierte aus der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung 2003 sowie aus einer Einkommensteuergutschrift betreffend die Einkommensteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2004. Im zinsenrelevanten Zeitraum von 1. Oktober 2005 bis 15. Februar 2006 bestand von 1. bis 16. Oktober 2005 ein Guthaben von 5.278,61 € und von 17. Oktober 2005 bis 15. Februar 2006 ein solches von 3.519,75 €. Dieses Guthaben setzte sich zum Teil aus der Umsatzsteuer 2003 und zum Teil aus der Einkommensteuervorauszahlungsgutschrift für das dritte Quartal 2004 zusammen.

In der am 28. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen gleich lautend vorgebracht wie in der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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.

Diese Bestimmung findet gemäß § 236 Abs. 2 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Damit stünde der Umstand, dass die Anspruchszinsen gegenständlich bereits entrichtet worden sind, einer Nachsicht nicht entgegen.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten (oder bei bereits entrichteten Abgaben das Behalten der entrichteten Abgabe) nach Lage des Falles unbillig ist.

Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Die Geltendmachung einer persönlich bedingten Unbilligkeit ergibt sich weder aus dem Antrag auf Abgabennachsicht noch aus der gegen den abweisenden Bescheid eingebrachten Berufung. Der Bw stützt sein Vorbringen vielmehr auf das Vorliegen einer sachlich bedingten Unbilligkeit.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensche 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 auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215). 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".

Zur sachlichen Unbilligkeit gilt allgemein, dass eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm erlassenen Gesetzes ist, durch das alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden kann (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0343). Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeit zu begründen vermögen.

Der Bw leitet eine sachliche Unbilligkeit eines Teiles der vorgeschriebenen Anspruchszinsen daraus ab, dass der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet gewesen sei, Einkommensteuernachzahlungen nicht unverzinst zu belassen. Falls auf dem Abgabenkonto aber über lange Zeit ein Guthaben bestanden habe, müsse ein solches bei der Zinsenberechnung Berücksichtigung finden.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind 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, 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).

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 205 Abs. 2 BAO).

Zwischen 1. Februar 2005 und 26. April 2006 betrug der Zinssatz für Anspruchszinsen 3,47 %.

Zweck der mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführten Gesetzesbestimmung des § 205 BAO ist, dass Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben.

Ob im Einzelfall tatsächlich Zinsen lukriert werden können, ist nicht entscheidend. Die Beschränkung auf Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgte insbesondere deshalb, weil bei diesen Abgaben die Verzögerung von Abgabenvorschreibungen durch möglichst späte Einreichung von Abgabenerklärungen (zwecks Erzielung von Zinsvorteilen für den Abgabepflichtigen) budgetär am meisten ins Gewicht fällt.

Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (Ritz, Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO, SWK 1/2001, S. 27 ff.).

Zinsenrelevante Differenzbeträge ergeben sich in der Regel durch Gegenüberstellung der Abgabenschuld mit dem "Vorsoll" (Vorauszahlungen im Sinne des § 45 EStG).

Ein Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung (oder Gutschrift) gebunden (Ritz, BAO³, § 205 Tz. 33 f).

§ 205 Abs. 3 BAO sieht vor, durch Anzahlungen eine Minderung oder Vermeidung von Nachforderungszinsen zu bewirken. In § 214 Abs. 4 lit. e BAO wurde dafür ein

Verrechnungsweisungsrecht geschaffen, weil Anzahlungen erst ab dem Zeitpunkt ihrer Entrichtung eine Nachforderungszinsen vermeidende bzw. vermindernde Wirkung haben. Derartige Anzahlungen können - bei Bestehen eines Guthabens auf dem Abgabenkonto - dem Finanzamt durch gesondertes Schreiben oder auf Zahlungsbelegen durch entsprechende Verrechnungsweisung bekannt gegeben werden.

Nach § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Dem steuerlich vertretenen Bw wurde das Bestehen eines Guthabens auf seinem Abgabenkonto mehrfach (durch die Buchungsmitteilungen 5 und 6/2004 sowie 1 bis 4/2005) vor Augen geführt. Es stand zu seiner Disposition, dieses Guthaben entweder auf dem Abgabenkonto zu belassen oder eine Rückzahlung desselben zu beantragen. Die Bekanntgabe einer Anzahlung – ohne gleichzeitige Zahlung – hätte es dem Bw darüber hinaus ermöglicht, das auf dem Abgabenkonto ausgewiesene Guthaben zu vermindern, sodass dadurch die Anzahlung, soweit sie im Guthaben Deckung gefunden hätte, entrichtet gewesen wäre. Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der Voraussetzung für das Bestehen einer sachlichen Unbilligkeit wäre, kann daher gegenständlich keine Rede sein.

Ohne Widmung eines bestimmten Betrages als Anzahlung und damit ohne Abgabe einer Willenserklärung hat ein während des zinsenrelevanten Zeitraumes auf dem Abgabenkonto bestehendes Guthaben aber keinen Einfluss auf das Ausmaß der Nachforderungszinsen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 205 Anm. 30).

Im vorliegenden Fall unterließ der Bw eine Verfügung über das auf seinem Abgabenkonto bestehende Guthaben. Die verschuldensunabhängige Formulierung des § 205 BAO berücksichtigt weder die Gründe, die zu einer späteren oder früheren Abgabenfestsetzung geführt haben, noch die Ursachen, die zum Unterlassen einer Anzahlung bzw. einer entsprechenden Widmung des auf dem Abgabenkonto bestehenden Guthabens geführt haben. Dass der Umstand der Vorschreibung von Nachforderungszinsen trotz Bestehens eines Guthabens auf dem Abgabenkonto für den Gesetzgeber nicht vorhersehbar gewesen wäre und solchermaßen zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis geführt hätte, ist ebenso wenig erkennbar wie eine, verglichen mit anderen Fällen, anormale Belastungswirkung im Einzelfall. Vielmehr ist auf Grund der detaillierten Umschreibung der einem Steuerpflichtigen zukommenden Möglichkeit, Nachforderungszinsen zu verringern bzw. zu vermeiden, davon auszugehen, dass der Gesetzgeber weitere, an sich unschwer

vorhersehbare Fallkonstellationen – wie eben das bloße Bestehen eines Abgabenguthabens – unberücksichtigt lassen wollte und es als zu kompliziert erachtete, jedes zu irgendeinem Zeitpunkt im zinsenrelevanten Zeitraum bestehende Guthaben in die Anspruchszinsenberechnung einzubeziehen. Umgekehrt löst aber auch eine Gutschrift selbst dann Gutschriftszinsen aus, wenn auf dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen ein Rückstand besteht (SWK 29/2001, 1136).

Auch die erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, 311 BlgNR. 21 GP, 196) sehen für die Bekanntgabe und Entrichtung von Anzahlungen Folgendes vor:

"Diese Bekanntgabe kann auf dem Zahlungsbeleg (vor allem bei Entrichtung dieses Betrages), gegebenenfalls bei Verwendung von Umsatzsteuer-Gutschriften auf der Umsatzsteuervoranmeldung oder mit gesondertem Anbringen erfolgen."

Hätte der Gesetzgeber das bloße Bestehen eines Abgabenguthabens für ausreichend erachtet, um eine Minderung oder gänzliche Vermeidung einer Zinsenvorschreibung zu bewirken, hätte es der Wortfolge "oder mit gesondertem Anbringen" nicht bedurft.

Die Ermittlung des vom Nachsichtsantrag umfassten Betrages von 55,24 € war für den Senat nicht nachvollziehbar, was aber in Anbetracht der abweisenden Entscheidung unerheblich war.

Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass auch die Vorschreibung von Aussetzungszinsen dem Gesetz entspricht (und damit als Auswirkung einer generellen Norm anzusehen ist), wenn während des Aussetzungszeitraumes ein Guthaben auf dem Abgabenkonto besteht, jedoch kein Antrag im Sinne des § 212a Abs. 8 BAO gestellt wird (vgl. Ritz, BAO³, § 212a Tz. 33).

Aus den dargestellten Gründen liegt keine Unbilligkeit des Einzelfalles, sondern eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, sodass es bereits an den Tatbestandsvoraussetzungen des § 236 BAO fehlt. Das Nachsichtsansuchen war daher bereits aus Rechtsgründen abzuweisen.

Linz, am 1. März 2008