



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Ö-KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23. November 2012 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 21. Mai 2012 beantragte der Berufungswerber (Bw) gemäß § 236 Abs. 1 BAO, die mit Bescheid vom 18. November 2008 festgesetzten Anspruchszinsen 2004 mit einem Teilbetrag in Höhe von € 4.239,10, die mit Bescheid vom 18. November 2008 festgesetzten Anspruchszinsen 2005 mit einem Teilbetrag in Höhe von € 5.022,54 und die mit Bescheid vom 18. November 2008 festgesetzten Anspruchszinsen 2006 mit einem Teilbetrag in Höhe von € 1.370,65, insgesamt sohin Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 10.632,29, durch Abschreibung nachzusehen, weil ihre Einhebung nach der Lage des Falles sachlich unbillig wäre.

Die antragsgegenständlichen Anspruchszinsen seien für den Zeitraum vom 1. Oktober 2005 bis zum 18. November 2008 gemäß § 205 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 31.158,15, der Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 46.484,00 und der der Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 45.100,24 festgesetzt worden.

Für den Bw seien mit Bescheid vom 19. April 2006 Einkommensteuer 1993 im Gesamtbetrag von € 42.960,55 und mit Bescheid vom 16. Mai 2006 Einkommensteuer 1998 im Gesamtbetrag von € 16.875,07 festgesetzt worden. Diese Abgabenschuldigkeiten seien spätestens am 23. Juni 2006 zur Gänze entrichtet gewesen, was sich daraus ergebe, dass der Tagessaldo des Abgabenkontos des Bw an diesem Tag € 0,00 gewesen sei.

Aufgrund der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 5. Mai 2010, GZ RV/0594-W/09, seien die Einkommensteuer 1993 mit Bescheid vom 2. Dezember 2010 (verbucht am 10. Februar 2011) um € 40.796,65 und aufgrund der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 11. Mai 2010, GZ RV/I170-W/10, die Einkommensteuer 1998 mit Bescheid vom 23. Februar 2011 um € 1.474,24 herabgesetzt worden.

Mit Bescheid vom 3. August 1998 sei die Umsatzsteuer 1992 der D-KG mit einem Negativbetrag von € 40,26 festgesetzt worden. Mit Bescheiden vom selben Tag seien die Umsatzsteuer 1993 der D-KG mit einem Negativbetrag von € 52.575,02 und die Umsatzsteuer 1995 mit einem Betrag von € 69.970,20 festgesetzt worden. Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 sei die Umsatzsteuer 1996 der D-KG mit einem Betrag von € 48.261,38 festgesetzt worden. Alle diese Abgabenschuldigkeiten seien spätestens am 31. Jänner 2005 zur Gänze entrichtet gewesen, was sich daraus ergebe, dass das Abgabenkonto der D-KG zu diesem Zeitpunkt einen Tagessaldo von € 0,00 aufgewiesen habe.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 3. Mai 2010, RV/1365-W/08, seien bei der D-KG die Umsatzsteuer 1992 um € 651,66, die Umsatzsteuer 1993 um € 19.389,40, die Umsatzsteuer 1995 um € 30.875,99 und die Umsatzsteuer 1996 um € 7.295,95 herabgesetzt worden.

Insgesamt sei es also nach dem Ende des Zeitraums, für den die antragsgegenständlichen Anspruchszinsen festgesetzt worden seien, sohin nach dem 18. November 2008, zu einer Herabsetzung von Abgabenschuldigkeiten des Bw bzw. der D-KG, die bereits vor dem Beginn des Zeitraums, für den die antragsgegenständlichen Anspruchszinsen festgesetzt worden seien, sohin vor dem 1. Oktober 2005, zur Gänze entrichtet gewesen seien, aufgrund von Berufungserledigungen in Höhe von € 100.423,93 gekommen.

In rechtlicher Hinsicht sei zunächst darauf hinzuweisen, dass der Bw im Wege zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 HGB (nunmehr UGB) mit Ablauf des 4. März 2004 in die Rechtsstellung der D-KG eingetreten sei. Diesbezüglich werde auf den Beschluss des G betreffend die D-KG sowie auf den diesen Sachverhalt ausdrücklich bestätigenden Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 13. April 2005, 2005/13/0004, 0005, 0008 und 0009, verwiesen. Damit sei aber im selben Moment auch die abgabenrechtliche

Gesamtrechtsnachfolge des Bw hinsichtlich der D-KG im Sinne des § 19 Abs. 1 BAO eingetreten, sodass sowohl gewinnermittlungsrechtliche, lohnsteuerliche und umsatzsteuerliche als auch abgabenverfahrensrechtliche Rechtspositionen der D-KG als Rechtsvorgängerin automatisch auf den Bw als Rechtsnachfolger übergegangen seien. Nicht nur das Abgabenschuldverhältnis an sich, sondern das gesamte (formell zu verstehende) Abgabenpflichtverhältnis werde beim Bw solcherart als Gesamtrechtsnachfolger der D-KG festgesetzt. Er trete somit - wie es der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Februar 1992, 90/16/0185, formuliert habe - voll an die Stelle des Rechtsvorgängers, sohin der D-KG (vgl. ganz in diesem Sinne ALTHUBER, Aktuelles zur Umwandlung (Art II UmgrStG), in ZUS 2012, 5 (6)). Sohin sei es bei den folgenden Ausführungen entbehrlich, zwischen der D-KG und dem Bw zu differenzieren; vielmehr könnten die die D-KG betreffenden Sachverhalte so behandelt werden, als wären sie schon seinerzeit beim Bw selbst verwirklicht worden.

Nach § 205 BAO seien dem Bw für nicht entrichtete Einkommensteuerschulden der Jahre 2004 bis 2006 die nunmehr (teilweise) antragsgegenständlichen Anspruchszinsen vorzuschreiben gewesen, wohingegen er bzw. die D-KG während des gesamten Zeitraums, für den die Anspruchszinsen angefallen seien, Abgabenschuldigkeiten, die - wie sich später herausgestellt habe - zu Unrecht bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien, im Gesamtbetrag von € 100.423,93 entrichtet habe, ohne dass es für diese zu Unrecht erfolgte Entrichtung zu einer gegengleichen Zinsengutschrift gekommen wäre. Dass darin eine Ungerechtigkeit zu erblicken sei (nicht entrichtete Abgabenschuldigkeiten werden verzinst, zu Unrecht entrichtete Abgabenschuldigkeiten jedoch nicht), sei spätestens seit der Einführung des § 205a BAO und damit der Berufungszinsen durch BGBI I 2011/76 evident, durch welche Gesetzesnorm mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2012 diese Ungerechtigkeit beseitigt worden sei. Die Erläuterungen zur RV dieser Norm (1212 BlgNR 24. GP, 28) beschrieben nämlich den Normzweck so, dass der Abgabepflichtige nach der alten (für die hier relevanten Zeiträume noch zur Anwendung kommenden) Rechtslage das Zinsenrisiko trage, wenn sich eine Abgabennachforderung als rechtmäßig erweise. Wenn hingegen der Abgabepflichtige die strittigen Abgabenbeträge entrichte und sich die Abgabennachforderung im Wege einer Berufung als rechtswidrig erweise, erfolge eine Abgabengutschrift unverzinst. Diesem einseitigen Zinsenrisiko solle mit der Verzinsung der mit Berufung bestrittenen Abgabenbeträge entgegengetreten werden.

Es werde sohin dieser Antrag mit der Rechtsansicht begründet, dass die nicht erfolgte Verzinsung der zu Unrecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten im Sinne der vorstehenden Ausführungen während des gesamten Zeitraums, für den Anspruchszinsen hinsichtlich von Einkommensteuernachforderungen 2004 bis 2006 zur Vorschreibung gebracht worden seien,

die Einhebung dieser Anspruchszinsen insoweit sachlich unbillig mache, als die Einkommensteuernachforderungen 2004 bis 2006 in den zu Unrecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten Deckung fänden.

Freilich verkenne der Bw nicht, dass die aufgezeigte und durch die zwischenzeitliche Rechtsentwicklung klar bestätigte Ungerechtigkeit noch nicht ausreiche, um das Argument der sachlichen Unbilligkeit zu stützen; eine sachliche Unbilligkeit liege nämlich nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen, also Ausfluss materiellrechtlich legislatorisch bedingter Unzulänglichkeiten (Ungerechtigkeiten) sei (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 236 Tz 13). Um von einer sachlichen Unbilligkeit sprechen zu können, sei es zusätzlich zum Vorliegen einer Ungerechtigkeit erforderlich, dass im Einzelfall durch die Anwendung des Gesetzes (vorliegenden Falls: Vorschreibung der Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO) ein vom Gesetzgeber offensichtlich nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, es also zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Dieser offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzeln in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben (vgl. zuletzt VwGH 28.2.2011, 2007/17/0039; ebenso VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138; ganz in diesem Sinne auch *Ritz*, BAO § 236 Tz 11 und die dort weiters zitierte Judikatur).

Der außergewöhnliche Geschehensablauf, der ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis nach sich gezogen habe, sei vorliegenden Falls darin zu erblicken, dass die Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1993 und 1998 des Bw sowie betreffend die Umsatzsteuer 1992, 1993, 1995 und 1996 der D-KG eine außerordentlich lange Verfahrensdauer benötigt hätten. Der Gesetzgeber habe in § 27 Abs. 1 VwGG normiert, dass eine Berufungsentscheidung innerhalb eines halben Jahres nach Einbringung der Berufung vorliegen müsse (wobei im relevanten Zeitraum das Rechtsinstitut der Vorlageerinnerung im Sinne von § 276 Abs. 6 BAO noch nicht geschaffen gewesen sei, sodass man es dem Bw bzw. der D-KG nicht zur Last legen könne, dass sie von diesem Rechtsinstitut nicht Gebrauch gemacht hätten). Hätte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland bzw. der Unabhängige Finanzsenat als zuständige Berufungsbehörde auf diese Gesetzesnorm und damit auf die klare Absicht des Gesetzgebers Bedacht genommen, so wären rechtsrichtige Berufungsentscheidungen so rechtzeitig ergangen, dass die erst in den Jahren 2010 und 2011 erfolgten Abgabengutschriften dem Bw bzw. der D-KG teilweise bereits vor dem Beginn des Laufes und teilweise während des Laufes der antragsgegenständlichen Anspruchszinsen zur Verfügung gestanden wären und der Bw aus diesen Abgabengutschriften die Einkommensteuernachforderungen für 2004 bis 2006 hätte bezahlen können, in welchem Fall Anspruchszinsen nicht angefallen wären; alternativ hätte der Bw bzw. die D-KG natürlich

die Abgabengutschriften auch verzinslich veranlagen und damit einen Ausgleich zu den Anspruchszinsen erreichen können, wenn eine solche Veranlagung zu einem höheren Zinssatz als demjenigen der Anspruchszinsen möglich gewesen wäre.

Dass es zu vom Gesetzgeber in Ansehung des § 27 Abs. 1 VwGG nicht beabsichtigten Verzögerungen bei den die letztendlich gutgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten betroffen habenden Berufungsverfahren gekommen sei, zeige die folgende, diese Abgabenschuldigkeiten im Einzelnen hinsichtlich des Verlaufes der Berufungsverfahren darstellende Übersicht.

Die Berufung bezüglich Umsatzsteuer 1992, 1993 und 1995 der D-KG sei am 10. September 1998 beim Finanzamt eingebracht worden. Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GZ RV/559-15/05/99, datiere vom 31. Oktober 2000, sodass die Berufungsbehörde die ihr zustehende Entscheidungsfrist um rund 20 Monate überschritten habe. Diese Berufungsentscheidung sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0218, aufgehoben worden, das am 3. Dezember 2003 zugestellt worden sei. Der Unabhängige Finanzsenat als nunmehrige Berufungsbehörde hätte sohin in Ansehung des § 27 Abs. 1 VwGG sechs Monate, sohin bis 3. Juni 2004, Zeit gehabt, eine neuerliche Berufungsentscheidung zu erlassen. Tatsächlich sei die neuerliche Berufungsentscheidung allerdings erst am 27. Juni 2005 zur GZ RV/0773-W/05 erlassen worden, sodass der Unabhängige Finanzsenat die ihm gesetzlich zustehende Entscheidungsfrist um rund 13 Monate überschritten habe.

Auch diese Berufungsentscheidung sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. April 2008, 2005/13/0115, aufgehoben worden, die am 6. Mai 2008 zugestellt worden sei. Zur nochmaligen Entscheidung wäre dem Unabhängigen Finanzsenat sohin eine Frist bis 6. November 2008 zur Verfügung gestanden; tatsächlich sei erst am 3. Mai 2010 zur GZ RV/1365-W/08 die bislang letzte, wenngleich neuerlich vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2010/13/0106 in Beschwerde gezogene Berufungsentscheidung erlassen worden, sodass der Unabhängige Finanzsenat hier die ihm zur Verfügung stehende Entscheidungsfrist um rund 18 Monate überschritten habe.

Insgesamt habe die Berufungsbehörde also bei den drei von ihr zu erlassenden Entscheidungen die gesetzlich zur Verfügung stehenden Entscheidungsfristen um rund 51 Monate überschritten. Damit sei ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis insofern eingetreten, als die letztendliche Abgabengutschrift erst mit Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2010 festgesetzt worden sei. Bei gesetzeskonformem Verfahrensverlauf, also jeweils fristgerechter Entscheidung der Berufungsbehörde, hätte diese Entscheidung sohin um

rund 51 Monate früher, sohin spätestens am 3. Februar 2006, vorliegen müssen, sodass die Abgabengutschrift im Sinne der vorstehenden Ausführungen bereits im Februar 2006 hätte erfolgen müssen und spätestens ab 1. März 2006 zur Tilgung der Einkommensteuerschuldigkeiten 2004 bis 2006 bzw. alternativ zur Veranlagung mit einem höheren Zinssatz als demjenigen der Anspruchszinsen zur Verfügung gestanden wäre.

Die Berufung bezüglich Umsatzsteuer 1996 der D-KG sei am 28. Juli 1999 beim Finanzamt eingebbracht worden. Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats, GZ RV/0774-W/05, datiere vom 27. Juni 2005, sodass die Berufungsbehörde die ihr zustehende Entscheidungsfrist um rund 65 Monate überschritten habe.

Diese Berufungsentscheidung sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. April 2008, 2005/13/0116, aufgehoben worden, die am 6. Mai 2008 zugestellt worden sei. Zur nochmaligen Entscheidung wäre dem Unabhängigen Finanzsenat sohin eine Frist bis 6. November 2008 zur Verfügung gestanden; tatsächlich sei erst am 3. Mai 2010 zur GZ RV/1365-W/08 die bislang letzte, wenngleich neuerlich vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2010/13/0106 in Beschwerde gezogene Berufungsentscheidung erlassen worden, sodass der Unabhängige Finanzsenat hier die ihm zur Verfügung stehende Entscheidungsfrist um rund 18 Monate überschritten habe.

Insgesamt habe die Berufungsbehörde also bei den beiden von ihr zu erlassenden Entscheidungen die gesetzlich zur Verfügung stehenden Entscheidungsfristen um rund 83 Monate überschritten. Damit sei ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis insofern eingetreten, als die letztendliche Abgabengutschrift erst mit Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2010 festgesetzt worden sei. Bei gesetzeskonformem Verfahrensverlauf, also jeweils fristgerechter Entscheidung der Berufungsbehörde, hätte diese Entscheidung sohin um rund 83 Monate früher, sohin spätestens am 3. Juni 2003 vorliegen müssen, sodass die Abgabengutschrift im Sinne der vorstehenden Ausführungen bereits im Juni 2003 hätte erfolgen müssen und spätestens ab 1. Juli 2003 zur Tilgung der Einkommensteuerschuldigkeiten 2004 bis 2006 bzw. alternativ zur Veranlagung mit einem höheren Zinssatz als demjenigen der Anspruchszinsen zur Verfügung gestanden wäre.

Bezüglich der Berufung gegen die Einkommensteuer 1993 des Bw sei die Berufung gegen den Feststellungsbescheid der D-KG am 10. September 1998 beim Finanzamt eingebbracht worden. Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GZ RV/559-15/05/99, datiere vom 31. Oktober 2000, sodass die Berufungsbehörde die ihr zustehende Entscheidungsfrist um rund 20 Monate überschritten habe.

Diese Berufungsentscheidung sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, aufgehoben worden, das am 3. Dezember 2003 zugestellt worden sei. Der Unabhängige Finanzsenat als nunmehrige Berufungsbehörde hätte sohin in Ansehung des § 27 Abs. 1 VwGG sechs Monate, sohin bis 3. Juni 2004, Zeit gehabt, eine neuerliche Berufungsentscheidung zu erlassen. Tatsächlich sei die neuerliche Berufungsentscheidung allerdings erst am 22. Februar 2006 zur GZ RV/0354-W/06 erlassen worden, sodass der Unabhängige Finanzsenat die ihm gesetzlich zustehende Entscheidungsfrist um rund 20 Monate überschritten habe.

Auch diese Berufungsentscheidung sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Jänner 2009, 2006/13/0062, aufgehoben worden, das am 9. Februar 2009 zugestellt worden sei. Zur nochmaligen Entscheidung wäre dem Unabhängigen Finanzsenat sohin eine Frist bis 9. August 2009 zur Verfügung gestanden; tatsächlich sei erst am 5. Mai 2010 zur GZ RV/0594-W/09 die entsprechende Berufungsentscheidung erlassen worden, sodass der Unabhängige Finanzsenat hier die ihm zur Verfügung stehende Entscheidungsfrist um rund 9 Monate überschritten habe.

Insgesamt habe die Berufungsbehörde also bei den drei von ihr zu erlassenden Entscheidungen die gesetzlich zur Verfügung stehenden Entscheidungsfristen um rund 49 Monate überschritten. Damit sei ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis insofern eingetreten, als die rechtsrichtige Feststellung der Einkünfte der D-KG für das Jahr 1993 erst mit Berufungsentscheidung vom 5. Mai 2010 erfolgt sei. Bei gesetzeskonformem Verfahrensverlauf, also jeweils fristgerechter Entscheidung der Berufungsbehörde, hätte diese Entscheidung sohin um rund 49 Monate früher, sohin spätestens am 5. April 2006 vorliegen müssen, sodass die Abgabengutschrift der Einkommensteuer 1993 des Bw wegen § 295 Abs. 1 iVm § 311 Abs. 2 BAO im Sinne der vorstehenden Ausführungen bereits spätestens im Oktober 2006 hätte erfolgen müssen und spätestens ab 1. November 2006 zur Tilgung der Einkommensteuerschuldigkeiten 2004 bis 2006 bzw. alternativ zur Veranlagung mit einem höheren Zinssatz als demjenigen der Anspruchszinsen zur Verfügung gestanden wäre.

Die bezüglich der Einkommensteuer 1998 des Bw relevante Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1997 der D-KG sei am 28. Juli 1999 beim Finanzamt eingebracht worden. Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats, GZ RV/0355-W/06, datiere vom 22. Februar 2006, sodass die Berufungsbehörde die ihr zustehende Entscheidungsfrist um rund 73 Monate überschritten habe.

Diese Berufungsentscheidung sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Jänner 2009, 2006/13/0063, aufgehoben worden, die am 9. Februar 2009 zugestellt worden sei. Der Unabhängige Finanzsenat hätte sohin in Ansehung des § 27 Abs. 1 VwGG

sechs Monate, sohin bis 9. August 2009, Zeit gehabt, eine neuerliche Berufungsentscheidung zu erlassen. Tatsächlich sei die neuerliche Berufungsentscheidung allerdings erst am 11. Mai 2010 zur GZ RV/1170-W/10 erlassen worden, sodass der Unabhängige Finanzsenat die ihm gesetzlich zustehende Entscheidungsfrist um rund 9 Monate überschritten habe.

Insgesamt habe die Berufungsbehörde also bei den beiden von ihr zu erlassenden Entscheidungen die gesetzlich zur Verfügung stehenden Entscheidungsfristen um rund 82 Monate überschritten. Damit sei ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis insofern eingetreten, als die letztendliche Abgabengutschrift erst mit Bescheid vom 23. Februar 2011 aufgrund der Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2010 festgesetzt worden sei. Bei gesetzeskonformem Verfahrensverlauf, also jeweils fristgerechter Entscheidung der Berufungsbehörde, hätte diese Entscheidung sohin um rund 82 Monate früher, sohin spätestens am 23. April 2004 vorliegen müssen, sodass die Abgabengutschrift im Sinne der vorstehenden Ausführungen bereits im April 2004 hätte erfolgen müssen und spätestens ab 1. Mai 2004 zur Tilgung der Einkommensteuerschuldigkeiten 2004 bis 2006 bzw. alternativ zur Veranlagung mit einem höheren Zinssatz als demjenigen der Anspruchszinsen zur Verfügung gestanden wäre.

Dies bedeute zusammengefasst, dass ein Betrag von € 8.710,23 (entsprechend der Einkommensteuer 1998 des Bw und der Umsatzsteuer 1996 der D-KG) bei gesetzeskonformem Geschehensablauf bereits ab dem Beginn des Laufes der antragsgegenständlichen Anspruchszinsen, sohin bereits ab 1. Oktober 2005, zur Tilgung der Einkommensteuernachforderungen 2004 bis 2006 zur Verfügung gestanden wäre, ein weiterer Teilbetrag von € 50.917,05 (entsprechend den Umsatzsteuern 1992, 1993 und 1994 der D-KG) ab 1. März 2006 und schließlich ein weiterer Teilbetrag von € 40.796,65 (betrifft die Einkommensteuer 1993 des Bw) ab 1. November 2006.

Daher könne sachliche Unbilligkeit hinsichtlich der Einhebung der Anspruchszinsen 2004 insoweit nicht geltend gemacht werden, als der nachgeforderte Differenzbetrag den Betrag von € 8.710,23 übersteige und den Zeitraum vom 1. Oktober 2005 bis 28. Februar 2006 betreffe; von den Anspruchszinsen 2004 sei sohin die Einhebung eines Teilbetrages in Höhe von € 322,02 (Berechnung: € 31.158,15 abzüglich € 8.710,23, ergebe € 22.447,92, mal 151 Tage vom 1. Oktober 2005 bis 28. Februar 2006, mal 0,0095% Tageszinssatz) nicht sachlich unbillig, sodass die Einhebung von Anspruchszinsen 2004 mit dem verbleibenden Restbetrag von € 4.239,10 sachlich unbillig sei.

Was die Anspruchszinsen 2005 angehe, so sei darauf Bedacht zu nehmen, dass im Sinne der vorstehenden Ausführungen bei einem gesetzeskonformen Geschehensablauf bis 31. Oktober 2006 lediglich ein Betrag von € 59.627,28 zur Tilgung der Einkommensteuernachforderungen

2004 und 2005 zur Verfügung gestanden wäre, sodass bis zum 31. Oktober 2005 ein Teilbetrag von € 18.014,87 der Einkommensteuernachforderung 2005 nicht hätte getilgt werden können und die diesen Teilbetrag betreffenden Anspruchszinsen 2005 für Oktober 2006 hinsichtlich ihrer Einhebung nicht sachlich unbillig seien. Dies betreffe Anspruchszinsen in Höhe von € 68,06 (Berechnung: € 18.014,87 mal 10 Tage mal 0,0109% Tageszinssatz zuzüglich € 18.014,87 mal 21 Tage mal 0,0128% Tageszinssatz), sodass ein hinsichtlich seiner Einhebung sachlich unbilliger Restbetrag der Anspruchszinsen 2005 in Höhe von € 5.022,54 verbleibe.

Da die Einkommensteuernachforderungen 2004 bis 2006 insgesamt einen Betrag von € 122.742,39 erreicht hätten, sich die zu Unrecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten aber lediglich auf € 100.423,93 beliefen, seien zwar die Einkommensteuernachforderungen 2004 und 2005 (€ 31.158,15 bzw. € 46.484,00) der Höhe nach zur Gänze in den zu Unrecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten gedeckt, nicht aber auch die Einkommensteuernachforderung 2006 in Höhe von € 45.100,24, die sohin nur mit einem Teilbetrag von € 22.781,78 oder zu 50,51% gleichfalls in den zu Unrecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten Deckung finde. Sohin werde nur hinsichtlich dieses Prozentsatzes die Nachsicht der Anspruchszinsen 2006 beantragt (Berechnung: € 2.713,63 mal 50,51%).

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 23. November 2012 hinsichtlich der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 10.632,28 ab.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte der Bw vor, dass unstrittig sei, dass die antragsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten derzeit hinsichtlich ihrer Einhebung gemäß § 212a BAO ausgesetzt seien.

Entgegen der in der Begründung des angefochtenen Bescheides zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht des Finanzamtes stehe eine solche Aussetzung der Einhebung jedoch einer Abgabennachsicht nicht entgegen. Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung habe nämlich mit der aufgrund der bewilligten Aussetzung der Einhebung derzeit nicht gegebenen Vollstreckbarkeit nichts zu tun.

Dies könne schon aus Rz 1631 RAE insoweit abgeleitet werden, als die Legitimation zur Antragstellung für eine Nachsicht bereits dann gegeben sei, wenn die Abgabe einem Abgabepflichtigen gegenüber fällig geworden sei. Wie auch in Rz 486 RAE expressis verbis ausführt werde, bedeutet die Aussetzung der Einhebung lediglich einen Zahlungsaufschub, die Fälligkeit werde jedoch nicht verschoben.

Darüber hinaus ergebe sich die Rechtsirrigkeit dieser Rechtsansicht auch aus § 236 Abs. 2 BAO, aus welchem abgeleitet werden könne, dass auch für bereits entrichtete

Abgabenschuldigkeiten die Nachsicht beantragt und bewilligt werden könne; auch bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten seien aber nicht (mehr) vollstreckbar, sodass die Ansicht, wonach die Vollstreckbarkeit notwendiges Element der Unbilligkeit und damit der Möglichkeit einer Nachsichtsgewährung wäre, auch aus diesem Grund offenbar falsch sei.

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 anormalen 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 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 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 wurden infolge der am 4. Oktober 2006, 10. Oktober 2007 und 7. August 2008 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärungen für die Jahre

2004 bis 2006 mit Bescheiden vom 18. November 2008 erstmalig die Einkommensteuer für diese Jahre mit € 31.158,15, € 46.484,00 und € 62.100,24 festgesetzt, sodass hinsichtlich der dadurch bewirkten Differenzbeträge von € 31.158,15, € 46.484,00 und € 45.100,24 Anspruchszinsen in Höhe von € 4.561,12, € 5.090,60 und € 2.713,63 vorzuschreiben waren.

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-Kommentar³, § 205 Tz. 4).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Einhebung der Anspruchszinsen unabhängig davon, welche steuerrechtlich relevanten Sachverhalte zu den Einkommensteuernachforderungen geführt haben, ein vom Gesetzgeber – nach der Bestimmung des § 205 Abs. 3 BAO für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten - 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. Auch stehen diesen Anspruchszinsen infolge der wesentlich späteren Festsetzung und Entrichtung der Einkommensteuer auch Zinserträge bzw. bei Fremdfinanzierung Zinsersparnisse bei Kreditinstituten gegenüber.

Sofern der Bw den außergewöhnlichen Geschehensablauf, der ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis nach sich gezogen habe, in einer außerordentlich langen Verfahrensdauer erblickt, ist dem vorerst zu entgegnen, dass diese Berufungsverfahren die Einkommensteuer 1993 und 1998 des Bw sowie betreffend die Umsatzsteuer 1992, 1993, 1995 und 1996 der D-KG betreffen, die in keinem Zusammenhang mit der Einhebung der antragsgegenständlichen Anspruchszinsen stehen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4.4.1989, 88/14/0245) können gemäß § 236 Abs. 1 BAO für die Unbilligkeit der Einhebung nur Umstände von Bedeutung sein, die die Einhebung der Abgaben betreffen. Zudem kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.11.1989, 88/15/0121) grundsätzlich allein aus einer längeren Verfahrensdauer, selbst wenn diese sachlich nicht gerechtfertigt ist, für die Frage der Billigkeit im Nachsichtsverfahren nichts abgeleitet werden.

Wie den umfangreichen Ausführungen des Nachsichtsantrages und insbesondere dem Hinweis auf die Einführung des § 205a BAO durch BGBI I 2011/76 zu entnehmen ist, erblickt der Bw

die sachliche Unbilligkeit in Wahrheit darin, dass für seine Einkommensteuernachforderungen 2004 bis 2006 Anspruchszinsen zur Vorschreibung gebracht wurden, während hinsichtlich seiner zu Unrecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten im selben Zeitraum keine Verzinsung erfolgte.

Dass darin (nicht entrichtete Abgabenschuldigkeiten werden verzinst, zu Unrecht entrichtete Abgabenschuldigkeiten jedoch nicht) eine Ungerechtigkeit zu erblicken ist, die mit der Einführung des § 205a BAO durch BGBl I 2011/76 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2012 beseitigt wurden, mag zutreffen, doch handelt es sich hierbei um einen Ausfluss materiellrechtlich legislatorisch bedingter Unzulänglichkeiten (Ungerechtigkeiten), welche keine Unbilligkeiten iSd des § 236 BAO sind (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 236 Tz 13).

Daran vermag auch das behauptete zusätzliche Vorliegen eines außergewöhnlichen Geschehensablaufes, der ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis nach sich gezogen habt, nichts zu ändern, zumal dieser – wie bereits ausgeführt wurde - in keinem Zusammenhang mit der Einhebung der antragsgegenständlichen Anspruchszinsen stehen.

Die umfangreichen Ausführungen hinsichtlich der außerordentlich langen Dauer der Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer 1992, 1993, 1995 und 1996 der D-KG und Einkommensteuer 1993 und 1998 des Bw übersehen, dass der außergewöhnliche Geschehensablauf eine vom Steuerpflichtigen auf nicht beeinflussbare Weise nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld auslösen muss, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Die vom Bw zur Darlegung einer sachlichen Unbilligkeit vorgebrachte außerordentlich lange Dauer der Verfahren betrifft hingegen jedoch Berufungsverfahren, die zu Abgabenminderungen (Gutschriften) führten.

Auch stand es in der Ingerenz des Bw, sowohl die lange Verfahrensdauer durch Einbringung einer Beschwerde gemäß Art 132 B-VG beim Verwaltungsgerichtshof als auch die Entrichtung unrechtmäßiger Abgabenschuldigkeiten durch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zu verhindern.

Die im vorliegenden Fall vorgetragenen Umstände übersteigen somit nicht das normale Ergebnis der allgemeinen Rechtslage; sie lassen angesichts der Funktion der Anspruchsverzinsung eine anormale Belastungswirkung oder einen atypischen Vermögenseingriff im Sinne eines vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnisses nicht erkennen.

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 29. April 2013