



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma S-GmbH, vertreten durch L, vom 22. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Dezember 2004 zu StNr. 000/0000 betreffend Nachsicht von Anspruchszinsen gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 16.11.2001 wurde die Berufungswerberin zur Körperschafts- und Umsatzsteuer für das Jahr 2000 veranlagt. Bei der Umsatzsteuer wurden Vorsteuern, die nach Ansicht des Finanzamtes auf gemäß § 12 KStG nicht abzugsfähige Bewirtungsaufwendungen entfielen, nicht anerkannt. Gegen den Umsatzsteuerbescheid wurde mit Eingabe vom 26.11.2001 Berufung erhoben. Am 28.1.2002 wurde diese Berufung ergänzt, und Vorsteuern für ein betrieblich genutztes Kraftfahrzeug geltend gemacht. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer erfolgte erklärungskgemäß.

Auch im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 17.3.2003 wurden geltend gemachte Vorsteuern aus dem angeführten Grund nicht anerkannt. Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 24.3.2003 Berufung erhoben. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer erfolgte erklärungskgemäß.

Den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide gab das Finanzamt mit Berufungsvor-entscheidungen vom 11.5.2004 teilweise statt. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 ergab sich eine Gutschrift von 3.549,85 €, bei der Umsatzsteuer 2001 eine Gutschrift von 3.321,08 €.

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen aus der (teilweisen) Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuern berücksichtigte das Finanzamt in gemäß § 293b BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheiden vom 14.6.2004. Aus diesen ergaben sich Nachforderungen in Höhe von 2.693,26 € (2000) und 1.129,19 € (2001).

Hinsichtlich dieser Nachforderungen wurden mit Bescheiden vom 14.6.2004 Anspruchszinsen in Höhe von 305,08 € (betreffend Körperschaftsteuer 2000) und 73,69 € (betreffend Körperschaftsteuer 2001) festgesetzt.

Gegen diese Anspruchszinsenbescheide wurde mit Eingabe vom 22.6.2004 Berufung erhoben. Auf Grund der Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 in Bezug auf EU-Rechtswidrigkeiten (Besteuerung von Kleinbussen und Repräsentationsaufwendungen) wären der Berufungswerberin Umsatzsteuergutschriften für die genannten Jahre zu Teil geworden. Diese hätten wiederum zu Körperschaftsteuernachzahlungen für diese Jahre geführt. Da das Verschulden der verspäteten KÖSt-Zahlungen jedoch auf Grund der langen Verfahrensdauer nicht auf Seiten der Berufungswerberin liege, könne ihr auch keine Säumigkeit zur Last gelegt werden. Alternativ dazu werde der Antrag auf Abschreibung der Anspruchszinsen gemäß § 236 BAO gestellt. Da die "Erhebung" (gemeint wohl: Einhebung) von Anspruchszinsen in diesem Falle sachlich unbillig wäre, da vom Gesetzgeber eine derartige Konstellation (USt-Guthaben verursacht KÖSt-Nachzahlung) nicht beabsichtigt sein könne, werde beantragt, die Anspruchszinsen von insgesamt 378,77 € abzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.8.2004 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide ab. Die Anspruchszinsen sollten (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzungen ergeben. Entscheidend sei die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO sei es daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabefestsetzung früher oder später erfolgt sei. Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergebe, sei es bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabefestsetzung unrichtig gewesen sei.

Das eventualiter gestellte Nachsichtsansuchen wies das Finanzamt mit Bescheid vom 15.12.2004 ab. In der Begründung wurde auf den Normzweck des § 205 BAO verwiesen. Mögliche Zinsvorteile sollten unabhängig davon ausgeglichen werden, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde oder des Abgabepflichtigen am Zeitpunkt der Abgabefestsetzung vorliegen. Es sei daher unerheblich, ob und aus welchen Gründen eine Abgabefestsetzung sehr früh oder sehr spät erfolgt sei. Der Abgabepflichtige könne Anspruchszinsen auch durch die Entrichtung von Anzahlungen verhindern. Da im gegenständlichen Fall die Festsetzung der

Anspruchszinsen dem Normzweck des § 205 BAO nicht widersprechen, liege eine sachliche Unbilligkeit nicht vor.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 22.12.2004 Berufung erhoben. Im gegenständlichen Fall gehe es nicht um die Frage des Verschuldens, sondern um eine Körperschaftsteuernachzahlung aufgrund einer Umsatzsteuergutschrift, die wiederum durch Stattgabe von Berufungen gegen EU-widrige Umsatzsteuerbescheide ausgelöst worden sei. Die "Unbilligkeit dieser Vorschrift" liege nun darin, dass der Gesetzgeber nicht beabsichtigt haben könne, dass ein Abgabepflichtiger hohe Beträge an zu Unrecht vorgeschriebener Umsatzsteuer durch mehrere Jahre hindurch "der Finanz" zur Verfügung stelle, und auf der anderen Seite bei der aus der Geltendmachung seiner Rechte resultierenden Körperschaftsteuernachzahlung für einen wesentlich geringeren Betrag Anspruchszinsen zu entrichten habe. Da im Normalfall die Umsatzsteuer einen Durchlaufposten darstelle, sei eine Verquickung zwischen nicht der Anspruchsverzinsung unterliegenden Umsatzsteuersachverhalten und jenen der Körperschaftsteuer nicht gegeben. Gerade aber in Bereichen, wo die Vorsteuer nach innerstaatlichem Recht einem Abzugsverbot unterliege, aber aufgrund von teilweise EU-widrigen Bestimmungen eine Abzugsfähigkeit gegeben sei, ergäben sich ertragsteuerliche Auswirkungen. In Folge dieser Konstellation liege eine sachliche Unbilligkeit vor, und seien die Anspruchszinsen daher abzuschreiben.

Nach Durchführung einer Außenprüfung waren am 13.12.2004 unter Wiederaufnahme der Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide für die gegenständlichen Jahre 2000 und 2001 sowie weitere Anspruchszinsenbescheide ergangen. Für 2000 ergaben sich Gutschriftszinsen in Höhe von 243,82 €, für 2001 weitere Nachforderungszinsen von 116,79 €.

Am 6.7.2005 legte das Finanzamt die Berufung gegen den abweislichen Nachsichtsbescheid dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Die nachsichtsgegenständlichen Anspruchszinsen wurden zwischenzeitig entrichtet.

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 der Lage des Falles unbillig wäre.

Diese Bestimmung findet gemäß § 236 Abs. 2 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

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

Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Nach Ansicht der Berufungswerberin sei in der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Anspruchszinsen eine sachliche Unbilligkeit zu erblicken. Eine solche liegt nach der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes vor, 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 offenbare 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 (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Dagegen liegt eine sachliche Unbilligkeit nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (Ritz, BAO³, § 236 Tz 13 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinn des § 236 BAO.

Zweck der Anspruchszinsen ist es, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen ergeben. Der Gesetzgeber hat Anspruchszinsen nur für Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgesehen, nicht dagegen für Umsatzsteuer. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (311 BlgNR 21. GP) wird dazu ausgeführt, dass die Beschränkung auf Einkommen- und Körperschaftsteuer insbesondere deshalb erfolgt sei, 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 falle.

Der Umstand, dass Gutschriften aus spät erfolgten Umsatzsteuerveranlagungen nicht verzinst werden, ist daher lediglich eine Auswirkung genereller Normen, die keine sachliche Unbilligkeit zu begründen vermag. Dabei macht es keinen Unterschied, ob eine Erstveranlagung spät erfolgt ist, oder sich ein Berufungsverfahren gegen einen Erstbescheid über einen langen Zeitraum hinzieht, und es erst nach dessen Abschluss zu den angestrebten Umsatzsteuer-

gutschriften kommt. Vom Gesetzgeber wurde bewusst auf eine Verzinsung von Umsatzsteuergutschriften verzichtet. Er hat daher in Kauf genommen, dass unter Umständen zu Unrecht festgesetzte Umsatzsteuer erst nach Jahren unverzinst zurückerstattet wird.

Ein Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Er ist daher aus diesem Grund nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Abgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO³, § 205 Tz 33 f). Für den Zinsenbescheid ist daher nicht entscheidend, welche steuerrechtlich relevanten Sachverhalte zu den Nachforderungen im zugrunde liegenden Abgabenbescheid geführt haben. Ob die zu Körperschaftsteuernachforderung führenden Sachverhalte ihre Wurzel daher allein im Ertragsteuerrecht oder wie im gegenständlichen Fall in der Umsatzsteuer haben, ist für den Zinsenbescheid ohne Bedeutung. Wird daher etwa bei einem Kraftfahrzeug der Vorsteuerabzug zuerkannt, sind die sich daraus ergebenden ertragsteuerlichen Konsequenzen (Höhe der Anschaffungskosten für die AfA-Bemessungsgrundlage, Angemessenheitsprüfung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG, Ausmaß des als Betriebsausgabe neben der AfA anzusetzenden Fahrzeugaufwandes) nur eine Folge der jeden Abgabepflichtigen in dieser Situation treffenden Rechtslage. Gleiches gilt bei Bewirtungsspesen. Dass diese ertragsteuerlichen Auswirkungen des "unverzinst" spät zuerkannten Vorsteuerabzuges zu Körperschaftsteuernachforderungen führen können, die gemäß § 205 BAO der Anspruchsverzinsung unterliegen, kann daher insgesamt gesehen nicht als ungewöhnliches Entstehen einer Abgabenschuld, das zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt, qualifiziert werden. Es liegt auch kein außergewöhnlicher Geschehensablauf vor, der eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hätte, die unproportional zum auslösenden Sachverhalt wäre, sodass aus diesen Gründen keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der gegenständlichen Anspruchszinsen im Sinne des § 236 BAO angenommen werden konnte.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass die Anspruchszinsen je ihre Festsetzung auslösenden Bescheid *jeweils eine* Abgabe sind. Ihre Höhe wird durch einen weiteren Zinsenbescheid (z.B. als Folge einer Änderung des Veranlagungsbescheides) nicht berührt (vgl. auch dazu die bereits zitierten erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage). Die nachsichtsgegenständlichen Anspruchszinsen erfuhren daher durch die in weiterer Folge ergangenen Zinsenbescheide vom 13.12.2004 keine Änderung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. März 2006