



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Peter Rudolf & Partner, Wirtschaftstreuhänder, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, 1030 Wien, Esteplatz 3/9, vom 10. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 27. Oktober 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2009 stellte die Berufungswerberin (Bw.) den Antrag, die mit Bescheid vom 26. August 2009 festgesetzten Anspruchszinsen zur Einkommensteuernachforderung 2004 in Höhe von € 1.744,46 gemäß § 236 BAO durch Abschreibung nachzusehen.

Die Steuererklärungen 2004 seien am 30. Juni 2006 eingereicht worden. Da die Veranlagung vom Berufungsverfahren für das Jahr 2001 indirekt abhängig gewesen sei, sei vom Finanzamt mit der Ausfertigung des Bescheides 2004 bis zur Erledigung der Berufung 2001 durch den UFS zugewartet worden. Mit Bescheid vom 31. Juli 2009 sei der Berufung gegen den Bescheid 2001 vollinhaltlich stattgegeben worden. Danach sei die Veranlagung 2004 erklärungsgemäß am 26. August 2009 durchgeführt worden.

Die Verzögerung sei damit nicht im Bereich der Bw. gelegen.

Aus der Einkommensteuer habe sich eine Nachforderung von € 10.921,97 gegeben und aus der Umsatzsteuer eine Gutschrift von € 7.313,16. Somit habe die Abgabennachforderung für das Jahr 2004 per Saldo € 3.608,81 betragen.

Die volle Entrichtung der Einkommensteuer trotz der zu erwartenden Gutschrift aus der Umsatzsteuer würde eine ungebührliche Härte für die Bw. darstellen, sodass um Abschreibung der Anspruchszinsen 2004 ersucht werde.

Bei einem üblichen Veranlagungsfortgang, mit dem die Bw. habe rechnen können, hätte der Bescheid 2004 im Juli 2006 ergehen müssen. Es wären daher maximal Anspruchszinsen für den Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 30. Juni 2006 angefallen.

Die Verzögerung sei nicht im Bereich der Bw. gelegen. Die zwischenzeitige Entrichtung der Einkommensteuer 2004 trotz Umsatzsteuergutschrift im gleichen Jahr hätte zu einem wirtschaftlichen Missverhältnis geführt.

Aufgrund der vorliegenden Unbilligkeit der Abgabeneinhebung werde um Nachsicht und Abschreibung der Anspruchszinsen ersucht.

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2009 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte dazu begründend aus, dass die zur Nachsicht beantragten Anspruchszinsen eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage darstellen würden und im Falle von Nachzahlungen durch rechtzeitige Leistung von Anzahlungen gemäß § 205 Abs. 3 BAO verhindert oder vermindert werden könnten, weshalb eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliege.

Aber auch eine persönliche Unbilligkeit erscheine nicht gegeben, da aufgrund der Aktenlage nicht anzunehmen sei, dass gerade die Einziehung eines Nebenanspruches in Höhe von € 1.744,46 auf den am Abgabenkonto aushaftenden Abgabenrückstand die Existenz der Bw. gefährdet werden würde.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung wiederholte die Bw. zunächst ihr bisheriges Vorbringen und führte weiters aus, dass die sachliche Unbilligkeit schon darin zu erblicken sei, dass bei einem üblichen Veranlagungsvorgang das Finanzamt die Umsatzsteuergutschrift gegen die Einkommensteuernachforderungen verrechnen würde und sich eine Anzahlung überhaupt erübrigt hätte. Maximal wären die Anspruchszinsen für den Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 30. Juni 2006 angefallen.

Die Abweisung sei weiters damit begründet worden, dass für das Finanzamt eine persönliche Unbilligkeit nicht gegeben erscheine, da auf Grund der Aktenlage nicht anzunehmen sei, dass die Einziehung von Nebenansprüchen in Höhe von € 1.744,76 im Hinblick auf den Abgabenrückstand die Existenz der Bw. gefährden würde.

Hiezu sei auszuführen, dass dieser Rückstand aus den Veranlagungen der Jahre 1999, 2000, 2002 und 2003 vom November 2008 resultieren würde.

Gegen diese Bescheide sei eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Der Berufung gegen den Bescheid für das Jahr 2001 sei danach vollinhaltlich stattgegeben worden. Bei dieser positiven Berufungserledigung und bei den Bescheiden, gegen die Beschwerde erhoben worden sei, liege der gleiche Sachverhalt vor. Der Berufung gegen den Bescheid 2001 sei im Rahmen eines mündlichen Erörterungsgespräches stattgegeben worden. Es könne daher angenommen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof die angefochtenen Bescheide aufheben werde. Damit werde der derzeitige Gesamtrückstand, der für die Bw. sehr wohl existenzgefährdend sei, zur Gänze wegfallen. Die Verzögerung der Veranlagung sei nicht im Bereich der Bw. gelegen, weiters hätte die zwischenzeitige Entrichtung der Einkommensteuer 2004 trotz Umsatzsteuergutschrift im gleichen Jahr zu einem wirtschaftlichen Missverhältnis geführt.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur unter Veräußerung von Vermögen möglich wäre und zusätzlich diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme.

Eine sachliche Unbilligkeit 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).

Die Anspruchsverzinsung ist in § 205 BAO geregelt. Die derzeit gültige Fassung lautet auszugsweise:

(1) 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, sind 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).

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben.

Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen.

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

Den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (311 BlgNR 21. GP, 196) ist zu entnehmen, dass der Zweck der Anspruchszinsen nach dem Vorbild des § 233a der deutschen Abgabenordnung darin liegt, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen (nicht der Einreichung der Erklärungen) ergeben. Ansprüche auf Anspruchszinsen sollen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde an einer erst nach dem 1. Oktober des Folgejahres erfolgenden Abgabenfestsetzung entstehen.

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO sind daher weder Sanktion noch Druckmittel oder Strafe, sondern laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung. Vor diesem Hintergrund ist es nicht entscheidend, ob der typisierend unterstellte Zinsvorteil auf einer verspäteten Einreichung der Steuererklärung oder einer verzögerten Bearbeitung durch das Finanzamt beruht. Anspruchszinsen sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben (vgl. Ritz, BAO³, § 205 Tz 2). Die Bestimmung berücksichtigt sohin nicht die Gründe, aus welchen im Einzelfall Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, nicht bis 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres festgesetzt bzw. durch Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO entrichtet wurden. Insbesondere kommt es wie bereits erwähnt nicht auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen oder des Finanzamtes am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an. Damit hat der Gesetzgeber aber zu erkennen gegeben, dass er die Ursachen, die zur Abgabefestsetzung nach dem im § 205 BAO genannten Zeitpunkt geführt haben, im Anwendungsbereich dieser Bestimmung grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175; keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung von Anspruchszinsen, wenn die Abgabenbescheide nicht innerhalb der Frist des § 311 BAO erlassen wurden; vgl. auch Ritz, BAO³, § 205 Tz 3).

Davon abgesehen erscheint es durchaus zweckmäßig, dass das Finanzamt zur Vermeidung weiterer Rechtsmittel die Entscheidung über die Berufung für das Jahr 2001 durch den Unabhängigen Finanzsenat abgewartet hat.

Auch der Umstand, dass Gutschriften aus spät erfolgten Umsatzsteuerveranlagungen nicht verzinst, bzw. bei der Berechnung der Anspruchszinsen nicht berücksichtigt werden, ist lediglich eine Auswirkung genereller Normen, die keine sachliche Unbilligkeit zu begründen vermag.

Die im gegenständlichen Fall vorgetragenen Umstände übersteigen 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.

Die Einhebung der Anspruchszinsen könnte jedoch persönlich unbillig sein:

Diese liegt, wie bereits ausgeführt, insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgabe die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährden würde.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber.

Der Nachsichtswerber ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 Abs. 1 BAO bedeutsamen Umstände offenzulegen.

Zu diesen Umständen zählt auch die konkrete, ziffernmäßige Darstellung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Bw. einschließlich einer Auflistung sämtlicher Verbindlichkeiten.

Die aktuelle Einkommens- und Vermögenslage hat die Bw. nicht dargelegt.

Das Finanzamt führte im Bescheid vom 27. Oktober 2009 zur persönlichen Unbilligkeit aus, dass auf Grund der Aktenlage nicht anzunehmen sei, dass im Hinblick auf den am Abgabenkonto aushaftenden Gesamtrückstand nicht anzunehmen sei, dass gerade die Einhebung des nachsichtsgegenständlichen Betrages in Höhe von € 1.744,46 die Existenz der Bw. gefährden würde.

Die Bw. entgegnete in der Berufung, dass der Rückstand aus den Veranlagungen der Jahre 1999, 2000, 2002 und 2003 resultiere, diesbezüglich ein Verwaltungsgerichtshofverfahren anhängig sei, wobei die Bw. von einem Erfolg ausgehe, da der Berufung gegen den Bescheid des Jahres 2001 stattgegeben worden sei und der gleiche Sachverhalt wie im streitanhängigen. Der Gesamtrückstand, der für die Bw. sehr wohl existenzgefährdend sei, werde zur Gänze wegfallen.

Diesem Einwand ist zu entgegenzuhalten, dass bei der Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen stets die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bzw. der Rechtsmittelentscheidung zu berücksichtigen ist (VwGH 24.9.1986, 84/13/0151).

Die beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheide gehören nach wie vor dem Rechtsbestand an.

Der gesamte Abgabenrückstand beträgt derzeit € 151.065,22, ein weiterer Betrag in Höhe von € 16.687,34 ist gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt. Die Bw. hat selbst zugestanden, dass der derzeitige Gesamtrückstand existenzgefährdend ist.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine persönliche Unbilligkeit nicht zu unterstellen, wenn sich - zB in Anbetracht der Höhe der Überschuldung - an der Existenzgefährdung der Bw. nichts ändert, gleichgültig, ob die fraglichen Abgabenschuldigkeiten eingehoben oder nachgesehen werden. Vielmehr muss die

wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der gegenständlichen Abgaben gefährdet sein.

Angesichts des gesamten Abgabenrückstandes kann nicht davon gesprochen werden, dass die Existenz der Bw. gerade durch die Einbringung der nachsichtsgegenständlichen Anspruchszinsen gefährdet wird. Eine Nachsicht würde zu keiner wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Lage der Bw. führen.

Selbst wenn man dem Berufungsvorbringen folgt, dass die Bw. beim Verwaltungsgerichtshof obsiegen werde, wodurch der Gesamtrückstand wegfallen werde, kann mangels konkretem Vorbringen nicht erkannt werden, weshalb in diesem Fall die Bw. nach wie vor vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ausgeht.

Mangels Vorliegen der Voraussetzung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles konnte die beantragte Nachsicht daher nicht gewährt werden.

Wien, am 4. Juni 2010