

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden AA und die weiteren Senatsmitglieder BB, CC und DD im Beisein der Schriftführerin ZZ in der Beschwerdesache Bw, vertreten durch XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. August 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO in nichtöffentlicher Sitzung am 28. September 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorab ist festzuhalten, dass der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

1. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 26. März 2012 beantragte der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt: Bf.), ihm vorgeschriebene Anspruchszinsen in Höhe von 14.000,00 € gemäß § 236 BAO nachzusehen. Begründend führte er aus, der Erblasser sei am xx.xx.2005 verstorben und habe seinen drei Erben, zu denen auch der Bf. zähle, sein Vermögen, insbesondere sein Architekturbüro hinterlassen. In den darauffolgenden Monaten sei intensiv am wirtschaftlichen Fortbestand des Lebenswerkes des Erblassers gearbeitet worden und unter Berücksichtigung der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen, die steuerliche Aufgabebilanz mit Beginn des Jahres 2006 erstellt worden. Rechtzeitig zum 30. September 2007 (Beginn der Verzinsung von Nachzahlungen für 2006) hätten die Erben eine Akontozahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2006 in Höhe von jeweils 125.000,00 € im Ausmaß der errechneten Nachzahlung geleistet und eine

"einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung" beim Finanzamt eingereicht. Durch die rechtzeitige Einzahlung sei somit sichergestellt worden, dass schon sehr frühzeitig die Einkommensteuer im Zusammenhang mit dem Ableben des Erblassers abgegolten gewesen sei.

Bei der Erstellung der Steuererklärung 2006 sei im Bezug auf Bewertung von Grund und Boden bzw. beim Ansatz von Rückstellungsbeträgen für Schadensfälle und damit verbundenen Beratungsleistungen auch guten Gewissens auf die Ergebnisse der jeweiligen im Erbschaftsverfahren erstellten Gutachten zurückgegriffen worden.

Erst Mitte 2010 seien die letzten Einkommensteuerbescheide 2006 einzelner Erben ohne Beanstandung zugestellt worden. Und als niemand mehr damit gerechnet habe, habe sich im Dezember 2010 noch die Betriebsprüfung zu einer Prüfung des Jahres 2006 gemeldet.

Das Betriebsprüfungsverfahren habe bis Jänner 2012 gedauert und habe, nach zahlreichen Diskussionen und zeitraubenden Sachverhaltsdarstellungen, mit einem teilweisen Anerkennen der Rückstellungen für Schadensfälle und Rechtsberatung geendet. Insgesamt seien Rückstellungsbeträge in Höhe von rund 1.245.800.00 € jedoch nicht anerkannt worden. Dieser Umstand habe die Verlassenschaft massiv mit Steuer- und (Anspruchs-)Zinsennachzahlungen belastet. Exakt dies hätten die Erben von Beginn an verhindern wollen.

Vom Zeitpunkt der Einreichung der "einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung" im Herbst 2007 bis zum Ergehen der endgültigen Bescheide gegenüber den Erben Anfang 2012 seien somit rund viereinhalb Jahre vergangen. Die Streichung von dermaßen hohen Rückstellungsbeträgen am Ende dieses Zeitraumes sei nicht vorhersehbar gewesen und habe natürlich eine anormale Belastungswirkung für die Verlassenschaft und einen atypischen Vermögenseingriff bedeutet. Die Verlassenschaft habe gar keine Chance gehabt, die Anspruchszinsen durch Akontozahlungen gering zu halten, da sich das Prüfungsergebnis erst Ende November 2011 konkretisiert habe und da sei der höchstmögliche Berechnungszeitraum von 48 Monaten gemäß § 205 Abs. 2 BAO schon abgelaufen gewesen.

Weshalb die Behörde zwischen Herbst 2007 und Ende 2010 (Beginn der Betriebsprüfung) keine Anstalten gemacht habe, die eingereichten Steuererklärungen zu prüfen und zu veranlagern, sei aus heutiger Sicht nicht nachvollziehbar. Jedenfalls sei dieses Verfahren sehr außergewöhnlich verlaufen und habe für die Steuerpflichtigen eine nicht beeinflussbare und unerwartet hohe Anspruchszinsenschuld ausgelöst.

Die Vorschreibung der Anspruchszinsen sei sachlich unbillig, da durch die rechtswidrige Verletzung der Erledigungspflicht im Sinne des § 311 BAO im Zeitraum zwischen Herbst 2007 und Ende 2010 die Feststellungen der Betriebsprüfung am Ende des "48-Monate-Anspruchszinsberechnungszeitraumes" zu einer nicht vorhersehbaren Einkommensteuernachzahlung und in der Folge zu einer exorbitant hohen Vorschreibung an Anspruchszinsen geführt habe.

Ohne Zweifel seien die Anforderungen des § 236 Abs.1 BAO an die sachlich bedingte Unbilligkeit durch den langen Lauf des Verfahrens erfüllt. Als Folge davon sei die Höhe der Anspruchszinsen unproportional hoch und führe zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis.

Mit Bescheid vom 27. August 2012 wurde der Antrag um Bewilligung einer Nachsicht von Anspruchszinsen in Höhe von 13.987,23 € mit der Begründung abgewiesen, eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles sei eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, könnte die Einziehung nach der Lage des Falles unbillig sein.

In der fristgerechten Beschwerde wurde beantragt, dem Nachsichtersuchen insofern stattzugeben, als die Hälfte der festgesetzten Anspruchszinsen (konkret 6.993,62 € an Anspruchszinsen) nachgesehen werde. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Begründend wurde ausgeführt, die Begründung des angefochtenen Bescheides lasse einzelfallbezogene Umstände außer Betracht, welche nicht Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage seien. So sei dem Wortlaut des angefochtenen Bescheides nicht zu entnehmen, dass die Untätigkeit der Behörde (konkret des Finanzamtes Wiener Neustadt als Aussteller des Grundlagenbescheides) mitberücksichtigt worden sei. Diesbezüglich werde auch auf die Begründung in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Verschreibung von Anspruchszinsen vom 30. Mai 2012 verwiesen, wonach ein Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO ins Leere gegangen wäre, weil das Finanzamt Wiener Neustadt die Verspätung in der Erledigungspflicht offenbar nicht auf ein in seiner Sphäre vorliegendes, überwiegendes Verschulden zurückführe. Im Beschwerdefall zu berücksichtigen sei auch, dass die Verlassenschaft ihre Geldmittel für die Steuerzahlungen absolut risikolos und täglich fällig zu veranlagen gehabt habe, weil die vorliegende lange Verfahrensdauer eine Liquiditätsplanung nicht ermöglicht habe. Während die Verlassenschaft für ihre Geldmittel deshalb einen Zinssatz von bloß 1,5% bis 2,5% erzielt habe, seien Anspruchszinsen zwischen 2,38% und 5,19% verrechnet worden. Die Anspruchszinsenbelastung der Verlassenschaft sei somit doppelt so hoch gewesen wie ihr Zinsvorteil und habe in Höhe der Zinsdifferenz zu einem Vermögensnachteil geführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2013 wurde die Berufung abgewiesen. Unter Wiedergabe der zu § 236 BAO ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur wurde begründend ausgeführt, der die Anspruchszinsen regelnde § 205 BAO sei durch BGBl II Nr 142/2000 im Jahr 2000 eingeführt worden. Die Regelung solle nach den Gesetzesmaterialien Zinsvorteile bzw Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergäben (311 BlgNR 21. GP, 196). Für die Anwendung des § 205 sei daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabefestsetzung früher oder später erfolgt sei (vgl Ritz, SWK 2001, S. 27;

UFS 26.01.2004, RV/0344-S/03). Die Verzinsung unterscheide somit nicht, ob der Abgabepflichtige die Steuererklärung fristgerecht eingereicht habe oder ob die Festsetzung der Einkommensteuer wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Finanzamt sehr spät erfolgt sei. Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergebe, sei bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabefestsetzung unrichtig gewesen sei. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen komme es nicht an (vgl. Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 2ff). Eine Unbilligkeit der Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen liege daher nicht vor.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Beschwerdebegehren aufrecht erhalten. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Mit Schreiben vom 20. September 2017 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht, ob die Einbehaltung der gesamten, mit Bescheid vom 30. Mai 2012 festgesetzten und zur Gänze entrichteten Anspruchszinsen 2006 in Höhe von 13.987,23 € durch die Abgabenbehörde sachlich unbillig ist.

1. Sachverhalt

Das BFG geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2012 wurden gegenüber einer Erbengemeinschaft, der der Bf., seine Mutter und seine Schwester angehörte, abweichend von der Erklärung (erklärt wurden Einkünfte in Höhe von 1.484.087,40 €) auf der Grundlage der Feststellungen einer abgabenrechtlichen Prüfung Einkünfte in Höhe von 2.729.887,40 € festgesetzt. In der Folge wurde der gegenüber dem Bf. erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 13. Februar 2009 mit Bescheid vom 29. Februar 2012 gemäß § 295 Abs. 1 BAO insofern abgeändert, als nunmehr anstelle der bisher vorgeschriebenen Einkommensteuer von 135.954,25 € eine solche in Höhe von 239.898,43 € festgesetzt wurde. Die Einkommensteuernachforderung von 103.944,18 € führte zur Festsetzung von Anspruchszinsen in Höhe von 13.987,23 € mit Bescheid vom 30. Mai 2012. Die gänzliche Entrichtung der zur Hälfte nachzusehenden Anspruchszinsen erfolgte am 4. Juli 2012 (zum Zeitpunkt der Festsetzung der Anspruchszinsen wies das Abgabenkonto des Bf. ein Guthaben in Höhe von 4.443,00 € aus, der restliche Betrag von 9.544,23 € wurde dem Abgabenkonto am 4.7.2012 gutgeschrieben).

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf den vorgelegten Finanzamtsakt und auf den elektronischen Steuerakt.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit wurde nicht behauptet und kann, da die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen hat, außer Betracht bleiben (siehe dazu Ritz, BAO⁵, § 236, Tz 4).

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, 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. Der in der anormalen Belastungswirkung 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 nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 4.4.1996, 92/13/0309; VwGH 22.3.1995, 94/13/0264 und 0265; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062). Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt, für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte Vorsorge treffen müssen. Ist die Abgabeneinhebung im Einzelfall also nicht bloße Auswirkung oder Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges genereller Abgabennormen, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit sein.

Der Bf. sieht das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im Wesentlichen in einer überlangen Dauer des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 gegenüber einer aus ihm selbst, seiner Mutter und seiner Schwester bestehenden Erbengemeinschaft. Obwohl bereits am 30. September 2007 seitens der Erbengemeinschaft eine Erklärung betreffend "einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung" unter Beilage einer Aufgabebilanz beim zuständigen Finanzamt eingereicht wurde, ist erst viereinhalb Jahre danach, konkret am 26. Jänner 2012, nach Durchführung einer abgabenrechtlichen Prüfung ein Feststellungsbescheid erlassen worden. Zudem wurde die vom Bf. für 2006 zeitgleich mit der Einreichung der Erklärung betreffend "einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung" geleistete Akontozahlung an Einkommensteuer auf Basis der erklärten Werte errechnet.

Dass die für 2006 festgestellten Einkünfte infolge der Nichtanerkennung von Rückstellungen für Schadensfälle und Rechtsberatung in Höhe von 1.245.800,00 € wesentlich höher sind, hat sich erst im Zuge der Betriebsprüfung Ende November 2011 herausgestellt. Die vollständige Einhebung der sich aus der rechtswidrigen Verletzung der Entscheidungspflicht gemäß § 311 BAO im Zeitraum 01.10.2007 bis 30.09.2011

ergebende, vom Bf. nicht beeinflussbare und unerwartet hohe Anspruchszinsenschuld (doppelt so hoch als die von der Verlassenschaft erzielten Zinsen) ist aus seiner Sicht sachlich unbillig.

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz 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).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Gemäß § 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0175, ausgeführt hat, ist Zweck der mit BGBl I 2000/142 (Budgetbegleitgesetz 2001) eingeführten Gesetzesbestimmung des § 205 BAO der Ausgleich möglicher Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Entscheidend ist dabei die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen, nicht, ob tatsächlich Zinsen in Höhe der festgesetzten Anspruchszinsen lukriert werden konnten (siehe dazu UFS 5.2.2009, RV/3026-W/08; Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 2). § 205 BAO stellt daher weder auf einen tatsächlichen Vermögensvorteil ab noch werden die Gründe berücksichtigt, 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 entrichtet wurden. Insbesondere kommt es nicht auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an. Damit hat der Gesetzgeber aus der Sicht des Höchstgerichts zu erkennen gegeben, dass er die Ursachen, die zur Abgabentrückzahlung nach dem dort genannten Zeitpunkt geführt haben, im Anwendungsbereich des § 205 BAO grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat.

Dass im Beschwerdefall zwischen Einreichung der Erklärung betreffend "einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung" und der Bescheiderlassung mehr als viereinhalb Jahre liegen, und deshalb die gegenüber dem Bf. festgesetzte Einkommensteuernachforderung Anspruchszinsen in Höhe von 13.987,23 € zur Folge hatte, ist angesichts der Funktion der Anspruchsverzinsung somit nicht als anormale Belastungswirkung oder atypischer Vermögenseingriff im Sinne eines vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnisses zu werten (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175; VwGH 13.11.1989, 88/15/0121; UFS 7.3.2006, RV/0571-L/05; UFS 9.3.2007, RV/2323-W/05; UFS 5.2.2009, RV/3026-W/08; UFS 5.11.2009, RV/1383-L/08; UFS 21.5.2010, RV/0554-S/08; UFS 29.4.2013, RV/0307-W/13)

Mangels Vorliegens aller Nachsichtsvoraussetzungen des § 236 BAO verblieb daher kein Raum für eine Ermessensentscheidung.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung, ob die Einhebung von mehr als der Hälfte der beschwerdegegenständlich festgesetzten Anspruchszinsen unbillig ist, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. September 2017

