



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Roland Wegerer, Steuerberater, 1220 Wien, Schachnerstraße 20, vom 30. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 13. April 2004 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. April 2004 setzte das Finanzamt für das Jahr 2000 Anspruchszinsen in Höhe von € 8.221,19 fest.

Dagegen brachte der Berufungswerber (Bw.) das Rechtsmittel der Berufung ein. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. im Jahr 2000 wie in den Vorjahren Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Facharzt, und zwar als Einzelunternehmer sowie aus zwei Beteiligungen und er außerdem Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Spitalsarzt bezogen habe.

Am 31. Juli 2001 sei seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 durch seinen Steuerberater auf Grund einer vorzeitigen Abberufung durch das Finanzamt mit Frist 1. August 2001 eingereicht worden.

In dieser Einkommensteuererklärung seien seine Beteiligungseinkünfte aus zwei Gesellschaften mit dem Vermerk „Höhe unbekannt“ angeführt worden.

Am 6. August 2001 sei der Einkommensteuerbescheid 2000 unter Zugrundelegung der restlichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus nichtselbständiger Arbeit ergangen, wodurch sich eine Gutschrift der bezahlten Vorauszahlungen in Höhe von ATS 1,170.224,00 (€ 85.043,49) ergeben habe.

Durch die ebenfalls erfolgte Herabsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2001 hätte sich ein Gesamtguthaben in Höhe von ATS 2,715.274,00 (€ 97.326,66) ergeben.

Mit Ende September (Buchung mit 5. Oktober) 2001 sei unter gleichzeitiger Verwendung des Guthabens eine Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO für den Zeitraum 1-12/2000 in Höhe von ATS 3,275.000,00 (€ 238.003,53) erfolgt.

Am 26. März 2002 sei für das Jahr 2000 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid ergangen. Dieser habe jedoch nur eine der beiden Einkünfte aus Gesellschaftsverhältnissen enthalten. Bei der Berechnung der Abgabengutschrift sei die gesamte Anzahlung zur Anrechnung gebracht worden, wodurch sich ein Guthaben in Höhe von € 98.021,11 ergeben habe.

Dieses Guthaben sei auf dem Abgabenkonto bis zur Veranlagung der Einkommensteuer 2001 am 9. Jänner 2003 verblieben. Die Veranlagung für das Jahr 2001 habe unter Anrechnung einer geleisteten Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO eine Nachforderung in Höhe von € 98.543,40 ergeben, die gegen das bestehende Guthaben aufgerechnet worden sei.

Am 13. April 2004 sei für das Jahr 2000 ein gemäß § 295 Abs. 1 geänderter Einkommensteuerbescheid ergangen. Dieser habe nun auch die zweite der beiden Einkünfte aus Gesellschaftsverhältnissen enthalten. Bei der Berechnung der Abgabeforderung sei die bisher festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 149.675,23 berücksichtigt worden, wodurch sich eine Nachforderung in Höhe von € 98.068,35 ergeben habe.

Entsprechend den Bestimmungen des § 205 BAO ergebe sich die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Anspruchszinsen aus der Gegenüberstellung von festgesetzter Einkommensteuer unter Außerachtlassung von Anzahlungen mit den Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe.

Wie die vorstehenden Darlegungen zeigen würden, sei im vorliegenden Fall die Problematik dadurch entstanden, dass für das Jahr 2000 insgesamt drei Einkommensteuerbescheide ergangen seien.

Erstbescheid vom 6. August 2001, geänderte Bescheide vom 26. März 2002 und 13. April 2004.

Durch den ersten Bescheid seien die entrichteten Vorauszahlungen fast zur Gänze gutgeschrieben worden.

Entsprechend der gesetzlichen Regelung sei anschließend unter Verwendung dieses Guthabens sowie einer Zahlung eine fast die volle Nachforderung abdeckende Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO geleistet worden.

Mit dem zweiten Bescheid sei diese Anzahlung ebenfalls in ein Guthaben umgewandelt worden, welches unverändert auf dem Konto bis zum Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2001 verblieben sei. Eine Anzahlungswidmung für das Guthaben sei nicht vorgenommen worden.

Erst mit dem dritten Bescheid sei die Veranlagung für das Jahr 2001 vollständig gewesen und die Anspruchsverzinsung ausgelöst worden, die Gegenstand des Berufungsverfahrens sei.

Unter der Annahme, dass der Bescheid vom 13. April 2004 der einzige für 2000 ergangene Einkommensteuerbescheid wäre, stelle sich die Berechnung der Bemessungsgrundlage wie folgt dar:

Einkommensteuer 2000	€ 258.281,56
Anrechenbare Lohnsteuer	-€ 10.537,98
Festgesetzte Einkommensteuer 2000	€ 247.743,58
Vorauszahlungen laut Vorauszahlungsbescheid	-€ 94.736,31
Entrichtete Anzahlungen	-€ 152.960,03
Bemessungsgrundlage	€ 47,24

Die Größenordnung der vorstehend berechneten Bemessungsgrundlage würde gemäß den Bestimmungen des § 205 Abs. 2 BAO keine Festsetzung von Anspruchszinsen bewirken.

Ein gleichlautendes Ergebnis würde sich ergeben, wenn der Bescheid vom 26. März 2002 bereits alle Einkünfte des letzten Bescheides enthalten hätte, wie die nachfolgende Darstellung zeige:

Einkommensteuer 2000	€ 258.281,56
Anrechenbare Lohnsteuer	-€ 10.537,98
Festgesetzte Einkommensteuer 2000	€ 247.743,58
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-€ 9.692,81
Entrichtete Anzahlungen	-€ 238.003,53
Bemessungsgrundlage	€ 47,24

In der Einkommensteuererklärung 2000 vom 1. August 2001 habe der Bw. beide Beteiligungsverhältnisse mit dem damaligen Wissensstand angeführt. Seitens der Behörde seien Bescheide erlassen worden, die mit Ausnahme des letzten Bescheides unvollständige Einkünfte ausgewiesen hätten.

Nach Auffassung des Bw. habe der Gesetzgeber für derartige Fälle eine klare Vorgehensweise vorgesehen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO seien entrichtete Anzahlungen auf die Einkommensteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen habe, seien Anzahlungen gutzuschreiben. Die Gutschrift werde mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz seien noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Nach Dafürhalten des Bw. seien der erste und der letzte Satz der vorstehend angeführten Bestimmung auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

Im zweiten erlassenen Bescheid hätte entsprechend der Bestimmungen des § 205 Abs. 3 BAO letzter Satz, nur ein Teilbetrag der Anzahlung verrechnet werden können und zwar mit jenem Betrag, der der Nachforderung entsprochen hätte. Das wären € 139.982,42 gewesen. Mit dieser Vorgangsweise wären € 98.021,11 für den dritten Bescheid verrechenbar geblieben.

Eine allenfalls nicht zur Verwendung gelangende Anzahlung hätte ohnehin nach 42 Monaten zwingend gutgeschrieben werden müssen.

In keinem Fall hätten Anspruchszinsen verrechnet werden dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 vom Bw. ohne Ansatz der beiden Beteiligungseinkünfte eingereicht worden sei. Dadurch seien die bisher geleisteten Vorauszahlungen zum größten Teil wieder gutgeschrieben worden.

Am 5. Oktober 2001 sei eine Anzahlung gemäß § 205 Abs. 3 BAO in Höhe von € 238.003,53 geleistet worden. Diese Anzahlung sei dann mit dem ersten geänderten Bescheid vom 26. März 2002 gegenverrechnet worden. Dabei seien aber nur die Einkünfte aus einer Beteiligung in Ansatz gebracht worden. Vom Bw. sei jedoch noch immer die Bekanntgabe der tatsächlichen Einkünfte aus beiden Beteiligungen unterblieben.

Erst nach dem Einlangen der zweiten Benachrichtigung über die Höhe der zweiten Beteiligung seitens des zuständigen Finanzamtes hätte die tatsächliche Einkommensteuer für das Jahr 2000 im geänderten Bescheid gemäß § 295 BAO vom 13. April 2004 vorgeschrieben werden können.

Des Weiteren sei auch verabsäumt worden, wieder eine Anzahlung gemäß § 205 Abs. 3 BAO zu leisten, da dem Bw. ja bekannt hätte sein müssen, dass auf Grund des Bescheides und der Begründung nur ein Beteiligungsanteil angesetzt worden sei. Das verbliebene Guthaben sei

nicht für die noch ausstehende Nachzahlung für die Einkommensteuer 2000 verwendet, sondern mit einer Nachzahlung, resultierend aus der Einkommensteuer 2001, gegenverrechnet worden.

Gemäß Abs. 1 BAO seien Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder bisher festgesetzt gewesenen Abgaben für den Zeitraum ab dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides ergeben würden, zu verzinsen.

Gemäß § 205 Abs. 3 leg. cit. könne der Abgabepflichtige auch wiederholt auf Einkommensteuer Anzahlungen bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen würden für die Verrechnung nach § 214 BAO am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig gelten. Entrichtete Anzahlungen seien auf die Einkommensteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO werde die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen würden die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen nur insoweit vermindern, als sie entrichtet seien.

Aus dem Berufungsbegehren und dem Abgabenkonto ergebe sich die gemeldete Anzahlung vom 5. Oktober 2001 in Höhe von ATS 3.275.000,00 oder € 238.003,53. Diese sei auch entrichtet und von der Abgabenbehörde bei der Berechnung der Aussetzungszinsen (richtig wohl: Anspruchszinsen) entsprechend berücksichtigt worden. Durch den ersten geänderten Bescheid gemäß § 295 BAO sei die Anzahlung gegenverrechnet und der überschüssige Betrag als Gutschrift auf das Abgabenkonto gebucht worden. Dieses Guthaben sei nicht wieder als Anzahlung gemeldet, sondern zur Begleichung einer Abgabenschuld für die Einkommensteuer 2001 verwendet worden.

Daher sei die Berechnung unter Zugrundelegung der Nachforderung von € 98.068,36 gesetzeskonform und die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass in der Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober, eingelangt am 11. Oktober 2004, im ersten Absatz der Begründung ausgeführt werde:

„Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde von Ihnen ohne Ansatz der beiden Beteiligungseinkünfte eingereicht. Dadurch wurden die bisher geleisteten Vorauszahlungen zum größten Teil wieder gutgeschrieben.“

Hiezu sei festzustellen:

1. Die Einkommensteuererklärung 2000 sei infolge Abberufung durch die Finanzbehörde eingereicht worden.
2. die Erklärungen der Beteiligungseinkünfte seien nicht abberufen worden
3. es könne nicht auf Kosten des Abgabepflichtigen gehen, wenn die linke Hand nicht wisse, was die rechte tue.
4. zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen seien die Beteiligungseinkünfte noch nicht ermittelt gewesen.
5. Infolge dessen seien in der Einkommensteuererklärung 2000 die Beteiligungseinkünfte unter Bekanntgabe der Einkunftsquellen und deren Steuernummern mit dem damaligen Wissensstand – „Höhe unbekannt“ – angesetzt worden. Der von einem Steuerpflichtigen zu erbringenden Offenlegung sei damit in vollem Umfang Rechnung getragen worden.
6. Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, dass die Erklärung ohne Ansatz der beiden Beteiligungseinkünfte eingereicht worden sei, sei falsch.
7. Die österreichischen Steuergesetze würden eine amtswegige Ermittlung bei der Feststellung des Umfanges der Steuerpflicht festlegen.
8. Aus den Angaben in der Steuererklärung sei unmissverständlich zu entnehmen gewesen, dass die Größenordnung des steuerpflichtigen Einkommens nicht festgestanden, und nicht aus Verschulden des Steuerpflichtigen nicht bekannt gegeben worden sei.
9. Die amtswegige Ermittlung bedeute auch, dass von Amts wegen darauf zu achten sei, dass der Abgabepflichtige durch die Tätigkeit der Behörde nicht mit mehr Steuern belastet werde, als dies seinem Einkommen entspreche.
10. Wenn die Behörde trotz offenkundiger Unvollständigkeit der Bemessungsgrundlage dennoch einen (unvollständigen) Bescheid erstelle, verstoße sie gegen den vorgenannten Grundsatz, da es auch der Behörde bekannt sein hätte müssen, dass sich aus einem derartigen Vorgehen die Gefahr der Festsetzung von Anspruchszinsen ergebe.
11. Unter dem Lichte der vorstehenden Ausführungen halte der Bw. die beiden letzten Sätze des zweiten Absatzes „Dabei wurden aber nur die Einkünfte aus einer Beteiligung in Ansatz gebracht. Von Ihnen unterblieb noch immer jede Bekanntgabe der tatsächlichen Einkünfte aus beiden Beteiligungen“ für eine Unverschämtheit seitens der Behörde. Nur jemand, der nicht willens oder fähig gewesen wäre, die Angaben in der Erklärung zu lesen, könne diese Problematik verursachen.
12. Sich mit unqualifizierten Schuldzuweisungen an die Adresse des Steuerpflichtigen aus der amtswegigen Ermittlungspflicht zu stehlen, entspreche nicht der Gesetzeslage
13. Sollte das Vorgehen der Behörde und damit die Festsetzung der Anspruchszinsen wider Erwarten gesetzeskonform sein, ersuche der Bw. den UFS vorab eine Prüfung des § 205 BAO durch den Verfassungsgerichtshof auf Verfassungsmäßigkeit zu beantragen. Es könne

nämlich nicht sein, dass durch unvollständige Bescheide ein Steuerpflichtiger mit Anspruchszinsen bedroht werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, 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). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

Abs. 2: Die Anspruchszinsen betragen 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.

Abs. 3: Der Abgabepflichtige kann, 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.

Abs. 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.

Abs. 5: Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

Wie der Bw. selbst ausführt, erfolgte Ende September 2001 mit Buchungstag 5. Oktober 2001 unter gleichzeitiger Verwendung des auf dem Abgabenkonto befindlichen Guthabens eine Anzahlung für die Einkommensteuer 2000 in Höhe von ATS 3,275.000,00 im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO.

Auf Grund des geänderten Bescheides gemäß § 295 BAO vom 26. März 2002 wurde die Anzahlung im Ausmaß der Höhe der Nachforderung gegenverrechnet und der restliche Betrag in Höhe von € 98.021,11 am Abgabenkonto gutgeschrieben.

Der Bw. irrt, wenn er den Willen des Gesetzgebers so interpretiert, dass der Restbetrag in Höhe von € 98.021,11 für den dritten Bescheid herangezogen hätte werden müssen, da nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes entrichtete Anzahlungen auf die Einkommensteuerschuld (hier auf Grund des Bescheides vom 26. März 2002) anzurechnen und soweit keine Verrechnung zu erfolgen hat, die Anzahlungen gutzuschreiben sind.

Die Gutschrift des restlichen Betrages auf Grund des Bescheides vom 26. März 2002 erfolgte daher auf Grund der zwingenden Anordnung des § 205 Abs. 3 BAO 4. Satz, wonach, soweit keine Verrechnung zu erfolgen hat, die Anzahlungen gutzuschreiben sind.

Mittels neuerlicher Verrechnungsweise hätte eine Anzahlung bekannt gemacht und auf diese Weise eine anderwertige Verwendung des Guthabens verhindert werden können. Das für den gutgeschriebenen Betrag eine Verrechnungsweise zu Gunsten der Einkommensteuer 2000 erfolgt wäre, hat der Bw. nicht dargetan.

Nach den Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Gesetzesbestimmung (RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff.) entstehen Ansprüche auf Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde, daher geht auch das Verschuldensargument ins Leere, da die Festsetzung von Anspruchszinsen verschuldensunabhängig ist und allein von der zeitlichen Komponente, nämlich wann der Einkommensteuerbescheid dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurde, und von der Höhe des darin angeführten Nachforderungsbetrages abhängig ist.

Da zum Einen die Vorschreibung der Anspruchszinsen durch neuerliche Bekanntgabe von Anzahlungen auch nach Bekanntgabe des Bescheides vom 26. März 2002 möglich gewesen wäre und der Gesetzgeber für den Fall des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit die Möglichkeit einer Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO vorgesehen hat, wird der Anregung auf Beantragung einer Vorabüberprüfung der Bestimmung des § 205 BAO durch den Verfassungsgerichtshof nicht Folge geleistet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. März 2008