

GZ. RV/0417-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems an der Donau vom 6. November 2002 betreffend Anspruchszinsen für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. November 2002 setzte das Finanzamt in Folge einer Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit 52.552,63 € fest. Im Spruch dieses Bescheides wurde der Nachforderungsbetrag mit 4.236,82 € beziffert. Mit Bescheid

vom selben Tag wurden auf Grund dieses Nachforderungsbetrages Anspruchszinsen in der Höhe von 223,76 € vorgeschrieben.

Gegen den Anspruchszinsenbescheid er hob der Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung und begründete dieses damit, dass der Bescheid nicht berücksichtigt habe, dass während des größten Teiles des Zeitraumes, für den der Bw. mit Zinsen belastet worden sei, ein Guthaben auf seinem Abgabekonto vorhanden gewesen sei, das während des überwiegenden Teiles dieses Zeitraumes die verrechnete Abgabenschuld überstiegen habe. In der Folge stellte der Bw. den Kontoverlauf im Zeitraum 11. Dezember 2001 bis 11. Oktober 2002 dar und stellte den Antrag, die Anspruchszinsen diesem Kontoverlauf entsprechend herabzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass für die Einkommensteuer 2000 zwischen dem Erstbescheid vom 16.5.2001 und dem Bescheid vom 6. November 2002 keine Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs.3 BAO erfolgt seien. Es seien auch keine Verrechnungsweisungen bezüglich der zeitweise auf dem Abgabekonto vorhandenen Guthaben erteilt worden. Es sei daher – entgegen den Ausführungen des Bw. – eine Anwendung des § 205 Abs. 4 BAO nicht möglich. Eine gesetzliche Regelung, dass bestehende Guthaben "automatisch" bei der Berechnung von Anspruchszinsen zu berücksichtigen wären, existiere nicht.

Mit Vorlageantrag vom 7. Jänner 2003 beantragte der Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Antrag führte der Bw. aus, dass es genügen müsse, wenn in den Umsatzsteuervoranmeldungen bezüglich der Überschüsse "Verrechnungsanweisungen" erteilt würden; es treffe sohin die Behauptung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der Bw. habe keinerlei Verrechnungsweisungen erteilt, nicht zu. Er habe auf dem Formular für die Umsatzsteuervoranmeldung jeweils in der Rubrik für Verrechnungsanweisungen folgende Formulierungen gewählt: "zur Abdeckung der nächsten ESt-Zahlung", "für die nächsten ESt-Belastungen" und " Abdeckung der nächsten ESt-Zahllast". Selbst die von ihm einmal gewählte Formulierung "Abdeckung der im nächsten Monat fällig werdenden Abgaben" müsse als Verrechnungsanweisung hinreichen, weil dadurch die Absicht des Bw., wofür das Guthaben zu verwenden sei, hinreichend deutlich erkennbar gewesen sei, zumal dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen sei, dass auch das betroffene Jahr anzugeben wäre.

Richtig sei, dass das Gesetz von "Anzahlungen" spreche und es sich bei ihm um Überschüsse aus USt-Voranmeldungen gehandelt habe. Solche Überschüsse auf dem Abgabekonto zu belassen, habe – bei entsprechender "Verrechnungsanweisung" – die Wirkung einer

Anzahlung; denn es wäre nach Auffassung des Bw. ein sinnloser Formalismus zu verlangen, ein Abgabepflichtiger müsste sich zuerst diesen Betrag auszahlen lassen, um ihn dann wieder beim Finanzamt zur Einzahlung zu bringen. Die Berufungsvorentscheidung könne ohnedies keine Argumentation in diese Richtung anstellen. Wenn demnach eine "in Richtung Abdeckung von ESt-Belastungen" gehende Verrechnungsweisung auf dem in einem amtlichen Formular vorgesehenen Platz vorliege, dann seien die Voraussetzungen für die Berücksichtigung dieser Beträge bei der Berechnung der Anspruchszinsen gegeben.

Im Übrigen sage das Gesetz gar nicht, wann eine "Verrechnungsanweisung" bekannt zu geben sei. Nur bei Zahlungsbelegen würde sich dies aus der Natur der Sache ergeben, nicht aber bei gesonderten Schreiben. Nach allgemeinen Grundsätzen sei daher eine Verrechnungsanweisung bis zur Rechtskraft des bezüglichen Bescheides zuzulassen. Es müsse daher noch immer rechtzeitig sein, wenn der Bw. zusätzlich zu den bereits erteilten "Verrechnungsanweisungen" jetzt - nämlich im Vorlageantrag – noch zusätzliche "Verrechnungsanweisungen" erteile. Es seien daher folgende Überschüsse als Anzahlungen zu den ESt-Nachforderungen 1999, 2000, und 2001 zu betrachten:

November 2001	S 17.368,00
März 2002	€ 1.428,98
April 2002	€ 1.722,94
Juli 2002	€ 2.339,01
August 2002	€ 1.793,11

Außerdem erteile er die "Verrechnungsanweisung", die sich aus der Buchungsmittelung Nr 4 vom 24. 4.2002 ergebenden Guthaben von € 81,70 an USt und € 37.570,84 an ESt als Anzahlungen zu den ESt-Nachforderungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 zu verrechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten 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 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Gemäß Abs.3 leg. cit. kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekanntgeben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekanntgegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO wird die Anspruchsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Zufolge § 214 Abs.4 BAO können auf dem Zahlungsbeleg Verrechnungsweisungen für die in der genannten Gesetzesstelle angeführten Abgaben erteilt werden. Auch Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs. 3 leg. cit. können durch Verrechnungsweisung bekanntgegeben werden. Sinngemäß gilt dies für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung oder Abfuhr von Abgaben entstehen.

Wurde eine Verrechnungsweisung im Sinn des Abs. 4 erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind gemäß § 214 Abs. 5 BAO über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen. Dieser Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Dies gilt sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 irrtümlich nicht erteilt wurde.

Unstrittig ist, dass sich auf Grund des Einkommensteuerbescheides vom 6. November 2002 ein Nachforderungsbetrag in der Höhe von 4.236,83 € ergeben hat. Strittig ist, ob dieser Betrag – an den die Behörde bei Berechnung der Anspruchszinsen gebunden ist – durch bekanntgegebene und entrichtete Anzahlungen zu vermindern ist.

Nach dem Wortlaut des § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige dem Finanzamt Anzahlungen bekanntgeben. Diese Bekanntgabe ist an kein bestimmtes Formerfordernis gebunden und kann daher auch – darin ist dem Bw. beizupflichten – in Form einer Verrechnungsweisung

gemäß § 214 Abs. 4 erfolgen. Wenn der Abgabepflichtige mittels Verrechnungsweisung Anzahlungen bekanntgeben will, so haben diese Verrechnungsweisungen den Mindestforderungen des § 214 BAO zu entsprechen und haben dem Willen des Abgabepflichtigen eindeutig Ausdruck zu verleihen.

Aus dem vorgelegten Veranlagungsakt des Finanzamtes ergibt sich, dass der BW. im fraglichen Zeitraum von November 2001 bis November 2002 folgende Vermerke auf den Umsatzsteuervoranmeldungen mit Überschuss angebracht hat:

UVA 11/01, eingereicht am 11. Dezember 2001:

"Ich beantrage mit dem Überschuss die Zahllast für den Monat Oktober 2001 abzudecken und den sodann noch verbleibenden Rest auf laufender Rechnung zu belassen zur Abdeckung der Zahllasten der nächsten Monate."

UVA 3/02, eingereicht am 11. April 2002:

"Ich beantrage, den Überschuss zur Abdeckung der Zahllast für den Monat Februar 2002 zu verwenden und den Rest auf laufender Rechnung zu belassen zur Abdeckung der nächsten ESt-Zahlung."

UVA 4/02, eingereicht am 14. Juni 2002:

"Ich beantrage, den Überschuss auf laufender Rechnung zu belassen zur Abdeckung der Zahllast für den nächsten Monat und für die nächsten ESt-Belastungen."

UVA 7/02, eingereicht am 10. September 2002:

"Ich beantrage den Überschuss auf laufender Rechnung zu belassen zur Abdeckung der nächsten ESt-Belastung".

UVA 8/02, eingereicht am 11. Oktober 2002:

"Ich beantrage, den Überschuss auf laufender Rechnung zu belassen zur Abdeckung der nächsten ESt-Zahllast."

Keiner dieser Vermerke konnte oder musste vom Finanzamt als Bekanntgabe einer Anzahlung bzw. Entrichtung einer Anzahlung für die Einkommensteuer 2000 aufgefasst werden. Eine "Zahllast" oder "Belastung" kann für eine Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO nur entstehen, wenn diese Anzahlung als solche eindeutig bezeichnet oder sonst unzweifelhaft bekanntgemacht worden ist. Erst dadurch wird zufolge § 205 Abs. 3, 2. Satz BAO die Anzahlung fällig. Da dies unterblieben ist, durfte das Finanzamt daher zu Recht davon ausgehen, dass der Bw. mit seinen Vermerken die jeweils nächstfällige Einkommensteuervorauszahlung

mit dem Guthaben auf dem Abgabenkonto verrechnet haben wollte, was tatsächlich auch erfolgt ist.

Laut Kontoabfrage wurde der aus der UVA 11/01 resultierende Überschuss weisungsgemäß zur Abdeckung der Umsatzsteuerzahllast für Oktober 2001 (14.734,00 ATS) und zur teilweisen Abdeckung der Einkommensteuervorauszahlung für das erste Vierteljahr 2002 (1.262,18 €) verrechnet. Der mit UVA 3/02 angemeldete Überschuss in der Höhe von 1.428,98 € wurde weisungsgemäß mit der Zahllast gemäß UVA 2/02 (1.257,68 €) und teilweise (171,30 €) mit der Einkommensteuervorauszahlung für das 2. Vierteljahr 2002 verrechnet. Ebenso wurde der aus der UVA 4/02 resultierende Überschuss weisungsgemäß mit der Zahllast aus der UVA 5/02 verrechnet. Die aus den UVA 7/02 und 8/02 resultierenden Überschüsse wurden mit der am 15. November fälligen Einkommensteuervorauszahlung für das 3. Vierteljahr verrechnet. Da die auf Grund des Bescheides vom 6. November 2002 entstandene Nachforderung an Einkommensteuer für das Jahr 2000 erst am 13. Dezember fällig wurde, war die bereits am 15. November fällige Einkommensteuervorauszahlung die "nächste ESt-Belastung" bzw. "nächste ESt-Zahllast". Dem Bw. ist sohin durchaus darin beizupflichten, dass auf einer Umsatzsteuervoranmeldung eine Verrechnungsweisung erteilt werden kann. Wenn damit eine Anzahlung im Sinne des § 205 Abs.3 BAO entrichtet werden soll, so ist dies jedoch dezidiert und unzweifelhaft bekanntzumachen.

Nicht beigepflichtet werden kann den Ausführungen des Bw., wonach das Gesetz nicht sage, wann eine Verrechnungsweisung zu erteilen ist. Gemäß § 214 Abs. 4 BAO sind bei Zahlungen entsprechende Anweisungen über den Verwendungszweck "auf dem Zahlungsbeleg" bekanntzugeben. Sinngemäß gilt dies für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung oder Abfuhr von Abgaben entstehen. Verrechnungsweisungen betreffend die Verwendung von Gutschriften auf Grund einer Umsatzsteuervoranmeldung sind somit auf der Umsatzsteuervoranmeldung zu erteilen.

Allerdings können Verrechnungsweisungen im Sinne des Abs.4 leg.cit. innerhalb einer Frist von drei Monaten berichtigt werden, wenn **irrtümlich** eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angeben worden sind (§ 214 Abs. 5 BAO). Dass der Bw. bei Erteilung der Verrechnungsweisungen einem Irrtum erlegen wäre, wird von ihm jedoch weder behauptet noch glaubhaft gemacht.

Der angefochtene Bescheid ist sohin zu Recht ergangen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, 7. November 2003