



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vom 23. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. Februar 2009 betreffend Anspruchsziens (§ 205 BAO) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 14.10.2008 reichte der Berufungswerber elektronisch Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2003 und 2004 ein. In beiden Erklärungen wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht.

Mit Bescheiden vom 16.10.2008 erfolgten erklärungsgemäße Veranlagungen, aus denen sich Abgabengutschriften in Höhe von 303,20 € für das 2003 und 537,25 € für das Jahr 2004 ergaben.

Weiters setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 16.10.2008 für das Jahr 2004 Anspruchsziens in Höhe einer Gutschrift von 76,66 € fest. Bemessungsgrundlage für die Zinsenberechnung war die Einkommensteuergutschrift für dieses Jahr in Höhe von 537,25 €, die für den Zeitraum 1.10.2005 bis 22.10.2008 verzinst wurde. Für das Jahr 2003 wurden keine Anspruchsziens (Gutschriftsziens) festgesetzt, da dieselben den Bagatellbetrag im Sinne des § 205 Abs. 2 BAO in Höhe von 50 € nicht erreichten.

Mit Bescheiden vom 10.2.2009 hob das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 vom 16.10.2008 gemäß § 299 BAO auf, und erließ am selben Tag neue Sachbescheide, in denen der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr berücksichtigt wurde, da die steuerpflichtigen Einkünfte des (Ehe)partners des Berufungswerbers höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € seien.

Die Einkommensteuer für 2003 wurde unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer mit 209,29 € festgesetzt, sodass sich gegenüber der bisher festgesetzten Gutschrift von 303,20 € eine Abgabennachforderung von 512,49 € ergab.

Für das Jahr 2004 wurde die Einkommensteuer unter Anrechnung der vom Arbeitgeber einbehaltenden Lohnsteuer mit 244,82 € festgesetzt, sodass sich gegenüber der bisher festgesetzten Gutschrift von 537,25 € eine Abgabennachforderung von 782,07 € ergab.

Mit weiteren Bescheiden vom 10.2.2009 wurden Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004 in Höhe von 75,28 € und 121,59 € festgesetzt. Die Zinsen wurden dabei unter Zugrundelegung der Nachforderungen (Differenzbeträge) aus den Einkommensteuerbescheiden vom 10.2.2009 wie folgt berechnet:

Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahl Tage	Tages-zinssatz	Zinsen
01.10.2004 - 26.04.2006	512,49	573	0,0095	27,90
27.04.2006 - 10.10.2006	512,49	167	0,0109	9,33
11.10.2006 - 13.03.2007	512,49	154	0,0128	10,10
14.03.2007 - 31.03.2008	512,49	384	0,0142	27,95
Abgabenschuld				75,28
Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahl Tage	Tages-zinssatz	Zinsen
01.10.2005 - 26.04.2006	782,07	208	0,0095	15,45
27.04.2006 - 10.10.2006	782,07	167	0,0109	14,24
11.10.2006 - 13.03.2007	782,07	154	0,0128	15,42
14.03.2007 - 08.07.2008	782,07	483	0,0142	53,64
09.07.2008 - 14.10.2008	782,07	98	0,0156	11,96
15.10.2008 - 11.11.2008	782,07	28	0,0141	3,09
12.11.2008 - 09.12.2008	782,07	28	0,0127	2,78
10.12.2008 - 20.01.2009	782,07	42	0,0106	3,48
21.01.2009 - 10.02.2009	782,07	21	0,0093	1,53
Abgabenschuld				121,59

Gegen diese Anspruchszinsenbescheide wurde mit Eingabe von 23.2.2009 Berufung erhoben. Der Berufungswerber führte darin nach Darstellung des bisherigen Verfahrensganges aus, dass für die Berechnung der Anspruchszinsen fälschlicherweise nicht der Differenzbetrag zwischen der im Oktober 2008 erhaltenen Gutschrift und der tatsächlichen Einkommensteuer angesetzt worden sei, sondern die Nachzahlungen mit dem Gesamtbetrag ab 1.10.2004 bzw. 1.10.2005 verzinst worden wären. Dies sei deshalb unrichtig, da ohne die Geltendmachung

des Alleinverdienerabsetzbetrages im Oktober 2008 (!) die Nachzahlungen für die Jahre 2003 und 2004 lediglich 209,29 € bzw. 244,82 € betragen hätten. Wären diese tatsächlichen Einkommensteuernachzahlungen als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Anspruchszinsen herangezogen worden, hätten die Anspruchszinsen sowohl 2003 als auch 2004 weniger als 50 € betragen und wären somit aufgrund der Bagatellregelung nicht festzusetzen gewesen. Der Umstand, dass aufgrund der Antragsveranlagung der Jahre 2003 und 2004 die Gutschriften erst im Oktober 2008 erfolgt wären, sei bei der "Wiederaufnahme" und Festsetzung der Anspruchszinsen zu berücksichtigen. Es könne daher die nunmehr erfolgte Nachzahlung nicht bereits zur Verzinsung ab 1.10.2004 bzw. 1.10.2005 führen. Es werde daher die Berücksichtigung der tatsächlichen Nachzahlungen in Höhe von 209,29 € für das Jahr 2003 sowie 244,82 € für das Jahr 2004 als Bemessungsgrundlage beantragt und um Neuberechnung der Anspruchszinsen ersucht.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidungen vom 30.4.2009 (je für 2003 und 2004) ab, und begründete dies im Wesentlichen gleichlautend wie der Unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung UFS 5.4.2007, RV/0040-I/07.

In den Anträgen auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertenden Eingaben vom 11.5.2009 (je für 2003 und 2004) führte der Berufungswerber neuerlich aus, dass die Anspruchszinsen nur für die oben erwähnten Nachforderungen von 202,29 € (2003) bzw. 244,82 € (2004) zu berechnen wären, da nur diese Beträge zum 1.10.2004 bzw. 1.10.2005 "als Rückstand existiert" hätten. Erst im Oktober 2008 seien im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen weitere Guthaben in Höhe von 303,20 € (2003) bzw. 537,25 € (2004) errechnet und ausbezahlt worden. Bei der Berechnung der Anspruchszinsen seien jedoch auch diese Beträge fälschlich ab 1.10.2004 bzw. 1.10.2005 als Bemessungsgrundlage verwendet worden, obwohl sie erst im Oktober 2008 ausbezahlt worden seien. Würden die "tatsächlichen Rückstände" als Bemessungsgrundlagen herangezogen, betrügen die Anspruchszinsen weniger als 50 € und wären deshalb nicht festzusetzen. Es werde daher um Neuberechnung der Anspruchszinsen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nachforderungen von 209,29 € für 2003 bzw. 244,82 € für das Jahr 2004 ersucht.

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

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 (§ 205 Abs. 2 BAO).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (sofern nicht § 205 Abs. 2 BAO zur Anwendung gelangt) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Erweist sich der Stammabgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Diesfalls erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern es ergeht ein weiterer Anspruchs- oder Gutschriftszinsenbescheid (UFS 21.8.2009, RV/0653-W/09; siehe auch Ritz, BAO³, § 205 Tz 32 ff). Die Berechnung der Zinsen beginnt dabei nach dem klaren Wortlaut des § 205 Abs. 1 BAO stets mit dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres und erstreckt sich bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des dem Zinsenbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheides.

Damit wird auch erreicht, dass sich Gutschriftszinsen und Nachforderungszinsen im Falle einer nachträglichen Änderung des zugrunde liegenden Abgabenbescheides ausgleichen, und der Abgabepflichtige effektiv nur jene Gutschriftszinsen erhält bzw. jene Nachforderungszinsen entrichten muss, die unter Zugrundelegung der sich aus dem geänderten Abgabenbescheid ergebenden Festsetzung anfallen würden.

Im gegenständlichen Fall ergaben sich für das Jahr 2003 unter Zugrundelegung der Gutschrift von 303,20 € aus dem Erstbescheid vom 16.10.2008 folgende Gutschriftszinsen:

Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen (gerundet)
01.10.2004 - 26.04.2006	-303,20	573	0,0095	-16,50
27.04.2006 - 10.10.2006	-303,20	167	0,0109	-5,52
11.10.2006 - 13.03.2007	-303,20	154	0,0128	-5,98
14.03.2007 - 31.03.2008	-303,20	384	0,0142	-16,53
				-44,53

Aufgrund des neuen Einkommensteuerbescheides vom 10.2.2009 wurden unter Zugrundelegung der darin ausgewiesenen Nachforderung von 512,49 € folgende Nachforderungszinsen ermittelt:

Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahl Tage	Tages-zinssatz	Zinsen (gerundet)
01.10.2004 - 26.04.2006	512,49	573	0,0095	27,90
27.04.2006 - 10.10.2006	512,49	167	0,0109	9,33
11.10.2006 - 13.03.2007	512,49	154	0,0128	10,10
14.03.2007 - 31.03.2008	512,49	384	0,0142	27,95
				75,28

Legt man dem gegenständlichen Verzinsungszeitraum nur die im neuen Einkommensteuerbescheid vom 10.2.2009 festgesetzte Einkommensteuernachforderung von 209,29 € zugrunde, ergäben sich folgende Nachforderungszinsen:

Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahl Tage	Tages-zinssatz	Zinsen (gerundet)
01.10.2004 - 26.04.2006	209,29	573	0,0095	11,39
27.04.2006 - 10.10.2006	209,29	167	0,0109	3,81
11.10.2006 - 13.03.2007	209,29	154	0,0128	4,13
14.03.2007 - 31.03.2008	209,29	384	0,0142	11,41
				30,74

Saldiert man nun die Gutschriftszinsen von 44,53 € und die Nachforderungszinsen von 75,28 €, ergeben sich effektive Anspruchszinsen von 30,75 € (0,01 € Rundungsdifferenz), die ohnehin der vom Berufungswerber allein für richtig erachteten Verzinsung der Nachforderung in Höhe von 209,29 € entsprechen.

Dass der Berufungswerber im gegenständlichen Fall die gesamten Nachforderungszinsen von 75,28 € zu tragen hat, resultiert nicht aus einer unrichtigen Anwendung des § 205 BAO durch das Finanzamt bzw. einer unrichtigen Zinsenberechnung, sondern daraus, dass die oben angeführten Gutschriftszinsen in Höhe von 44,53 € aufgrund der Bagatellregelung des § 205 Abs. 2 BAO nicht festgesetzt wurden. Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, der Gesetzgeber habe es offensichtlich in Kauf genommen, dass es aufgrund der Bagatellgrenze von 50 €, die sich auf den einzelnen Anspruchszinsenbescheid bezieht, in bestimmten Fällen nicht zu einer vollständigen Egalisierung der Zinsen kommen kann. Diese Bagatellregelung könne sich eben je nach Fallkonstellation zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen auswirken (z.B. UFS 27.3.2006, RV/0550-I/05; UFS 5.4.2007, RV/0040-I/07, UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07, UFS 19.2.2009, RV/0452-S/08).

Gleiches gilt für die Anspruchszinsen 2004. Die Gutschriftszinsen laut Bescheid vom 16.10.2008 betragen 76,66 €:

Zeitraum	Differenz	Anzahl	Tages-	Zinsen
----------	-----------	--------	--------	--------

		Tag	zinssatz	(gerundet)
01.10.2005 - 26.04.2006	-537,25	208	0,0095	-10,62
27.04.2006 - 10.10.2006	-537,25	167	0,0109	-9,78
11.10.2006 - 13.03.2007	-537,25	154	0,0128	-10,59
14.03.2007 - 08.07.2008	-537,25	483	0,0142	-36,85
09.07.2008 - 14.10.2008	-537,25	98	0,0156	-8,21
15.10.2008 - 22.10.2008	-537,25	8	0,0141	-0,61
				-76,66

Die Nachforderungszinsen für diesen Zeitraum betragen 111,59 €:

Zeitraum	Differenz	Anzahl Tag	Tages- zinssatz	Zinsen (gerundet)
01.10.2005 - 26.04.2006	782,07	208	0,0095	15,45
27.04.2006 - 10.10.2006	782,07	167	0,0109	14,24
11.10.2006 - 13.03.2007	782,07	154	0,0128	15,42
14.03.2007 - 08.07.2008	782,07	483	0,0142	53,64
09.07.2008 - 14.10.2008	782,07	98	0,0156	11,96
15.10.2008 - 22.10.2008	782,07	8	0,0141	0,88
				111,59

Saldiert man diese Zinsen, ergibt sich eine effektive Verzinsung von 34,93 €, die der Verzinsung des vom Berufungswerber ins Treffen geführten Differenzbetrages von 244,82 € für diesen Zeitraum entspricht:

Zeitraum	Differenz	Anzahl Tag	Tages- zinssatz	Zinsen (gerundet)
01.10.2005 - 26.04.2006	244,82	208	0,0095	4,84
27.04.2006 - 10.10.2006	244,82	167	0,0109	4,46
11.10.2006 - 13.03.2007	244,82	154	0,0128	4,83
14.03.2007 - 08.07.2008	244,82	483	0,0142	16,79
09.07.2008 - 14.10.2008	244,82	98	0,0156	3,74
15.10.2008 - 22.10.2008	244,82	8	0,0141	0,27
				34,93

Dass die Verzinsung für den Zeitraum 23.10.2008 bis 10.2.2009 effektiv für einen Differenzbetrag von 782,07 € erfolgte, ist schon deswegen zutreffend, weil dem Berufungswerber für diesen Zeitraum auch ein diesem Differenzbetrag entsprechender Zinsvorteil zugekommen ist.

Dem Berufungswerber ist zuzugestehen, dass sich bei einer ursprünglich richtigen Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 aufgrund der Bagatellregelung keine Zinsenvorschreibung ergeben hätte. Dies ändert zum einen aber nichts an der inhaltlichen Richtigkeit des angefochtenen Zinsenbescheides vom 10.2.2009. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass beim Berufungswerber gerade aufgrund des von ihm ungerechtfertigt in Anspruch genommenen Alleinverdienerabsetzbetrages zu Unrecht Gutschriftszinsen angefallen sind, die durch die Nachforderungszinsen wieder ausgeglichen wurden.

Insgesamt gesehen erweisen sich daher die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide als rechtmäßig. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sich die Bagatellregelung des § 205 Abs. 2 BAO wie aufgezeigt auch zum Nachteil des Abgabepflichtigen auswirken kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. April 2010