

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Dr. AB, Adresse, St.Nr. 000/0000, vertreten durch C, Adresse1, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 06. Februar 2013 betreffend Anspruchszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als **unbegründet abgewiesen**.

Mangels Überschreitens des in § 205 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) festgelegten Betrages von 50,00 € sind Anspruchszinsen (Gutschriftszinsen) auf Grund des Einkommensteuerbescheides (Berufungsvorentscheidung) 2009 vom 20. März 2013 nicht festzusetzen.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 erging am 6. Februar 2013.

Der Beschwerdeführer (Bf) erhielt Pensionsbezüge sowohl von der Pensionsversicherungsanstalt als auch der Ärztekammer für Oberösterreich, sodass sich wegen des Vorliegens von mehreren bezugsauszahlenden Stellen eine Abgabennachforderung von 5.736,72 € ergab.

Mit gleichem Datum wurden gegenüber dem Bf Anspruchszinsen von 333,05 € festgesetzt.

Der Bf machte im Zuge einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid zusätzliche Aufwendungen geltend, welche am 20. März 2013 in einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung berücksichtigt wurden. Diese Berufungsvorentscheidung führte im Vergleich zum Erstbescheid zu einer Abgabengutschrift von 35,06 €.

Noch vor Ergehen dieser Berufungsvorentscheidung erhab der Bf mit Eingabe vom 22. Februar 2013 Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid. Als Begründung nannte er die Änderung der Abgabenschuld nach Berufung gegen den Steuerbescheid.

Beantragt wurde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid zu erlassen, mit dem dem Berufungsvorbringen Rechnung getragen werde.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2013 als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung des § 205 Abs. 1 und 2 BAO führte die Abgabenbehörde begründend aus, dass sich die Freigrenze des § 205 Abs. 2 BAO ausschließlich auf den jeweiligen Anspruchszinsenbescheid und nicht auf einen eventuell sich zwischen dem ursprünglichen Nachforderungszinsenbescheid und dem auf Grund der Neuberechnung der Abgabenfestsetzung zu erlassenden Gutschriftszinsenbescheid verbleibenden Differenzbetrag beziehe.

Bei nachträglicher Änderung eines Stammabgabenbescheides, der sich als rechtswidrig erwiesen habe, werde diesem Umstand durch einen an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löse (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus, wenn die entsprechende Freigrenze von 50,00 € gemäß § 205 Abs. 2 BAO überschritten werde.

Je Differenzbetrag liege eine Abgabe vor (Ritz, BAO-Kommentar, § 205 Tz 33, 35).

Die Wortfolge des § 205 ("nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe") könne keinesfalls so interpretiert werden, dass der Finanzbehörde hier ein Wahlrecht eingeräumt wäre, auf die Vorauszahlungen oder auf die bisher festgesetzt gewesene Abgabe zurückzugehen.

Zwar sehe die BAO in § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO für Stundungszinsen vor, dass im Falle einer nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen habe, doch habe der Gesetzgeber im Zusammenhang mit den Anspruchszinsen keine derartige Regelung normiert. Eine Abänderung von Zinsenbescheiden anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides sei im Gesetz nicht vorgesehen.

Der Anspruchszinsenbescheid in Höhe von 333,05 € sei durch den Einkommensteuerbescheid vom 6. Februar 2013 (Nachforderung 5.736,72 €) ausgelöst worden. Die Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2013 habe zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheides und zu einer Gutschrift von 35,06 € geführt. Auf Grund der oa. Ausführungen bleibe der Anspruchszinsenbescheid 2009 vom 6. Februar 2013 unverändert.

Der Bf stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und ersuchte, einen neuen, seinem Berufungsvorbringen Rechnung tragenden Bescheid zu erlassen.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung

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).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift einen Anspruchszinsenbescheid aus. Je Differenzbetrag liegt eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 33).

Wird der Stammabgabenbescheid (im vorliegenden Fall der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 6. Februar 2013) nachträglich abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (im vorliegenden Fall die Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2013) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsenbescheid als Folge einer ursprünglich zu hohen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, ohne dass der ursprüngliche Zinsenbescheid abzuändern wäre (Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 35, mit Hinweis auf VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

In der Regel wird dadurch erreicht, dass sich die Nachforderungs- und Gutschriftszinsen im Falle nachträglicher Bescheidänderungen ausgleichen und der Abgabepflichtige nur

jene Zinsenbelastung zu tragen hat bzw. jene Zinsengutschrift erhält, die im Falle einer von Anfang an richtigen Abgabenfestsetzung angefallen wäre.

In bestimmten Fällen – wenn nämlich eine Zinsenfestsetzung oder –gutschrift auf Grund der Bagatellregelung des § 205 Abs. 2 BAO unterbleibt – kommt es jedoch nicht zu einer vollständigen Egalisierung der Zinsen, ein Umstand, der sich sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirken kann.

Der für die Anspruchszinsen maßgebliche Differenzbetrag errechnet sich bei erstmaliger Abgabenfestsetzung aus dem Saldo zwischen der Abgabenvorschreibung (nach Abzug anzurechnender, durch Steuerabzug einbehaltener Beträge, wie z.B. Lohnsteuer) und der Summe der Vorauszahlungen.

Bei Abänderungen von Abgabenfestsetzungen (z.B. als Folge einer Berufungsvorentscheidung) ergibt sich der zinsenrelevante Differenzbetrag aus der nunmehr vorgeschriebenen Abgabe abzüglich der bisher vorgeschriebenen Abgabe.

Gutschriftszinsen ergeben sich demnach beispielsweise, wenn die Vorauszahlungen höher sind als die bei der Veranlagung festgesetzte Abgabenschuld oder bei Minderungen von Abgabenfestsetzungen (etwa durch Berufungsvorentscheidungen).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

Trotz der nur äußerst knappen Begründung sowohl in der Berufung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerde) als auch im Vorlageantrag lässt der Verweis auf die Änderung der Abgabenschuld darauf schließen, dass der Bf auf Grund der die Einkommensteuernachforderung vermindernden Berufungsvorentscheidung die Ansicht vertritt, der bekämpfte Zinsenbescheid müsse ebenfalls angepasst werden.

Im vorliegenden Fall ergab sich auf Grund zweier Pensionseinkünfte des Bf eine Einkommensteuer von 17.228,34 €. Der Bf leistete keine Einkommensteuervorauszahlungen, sodass von der errechneten Einkommensteuer nur die einbehaltene Lohnsteuer von 11.491,62 € in Abzug zu bringen war. Die Einkommensteuernachforderung laut Erstbescheid betrug daher 5.736,72 €.

Dieser Betrag war die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Anspruchszinsen.

Der sich aus der Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2013 ergebende zinsenrelevante Differenzbetrag (aus der nunmehr vorgeschriebenen Abgabe von 5.701,66 € abzüglich der bisher vorgeschriebenen Abgabe von 5.736,72 €) betrug -35,06 €.

Da Anspruchszinsenbescheide, wie oa, an den Stammabgabenbescheid (hier die Berufungsvorentscheidung 2009) gebunden sind und jeder Abgabenbescheid einen neuen Zinsenbescheid auslöst, wäre als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der (Gutschriften)Zinsen der Betrag von -35,06 € heranzuziehen gewesen.

Offensichtlich aus Gründen der Verwaltungsökonomie legte der Gesetzgeber aber fest, dass Zinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, nicht festzusetzen sind.

Auf Grund der geringfügigen Änderung des Einkommensteuerbescheides wurde der für die Erstellung eines Gutschriftszinsenbescheides gesetzlich festgelegte Grenzwert von 50,00 € nicht erreicht, weshalb die Berufungsvorentscheidung zu keinem neuen Zinsenbescheid führte und die Zinsen hinsichtlich der herabgesetzten Einkommensteuerschuld als verloren anzusehen sind.

Dies gilt sowohl für Nachforderungs- als auch für Gutschriftszinsen und kann sich sowohl zu Gunsten als auch – wie im vorliegenden Fall – zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirken.

Der Beschwerde konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

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

Durch die Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316) als auch des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 33 sowie die dort angeführten Entscheidungen) ist geklärt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen gesonderten Anspruchszinsenbescheid auslöst und eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu unterbleiben hat.

Linz, am 20. März 2015