



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M*** R***, 9999A, vertreten durch Heinz Langer Steuerberatungs GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 15/1/24, vom 7. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Februar 2006 betreffend Anspruchszinsen 2004 (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Anspruchszinsen zum Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2004 vom 3. Februar 2006 betragen EURO 79,33 und errechnen sich wie folgt:

Anspruchszinsen BVE						
Zeitraum	Anzahlung	Nachzahlung BVE	Zinsbasis	Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2005 20.01.2006	24.500,00	27.530,76	3.030,76	112,00	0,0095%	32,25
21.01.2006 07.02.2006	0,00	27.530,76	27.530,76	18,00	0,0095%	47,08
Summe Anspruchszinsen						79,33

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 auf Basis des Einkommensteuerbescheides (Berufungsvorentscheidung) vom 3. Februar 2006.

Mit Wirksamkeit 29. September 2005 überwies die Berufungswerberin Fr. R*** (in Folge kurz Bw.) einen Anzahlungsbetrag für die Einkommensteuer 2004 in Höhe von EUR 24.500, der am Abgabenkonto als Einkommensteuer 01-12/04 verbucht wurde.

Auf Basis der Abgabenerklärung vom 13. Jänner 2006 erging in der Folge am 17. Jänner 2006 ein Erstbescheid, der wenig später infolge einer Berufung mittels der nun relevanten Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2006 (BVE) abgeändert wurde.

Daraus ergaben sich bescheidmäßig festgesetzte Gutschriften bzw. Nachzahlungsbeträge:

Nr.	Bezeichnung	Datum	ESt-Betrag	Anzahlung bzw. Erstbescheid	Differenz	
1	Erstbescheid	17.01.2006	-3.309,97	24.500,00	-27.809,97	Gutschrift
2	BVE	03.02.2006	24.220,79	-3.309,97	27.530,76	Nachzahlung

Zum oben angesprochenen Erstbescheid existiert kein Anspruchszinsenbescheid.

Zur BVE erließ das Finanzamt den im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Bescheid über die Anspruchszinsen für 2004 und errechnete den Zinsenbetrag nach folgendem Schema:

Anspruchszinsen BVE						
Zeitraum	Anzahlung	Nachzahlung BVE	Zinsbasis	Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2005 17.01.2006	24.500,00	27.530,76	3.030,76	109,00	0,0095%	31,38
18.01.2006 05.02.2006	0,00	27.530,76	27.530,76	19,00	0,0095%	49,69
Summe Anspruchszinsen						81,07

In der Berufung gegen die Vorschreibung der Anspruchszinsen beantragte der steuerliche Vertreter die Festsetzung mit EUR 0,00 und begründete dies damit, dass

- der "erste Einkommensteuerbescheid ein Fehlbescheid" gewesen sei, da aufgrund eines Übermittlungsfehlers die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht berücksichtigt worden seien, und dass
- am 30. September 2005 eine Einzahlung von EUR 24.500,00 erfolgt sei, die für die Anspruchszinsen zu verwenden gewesen sei.

Das Finanzamt wies diese Berufung ab und führte aus, dass ein Bescheid gem. § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Grundlagenbescheid getroffene Entscheidung unzutreffend ist. Die Einzahlung sei ordnungsgemäß verwendet und bei der Berechnung der Anspruchszinsen berücksichtigt worden.

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter der Bw. zusätzlich aus, dass der Erstbescheid vom 17. Jänner 2006 nicht in Rechtskraft erwachsen sei, woraus folge, dass auch die durch diesen Bescheid entstandene Gutschrift (EUR 3.309,28) nicht richtig und daher – zumindest gedanklich – zu stornieren gewesen sei.

Daraus ergebe sich, dass die "Einkommensteuersondervorauszahlung" für 2004 zumindest im

Betrag von EUR 24.500,00 noch immer der Finanz zur Verfügung gestanden sei ..., da letztlich der Betrag laut BVE vom 3. Februar 2006 in Höhe von EUR 27.530,76 in dem Guthaben gedeckt gewesen sei.

Es könnte daher nicht richtig sein, für den Zeitraum vom 18. Jänner 2006 bis 5. Februar 2006 Anspruchszinsen von einem Betrag von EUR 27.530,76 zu berechnen. Auch die Berechnung der Anspruchszinsen für die Bemessungsgrundlage von EUR 3.030,76 für die Zeit vom 1. Oktober 2005 bis 17. Jänner 2006 sei nicht richtig, da letztlich für das Jahr 2004 Einkommensteuer in Höhe von nur EUR 24.220,79 vorgeschrieben worden sei, einem Betrag, der in der "Einkommensteuersondervorauszahlung" von EUR 24.500,00 jedenfalls gedeckt gewesen sei.

Das Verfahren wurde mit Bescheid vom 2. Mai 2006 bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2005/14/0016 schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

Das Höchstgericht hat mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2006 entschieden (Veröffentlichung 29. März 2007), verwies auf die Begründung des Erkenntnisses VwGH 14.12.2006, 2005/14/0014 und zerstreute die vom Unabhängigen Finanzsenat geäußerten Bedenken gegen die Beurteilung von – wie im gegenständlichen Verfahren - automationsunterstützt ausgefertigten Erstbescheiden.

Aus diesem Grund kann sich der Unabhängige Finanzsenat nunmehr ausschließlich mit der Frage der rechtsrichtigen Ermittlung der Höhe der durch die Bekanntgabe der Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2006 ausgelösten Aussetzungszinsen befassen:

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass die Änderung der ursprünglichen Abgabenfestsetzung durch die Berufungsvorentscheidung zu einer Nachforderung an Einkommensteuer geführt hat. Auch die sich aus der obigen Aufstellung ergebenden Differenzbeträge werden nicht bestritten. Außer Streit stehen weiters die Tatsache, dass eine Verzinsung des Differenzbetrages für den Zeitraum ab 1. Oktober 2005 zu erfolgen hat, sowie der Wirksamkeitszeitpunkt der erstmaligen Anzahlung von EUR 24.500,00 (§ 205 Abs. 4 iVm § 214 Abs. 4 lit. e BAO).

Meinungsverschiedenheiten bestehen ausschließlich hinsichtlich der Wirksamkeit der Anzahlung ab 18. Jänner 2006 und des Modus der Berechnung.

Dazu bestimmt § 205 BAO in der für die Einkommensteuer 2004 gültigen Fassung auszugsweise:

- (1) 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). ...
- (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 42 Monaten festzusetzen.
- (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.
- (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.
- (5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.
- (6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

1) System der Anspruchszinsen

Das für die konkreten Fragen relevante System der Anspruchsverzinsung lässt sich somit wie folgt zusammenfassen (vgl. Ritz, BAO³, § 205 bzw. RV 311 BlgNr 21. GP, 210 ff):

Die Anspruchszinsen werden durch § 205 BAO geregelt. Nach dieser Vorschrift kommt es zur Verzinsung von Einkommensteuernachforderungen und –gutschriften. Die Verzinsung läuft für die Einkommensteuer 2004 ab 1. Oktober 2005 (§ 205 Abs. 1 BAO).

Der zinsenrelevante Differenzbetrag ergibt sich nach dem Wortlaut des Gesetzes

- für **Erstbescheide** aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Abgabenschuld laut Bescheid und den darauf schon entrichteten Vorauszahlungen (§ 205 Abs. 1 BAO) und Anzahlungen (§ 205 Abs. 4 BAO). Gutschriftszinsen ergeben sich nur dann, wenn die Vorauszahlungen höher sind als die bei Veranlagung festgesetzte Abgabenschuld. Anzahlungen vermindern zwar Nachzahlungszinsen führen aber nicht zu Gutschriftszinsen (§ 205 Abs. 5 BAO).

- Für **Änderungsbescheide** wie etwa der vorliegenden Berufungsvorentscheidung ergibt sich der Differenzbetrag aus der Gegenüberstellung des geänderten Abgabenbetrages und des Vorsolls (Abgabenbetrag laut Erstbescheid) inklusive entrichteter Anzahlungen. Auch dabei kann es zu Zinsengutschriften kommen.

Bis zu einem errechneten Zinsbetrag von EURO 50,00 unterbleibt eine Festsetzung (Bagatellgrenze). Das gilt sowohl für Nachforderungs- als auch für Gutschriftszinsen und soll primär der Verwaltungsökonomie dienen (§ 205 Abs. 2 zweiter Satz BAO).

Jeder Abgabenbescheid löst eine (neue) Berechnung der Anspruchszinsen aus und führt zu einem getrennten Anspruchszinsenbescheid. Die erläuternden Bemerkungen zur oben zitierten Regierungsvorlage enthalten einige Beispiele, die dies entsprechend darstellen. Aus diesen Beispielen lassen sich die obigen Aussagen klar nachvollziehen, weshalb der Unabhängige Finanzsenat diese Auslegung für gesetzeskonform hält.

Für den konkreten Fall bedeutet das, dass der Erstbescheid eine eigene Berechnung ausgelöst hat, die isoliert von der hier zu beurteilenden Berechnung für die BVE zu erfolgen hatte. Diese erste Berechnung ist nicht Gegenstand des nunmehrigen Verfahrens, das sich auf die Auswirkungen der BVE beschränken muss.

2) Erstbescheid als "Fehlbescheid"

Die rechtsfreundlich vertretene Bw. wirft ein, dass der Erstbescheid ein "Fehlbescheid" gewesen sei. Sie begründet dies damit, dass er nie in Rechtskraft erwachsen sei, und leitet daraus ab, dass *auch die durch diesen Bescheid entstandene Gutschrift (EUR 3.309,28) nicht richtig und daher – zumindest gedanklich – zu stornieren gewesen sei.*

Die Bw. bestreitet nicht, dass es sich um einen wirksam ergangenen Bescheid handelt (materielle Rechtskraft im Sinne der BAO – vgl. Ritz, BAO³, § 92 Tz 4).

Das Finanzamt wies diesen Einwand mit der Begründung ab, dass ein Bescheid gem. § 252 Abs. 1 nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Grundlagenbescheid getroffene Entscheidung unzutreffend sei. Da der Zinsenbescheid an den Spruch des ihm zugrunde liegenden Bescheides gebunden ist, ist dieser Ansicht in seiner Kernaussage zuzustimmen. Eine Berufung gegen den Bescheid über die Anspruchszinsen kann sich nicht auf die inhaltliche Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides stützen (Ritz, aaO, § 205 Tz 34).

Festsetzungen von Anspruchszinsen erfolgen auf der Basis von rechtswirksam erlassenen Abgabenbescheiden. Werden solche Bescheide bekämpft und in der Folge abgeändert, führt dies – wie oben erläutert - zu einer neuerlichen Berechnung und gegebenenfalls zu einem neuen Zinsenbescheid. Eine – gedankliche – Ausblendung des damals mit Berufung

bekämpften Abgabenbescheides ist somit unzulässig, weshalb der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht der Bw. nicht folgen kann.

3) Wirksamkeit der Abgabenbescheide – Tag der Bekanntgabe

Die Verzinsung basiert auf dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide (§ 205 Abs. 1 1. Satz BAO), die im konkreten Fall durch Zustellung erfolgte (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Dabei wählte die Behörde die Zustellung per Post ohne Zustellnachweis.

Der Berufung vom 24. Jänner 2006 (Bl. 5) ist zu entnehmen, dass die Zustellung des Erstbescheides vom 17. Jänner 2006 am 20. Jänner 2006 erfolgte, was einem Postlauf von drei Tagen entspricht. Das Finanzamt geht bei seiner Berechnung der Zinsen bisher aber vom 17. Jänner 2006 aus.

Bezüglich des Zustellungstages der BVE vom 3. Februar 2006 ist den Akten nichts zu entnehmen. Das Finanzamt geht derzeit vom 5. Februar 2006 aus. Dazu ist anzumerken, dass es sich beim 3. Februar 2006 um einen Freitag und beim 5. Februar 2006 um einen Sonntag handelt. Aus diesem Grund ist die Annahme des Finanzamtes nicht begründbar und widerspricht der Lebenserfahrung. Eine Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates bei der Zustellungsbevollmächtigten ergab den 7. Februar 2006 als Tag der Zustellung und damit der Bekanntgabe. Die Berechnungen waren deshalb entsprechend zu adaptieren.

4) Wirksamkeit der Anzahlung von EUR 24.500,00

Wenn die Bw. von "Einkommensteuersondervorauszahlungen" spricht, meint sie damit offenbar Anzahlungen iSd § 205 Abs. 3 BAO. Wie oben dargestellt, sind entrichtete Anzahlungen bei der Berechnung von Nachforderungszinsen zu berücksichtigen. Sie können nicht zu Gutschriftszinsen führen.

Einzahlung auf das bzw. existierende Guthaben am Abgabenkonto werden nur durch eine ausdrückliche Bekanntgabe an das Finanzamt zu einer Anzahlung im Sinne dieser Gesetzesbestimmung (§ 205 Abs. 3 1. Satz BAO). Es bedarf also einer eigenständigen Willenserklärung (Verrechnungsweisung) des Abgabepflichtigen.

Die einmal gewählte Eigenschaft als Anzahlung bleibt im Falle der Einkommensteuer 2004 solange aufrecht, bis sie

- durch eine weitere Erklärung vermindert wird (§ 205 Abs. 3 3. Satz BAO) oder
- in Folge der Erlassung eines Abgabenbescheides verrechnet oder gutgeschrieben wird (§ 205 Abs. 3 4. und 5. Satz BAO).
- Kommt es im Falle der Einkommensteuer für 2004 bis 42 Monate nach Beginn des Zinsenberechnungszeitraumes (1. Oktober 2005) weder zu einer Verrechnung noch zu einer Gutschrift, wird die Anzahlung ex lege wieder am Konto gutgeschrieben und verliert

auf diesem Wege ihre diesbezügliche Eigenschaft (§ 205 Abs. 2 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I 180/2004).

Im konkreten Fall wurde die per 30. September 2005 entrichtete und gewidmete Anzahlung von EUR 24.500,00 im Zuge der Erlassung des Erstbescheides mit 17. Jänner 2006 am Abgabenkonto gutgeschrieben. Das führte zu einem frei verfügbaren Guthaben von insgesamt EUR 27.809,97, das aber weder rückgezahlt noch zur Tilgung von anderen Abgaben verwendet wurde.

Es blieb am Abgabenkonto bis zur Erlassung der BVE stehen und wurde zur Tilgung dieser Nachforderung verwendet. Für die Berechnung der Anspruchszinsen für die BVE fand der Betrag deshalb nur bis zum 17. Jänner als Anzahlung Berücksichtigung. Die Bw. kritisiert genau diese Tatasche mit der Begründung, dass *der Betrag der Finanz noch immer zur Verfügung gestanden sei*.

Dem muss die oben dargestellte Rechtslage entgegengehalten werden. Die mit 30. September 2005 gewidmete Anzahlung wurde am Abgabenkonto mit 17. Jänner 2006 gutgeschrieben. Sie wurde damit für die Bw. frei verfügbar und hat ex lege ihre Eigenschaft als Anzahlung verloren (§ 205 Abs. 3 4. und 5. Satz BAO). Um das zu verhindern, hätte die Bw. beim Finanzamt unmittelbar nach Bekanntgabe des Erstbescheides eine ausdrückliche Erklärung (Weisung) abgeben müssen, was zur Verminderung des frei verfügbaren Saldos geführt hätte. Das ist aber nicht erfolgt, womit die Nichtberücksichtigung der Anzahlung ab Bekanntgabe der BVE trotz Bestehens eines Guthabens am Abgabenkonto grundsätzlich gesetzeskonform ist.

5) Neuberechnung

Wie oben ausgeführt, erfolgte die Vorschreibung also im Grunde zu Recht, weshalb die Berufung insofern abzuweisen war.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen rechtswidrigen Bescheid gegebenenfalls von sich aus in jede Richtung abzuändern hat, musste aber die Berechnung der Zinsen im Hinblick auf die Zeitpunkte der Bekanntgabe des Erstbescheides und der BVE (siehe oben) adaptiert werden.

Dabei war der Tag der Bekanntgabe der Erstbescheides mit 20. Jänner 2006 und der der BVE mit 7. Februar 2006 zu berücksichtigen.

6) Anmerkung

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist es bewusst, dass die gesetzlichen Anordnungen zu einem Ergebnis führen, das unbefriedigend erscheinen mag. Das Problem resultiert einerseits aus der Bagatellregelung des § 205 Abs. 2 2. Satz BAO und andererseits aus der unterlassenen Widmung des – ohne Zweifel bestehenden – Guthabens am Abgabenkonto.

Was die Bagatellregelung betrifft kann festgehalten werden, dass die Berechnung von fiktiven Zinsen für den Erstbescheid Gutschriftszinsen von annähernd EUR 35 ergäbe. Dieser Betrag bleibt aber unter dem Grenzbetrag von EUR 50,00 und durfte ex lege nicht bescheidmäßigt festgesetzt werden (siehe Berechnung unten).

fiktive Anspruchszinsen Erstbescheid						
Zeitraum	Anzahlung	Erstbescheid	Zinsbasis	Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2005	24.500,00	-3.309,27	-3.309,27	112,00	0,0095%	-35,21
20.01.2006						
Summe Anspruchszinsen (Nichtfestsetzung, da unter EUR 50,00)						-35,21

Obwohl der Erstbescheid also zu keinen Gutschriftszinsen geführt hat, löste die nachfolgende Berufungsvorentscheidung für den identischen Zeitraum Nachforderungszinsen in Höhe von EUR 32,25 aus (siehe Bescheidspruch). Da diese Zinsen zusammen mit den Zinsen für den Zeitraum bis zur Erlassung der BVE den Grenzbetrag überschritten, waren sie entsprechend festzusetzen.

So wirkten sich die Gutschriftszinsen für den selben Zeitraum nicht aus, wohl aber die Zinsen für die Nachforderung. Daraus resultiert ein Ungleichbehandlung, die unter Umständen als unbillig eingestuft werden kann. Trotz dieser Erkenntnis war der Unabhängige Finanzsenat gesetzlich nicht berechtigt, von der nunmehrigen Vorschreibung abzusehen.

Ob tatsächlich eine sachliche Unbilligkeit vorliegt, muss einem allfälligen Nachsichtsverfahren vorbehalten bleiben. Der Unabhängige Finanzsenat ist dafür im laufenden Verfahren nicht zuständig (vgl. *Ritz*, aaO, § 289 Tz 38ff).

Salzburg, am 11. April 2007