

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wohnadresse, vom 17. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Stundungszinsen entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Stundungszinsen in Höhe von bisher € 71,26 nunmehr mit € 77,57 festgesetzt werden.

Zur Fälligkeit des Mehrbetrages wird auf die zur Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2004 ergangene Buchungsmitteilung verwiesen.

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 Nebengebührenbescheid vom 10. Februar 2003 setzte das Finanzamt gemäß § 212 Abs. 2 BAO für die Zeit vom 18.10.2002 bis 27.1.2003 Stundungszinsen in der Höhe von € 71,26 fest.

Dagegen brachte der Berufungswerber (Bw.) das Rechtsmittel der Berufung ein.

Zur Begründung führte er aus, dass in der Bescheidbegründung lediglich behauptet werde, dass aufgrund des Zahlungserleichterungsansuchens bzw. aufgrund der Bewilligung einer Zahlungserleichterung ein Zahlungsaufschub eingetreten sei. Es fehle der Hinweis auf eine rechtliche Grundlage und die Angabe konkreter Daten. Dies sei rechtswidrig.

Dass für die vorliegende Sachentscheidung keine Begründung über den Beginn und das Ende des Zeitraumes der Berechnung und kein nachvollziehbarer Bezug zu einer tatsächlich vorliegenden Buchungsmeldung angegeben werde, widerspreche § 93 Abs. 3 BAO und sei daher rechtswidrig.

Da weder zum Zeitpunkt der Erlassung des obigen Bescheides noch bis heute der Zahlungsaufschub beendet worden sei, sei die Ermittlung der tatsächlichen Höhe der vom Bw. zu entrichtenden Stundungszinsen erst zu einem späteren Zeitpunkt möglich.

Da die vorliegende Berechnung sowohl die Angaben im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5. Dezember 2002 bezüglich Stundungszinsen (für ESt 1999) als auch die Angaben im Zahlungserleichterungsansuchen vom 18. Dezember 2002 bezüglich Einkommensteuer 1999, als auch die Verrechnungsweisungen vom 18. November 2002 und vom 23. Jänner 2003 ohne Begründung ignoriere, liege auch diesbezüglich eine rechtswidrige Sachentscheidung vor.

Die vorliegende Berechnung berücksichtige weder die mangelnde Rechtskraft des Bescheides vom 17. Dezember 2001 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen 1999, noch die mangelnde Rechtskraft des Bescheides vom 9. September 2002 betreffend Festsetzung von Stundungszinsen für die Einkommensteuer 1999, noch die Gutschrift von € 553,77 laut Einkommensteuerbescheid vom 21. November 2002, noch die Tatsache, dass die mit Einkommensteuerbescheid vom 16. Dezember 2002 mit € 1.080,14 festgesetzte Einkommensteuer 2000 zu keinem Zeitpunkt ausgesetzt oder gestundet gewesen sei, noch dass der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 bis heute keine Rechtskraft habe. Aus der Darlegung gehe hervor, dass der Bescheid vom 10. Februar 2003 rechtswidrig erstellt worden und daher aufzuheben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2004 wies das Finanzamt die Berufung ab und setzte die Stundungszinsen anstatt mit bisher € 71,26 mit € 77,57 fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass dem Bw. aufgrund der am 17. Oktober 2002 eingebrochenen Berufung, in der der Bw. ersucht habe, den Rückstand von € 5.063,24 in Raten abzustatten, mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2002 die Entrichtung des Abgabenrückstandes in Raten bewilligt worden sei.

Im Bescheidspruch vom 25. Oktober 2002 stehe unter anderem, dass für Abgabenschuldigkeiten von insgesamt mehr als 750 Euro Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung in Höhe von 4% über dem Basiszinssatz mit gesondertem Bescheid angefordert würden.

Da am 21. Jänner 2003 aufgrund des am 19. Dezember 2002 eingebrochenen Ansuchens um Zahlungserleichterung ein Bescheid über die Bewilligung einer Zahlungserleichterung erlassen worden sei, sei es am 10. Februar 2003 zur Festsetzung der Stundungszinsen für den Zeitraum 18. Oktober 2002 bis 27. Jänner 2003 gekommen.

Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Stundungszinsen (Anfangsbestand) sei sehrwohl die Einkommensteuergutschrift 2001 abgezogen worden. Ebenso sei es zulässig, in die Ratenbewilligung bescheidmäßig festgesetzte Abgabenschuldigkeiten (Stundungszinsen) einzubeziehen, wenn der Zahlungstermin in der Laufzeit der Zahlungserleichterung gelegen sei.

Der Anregung des Bw., den Stundungszinsenabfall von € 8,40 zu berücksichtigen, sei entsprochen worden. Die Überweisungen vom 20. November 2002 in Höhe von € 500,00 mit Verwendungszweck für die Einkommensteuer 2000 sei der Berufung entsprechend bei der nunmehrigen Berechnung der Stundungszinsen nicht berücksichtigt.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zur Begründung führte er aus, dass er am 17. März 2003 fristgerecht eine Berufung gegen den Stundungszinsenbescheid vom 10. Februar 2003 eingebbracht habe und die Behörde schulhaft die gebotene Entscheidungspflicht missachtet habe. Da ihm länger als sechs Monate keine Berufungsentscheidung zugestellt worden sei, habe der Bw. am 15. März 2004 einen Devolutionsantrag an den unabhängigen Finanzsenat gestellt.

Da der Zeitpunkt der Zustellung der Berufungsvorentscheidung (23. April 2004) nach dem Tag der Einbringung des Devolutionsantrages (15. März 2004) gelegen sei, sei die erste Instanz nicht mehr zuständig gewesen, einen Bescheid zu erlassen. Daher erhebe der Bw. Berufung und beantrage, die Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2004 wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Weiters sei rechtswidrig, dass sich die vorliegende Berufungsvorentscheidung ohne Begründung über die in der Berufung vom 17. März 2003 vorgebrachten Einwände hinwegsetze.

Es sei nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt den in der Berechnung am 18. Oktober 2002 ausgewiesenen Tagessaldo von € 4.509,47 von dem lt. Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2003 am 21. März 2003 ausgewiesenen Tagessaldo von € 4.782,02 ableite (RV/4581-W/02).

Die vom Finanzamt offenbar zur Einkommensteuerschuld für 1999 verbuchten Aussetzungszinsen laut Bescheid vom 17. Dezember 2001 sowie die Verbuchung der Stundungszinsen laut Bescheid vom 9. September 2002 als Grundlage der Ermittlung von Stundungszinsen sei rechtswidrig. So eine Verbuchung würde bedeuten, dass man Stundungszinsen von bereits ermittelten Aussetzungs- und Stundungszinsen zu zahlen hätte. Die Berechnung stütze sich auf § 212 Abs. 2 BAO. Dort sei nur von Stundungszinsen in Höhe von 4% über dem jeweiligen Basiszinssatz pro Jahr die Rede. Bei Berechnung von Zinseszinsen würde dieser angegebene Prozentsatz überschritten. Dies sei rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212 Abs. 2 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt € 750,00 übersteigen,

- a) (Fassung BGBl 1993/818) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 3 oder 4) oder
- b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt,

Stundungszinsen (...) zu entrichten. Im Falle eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinne dieser Bestimmungen erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§229) als beendet. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass das Finanzamt zur Erlassung der Berufungsvorentscheidung nicht mehr befugt gewesen sei, da der Bw. mit Eingabe vom 15. März 2004 einen Devolutionsantrag eingebracht habe, wird auf den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Mai 2004, GZ.RD/12-W/04, verwiesen, mit dem dieser Antrag als unzulässig zurückgewiesen wurde, zumal das Finanzamt zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zwar berechtigt, jedoch nicht verpflichtet ist und damit keine Entscheidungspflicht verletzt hat.

Das diesbezügliche Vorbringen geht daher ins Leere.

Der Stundungszinsenanspruch selbst entsteht laufend während jener Zeit, in der der Abgabepflichtige den Zahlungsaufschub in Anspruch nimmt.

Nachdem für Stundungszinsen eine dem § 212a Abs. 9 letzter Satz BAO vergleichbare Bestimmung, wonach im Falle der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes oder des Widerrufes der Aussetzung Aussetzungszinsen nicht festzusetzen sind, der BAO nicht entnommen werden kann, können angefallene Stundungszinsen auch während einer aufrechten Zahlungserleichterung mit Bescheid angefordert werden.

Zum Berechnungszeitraum ist auszuführen, dass der Zahlungserleichterungsbewilligung vom 25 Oktober 2002 der Antrag vom 17. Oktober 2002 zugrunde liegt. Im Hinblick auf die oben angeführte Rechtslage waren daher Stundungszinsen ab 18. Oktober 2002 zu berechnen.

Am 18. Dezember 2002 brachte der Bw. ein neuerliches Zahlungserleichterungsansuchen, in dem er um Herabsetzung der Ratenhöhe ersuchte, ein. Diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 21. Jänner 2003 dahingehend stattgegeben, dass für den zu diesem Zeitpunkt am Abgabenkonto aushaltenden Rückstand in der Höhe von € 4.810,69 die Entrichtung in Raten bewilligt wurde.

Da der Bescheid vom 21. Jänner 2003 mit dem Tag der Zustellung, welcher mit 28. Jänner 2003 angenommen wird, wirksam wird, endet die mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2002 bewilligte Zahlungserleichterung am 27. Jänner 2003. Bis zu diesem Zeitpunkt sind daher für die Zahlungserleichterungsbewilligung vom 25. Oktober 2002 Stundungszinsen zu entrichten.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass sich aus dem Sachverhalt ergibt, dass die beiden Zahlungserleichterungsbewilligungen "nahtlos" aneinander anschließen, so dass der exakte Zeitpunkt der Zustellung der Zahlungserleichterungsbewilligung vom 21. Jänner 2003 nicht entscheidungswesentlich ist, da für dieses Stundungszinsen ab dem Tag der Wirksamkeit zu entrichten sind.

Bei seinem Vorbringen, dass nicht nachvollziehbar sei, wie das Finanzamt den in der Berechnung per 18. Oktober 2002 ausgewiesenen Tagessaldo von € 4.509,47 von dem laut Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2004, GZ.RV/4581-W/02, per 21. März 2002 ausgewiesenen Tagessaldo ableite, scheint der Bw. zu übersehen, dass sich der in der jeweiligen Berechnung der Stundungszinsen angeführte Tagessaldo stets auf die vom Zahlungserleichterungsansuchen bzw. von der diesbezüglichen Bewilligung erfassten Abgaben bezieht. Im Gegensatz dazu wird am Abgabenkonto die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst verbucht.

Daraus ergibt sich, dass aus den für die Berechnung der Stundungszinsen ausgewiesenen Tagessaldi nicht der jeweilige Tagessaldo am Abgabenkonto abgeleitet werden kann.

Ergänzend wird festgestellt, dass sich in der vom Bw. angesprochenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2004, GZ.RV/4581-W/02, angeführte Tagessaldo ausschließlich auf die vom Zahlungserleichterungsansuchen vom 21. Februar 2002 umfassten Abgaben, nämlich auf einen Teil der aushaftenden Einkommensteuer 1999 bezieht. (diese haftete im Zeitpunkt des Ansuchens mit € 4.986,52 aus, der Bw. beantragte jedoch, diese Abgabe im Betrag von € 4.782,02 zu stunden). Da weiters im Zeitpunkt des Ansuchens sowie am 21. März 2002 neben der Einkommensteuer noch weitere Abgaben unberichtet aushafteten, kann aus dem in der Berufungsentscheidung ausgewiesenen Tagessaldo nicht der Tagessaldo am Abgabenkonto abgeleitet werden.

Im gegenständlichen Fall brachte der Bw. mit Eingabe vom 17. Oktober 2002 ein Ansuchen um Ratenzahlung mit folgendem Inhalt ein: "Mein Steuerkonto weist derzeit einen Rückstand von € 5.063,24 und künftig fällig werdende Vorauszahlungen von € 1.811,67, somit eine in Raten abzuzahlende Gesamtschuld von € 7.874,01 aus. Ich ersuche daher, den Rückstand inklusive allfälliger Vorauszahlungen in 15 Monatsraten a € 500,00 abzutatten zu dürfen."

Dieses Ansuchen wurde vom Finanzamt als Berufung (Vorlageantrag) gegen die Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2002 betreffend Abweisung einer Zahlungserleichterung gewertet und mit (zweiter) Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2002 stattgebend erledigt. Gemäß diesem Bescheid wurde die Entrichtung des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgabentückstandes in Höhe von € 6.874,91 einschließlich der bis zum Ablauf der Zahlungserleichterung fällig werdenden (Viertel-) Jahresbeträge an Einkommensteuer in 12 Monatsraten in Höhe von je € 500,00 und einer Abschlusszahlung in Höhe von € 2.721,91 bewilligt.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Die Bemessungsgrundlage per 18. Oktober 2002 ermittelt sich wie folgt:

Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 4.986,52, Aussetzungszinsen 2001 in Höhe von € 23,18, sowie der Säumniszuschlag 1999 in Höhe von € 53,54. Von der sich daraus ergebenden Summe (5.063,24) war die Gutschrift aus der Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 553,77 in Abzug zu bringen. Somit betrug der Anfangsbestand € 4.509,47.

Mit Wirksamkeitstag 19. November 2002 war die erste Ratenzahlung des Bw. in Höhe von € 500,00 zu berücksichtigen. Von diesem Betrag waren jedoch die bis 18. November 2002 (rechtzeitig, da dreitägige Respirofrist) zu entrichtenden Stundungszinsen 2002 in Höhe von € 150,11 (zur Höhe vgl. Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2003, GZ.RV/4581-W/03) in Abzug zu bringen, somit änderte sich der Anfangsbestand um € 349,89.

Hinsichtlich des Wirksamkeitstages 19. November 2002 wird darauf hingewiesen, dass im Falle der Überweisung auf das Postscheckkonto der empfangsberechtigten Kasse der Tag der Gutschrift als Entrichtungstag gilt (§ 211 Abs. 1 lit d BAO).

Die weiteren Zahlungen mit Wirksamkeitstag 20. November 2002 und 24. Jänner 2002 waren im Hinblick auf die Verrechnungsweisungen des Bw. Anzahlungen für die (von der Zahlungserleichterung nicht umfasste) Einkommensteuer 2000 und konnten dadurch nicht bei der Berechnung der Stundung berücksichtigt werden. Dies geht auch aus der Berufungsvorentscheidung hervor. Diesbezüglich erfolgten im Vorlageantrag keine Einwendungen.

Die Berechnung der Stundungszinsen stellt sich daher wie folgt dar:

Datum	Anfangsbestand und Änderung	Tagessaldo	Anzahl d. Tage	Jahres - zinssatz	Tages - zinssatz	Stundungszinsen
18.10.2002	4.509,47	4.509,47	32	6,75	0,0185	26,70
19.11.2002	-349,89	4.159,58	22	6,75	0,0185	16,93
11.12.2002	0,00	4.159,58	48	6,20	0,0170	33,94

Zinsen:77,57

Zu der Einwendung, dass bei der Berechnung der Stundungszinsen für den Zeitraum 18. Oktober 2002 bis 27. Jänner 2003 das Zahlungserleicherungsansuchen vom 18. Dezember 2002 bezüglich Einkommensteuer 1999 ignoriert werde, wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Die vom Bw. angesprochene Berufung gegen den Bescheid vom 17. Dezember 2001 betreffend Aussetzungszinsen wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2003, GZ.RV/0221-W/03 als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 sowie der Anspruchszinsenbescheid 2000, beide vom 16. Dezember 2002 konnten in der Berechnung nicht erfasst werden, zumal Gegenstand der Stundung gemäß Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 25. Oktober 2002 die zu diesem Zeitpunkt aushaltenden Abgaben sowie die bis Ablauf der Zahlungserleichterung zu belastenden (Viertel-)Jahresbeträge an Einkommensteuer war.

Wie der unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 9. September 2002, GZ.RV/4581-W/02, zutreffend ausgeführt hat, können, solange ein Zahlungserleicherungsansuchen nicht erledigt ist (somit bis zum Ergehen eines diesbezüglichen Bescheides), Bemessungsgrundlage für Stundungszinsen höchstens jene Abgaben seien, die Gegenstand des Ansuchens sind. Weder daraus noch aus der Feststellung, dass sich das Zahlungserleichterungsansuchen vom 21. Februar 2002

ausschließlich auf die Einkommensteuer 1999 ohne Nebengebühren bezogen habe, lässt sich ableiten, dass der unabhängige Finanzsenat in dieser Entscheidung dargetan hat, dass für einen Zahlungsaufschub von Nebengebühren keinesfalls Stundungszinsen verrechnet werden dürfen.

Dies lässt sich auch nicht aus dem Gesetz bzw. der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ableiten.

Ab Bewilligung eines Zahlungserleichterungsansuchens sind jedoch jene Abgaben zur Bemessungsgrundlage der Stundungszinsen heranzuziehen, welche vom Bewilligungsbescheid umfasst sind.

Im Übrigen ordnet § 213 Abs. 1 BAO die Zusammenfassung der wiederkehrend zu erhebenden Abgaben mit den diesbezüglichen Nebenansprüchen (§ 3 Abs. 2, z.B. Säumniszuschläge, Stundungszinsen) ausdrücklich an.

Dazu kommt noch, dass der Bw. die Einbeziehung der Nebengebühren in die Zahlungserleichterung unter dem Hinweis, dass Stundungszinsen mit gesondertem Bescheid angefordert würden, akzeptiert hat und die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung in Rechtskraft erwachsen ließ.

Dem den gegenständlichen Stundungszinsen zugrunde liegenden Bewilligungsbescheid vom 25. Oktober 2002 welcher eine "Erledigung" ist, liegt der Antrag vom 17. Oktober 2002, der vom Finanzamt als Berufung gewertet wurde, zugrunde. In diesem ersuchte der Bw. den Abgabenzurückstand in Höhe von 5.063,24 unter Einbeziehung der Vorauszahlungen in Raten entrichten zu dürfen (siehe oben).

Dieser Rückstand ermittelt sich wie folgt: Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 4.986,52, Aussetzungszinsen 2001 in Höhe von € 23,18, sowie der Säumniszuschlag 1999 in Höhe von € 53,54. Diese sind ident mit jenen Abgaben, die zur Berechnung des Tagessaldos per 18. Oktober 2002 angeführt wurden (siehe oben). Die Einbeziehung der Aussetzungszinsen in die Stundungszinsberechnung ab 18. Oktober 2002 war daher rechtmäßig.

Da die Einbeziehung der von der Bewilligung umfassten Stundungszinsen 2002 in Höhe von € 150,11 (zur Höhe vgl. Berufungsentscheidung vom 16. April 2003, GZ.RV/4581-W/02) per 19. November 2002 erst zu einem Zeitpunkt, in dem die Zahlungserleichterung bewilligt war, erfolgte, war auch hier keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juni 2004