



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 20. April 2004 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) entrichtete mit Wirkung vom 1. Oktober 2003 eine Anzahlung auf die Einkommensteuer 2002 in Höhe von 6.760 €.

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2003 wurde die Einkommensteuer 2002 erklärungskgemäß in Höhe von 14.975,84 € festgesetzt. Dabei ergab sich – unter Berücksichtigung der Vorauszahlungen (16.271,02 €) sowie der geleisteten Anzahlung (6.760 €) – eine Gutschrift von 8.055,18 €.

In der Folge wurde die Einkommensteuer 2002 mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid vom 20. April 2004 in Höhe von 23.008,06 € festgesetzt. Dies führte zu einer Nachforderung von 8.032,22 €.

Mit weiterem Bescheid vom 20. April 2004 wurden dem Bw. vom Differenzbetrag (8.032,22 €) Anspruchszinsen in Höhe von 146,55 € wie folgt vorgeschrieben:

Zeitraum	Differenz- betrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Anzahl Tage	Tageszins- satz	Zinsen

1. 10. 2003 - 13. 10. 2003	8.032,22	6.760,00	1.272,22	13	0,0095	1,57
14. 10. 2003 - 20. 4. 2004	8.032,22	0,00	8.032,22	190	0,0095	144,98
Abgabenschuld						146,55

In der fristgerecht erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass der Bw. eine Anzahlung entrichtet und der Einkommensteuerbescheid vom 13. Oktober 2003 zu einer Gutschrift geführt habe. Das aus dieser Gutschrift resultierende Guthaben (8.055,18 €) sei bis zur Verbuchung der Nachforderung laut Bescheid vom 20. April 2004 bestehen geblieben. Da das Abgabenkonto somit keinen Rückstand aufgewiesen habe, sei die Anlastung der Anspruchszinsen nicht gerechtfertigt bzw. die Zinsenvorschreibung rückgängig zu machen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2004 keine Folge. Begründend führte es dazu aus, dass der Erstbescheid vom 13. Oktober 2003 zu einer Gutschrift geführt habe. Diese sei entstanden, weil in der Einkommensteuererklärung ein Verlust aus Gewerbebetrieb in unzutreffender Höhe ausgewiesen worden sei. Das Finanzamt habe vom tatsächlichen Verlust erst durch die Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 7. April 2004 Kenntnis erlangt. Durch den Bescheid vom 13. Oktober 2003 sei die Widmung der Zahlung vom 1. Oktober 2003 als Anzahlung auf die Einkommensteuer 2002 aufgehoben worden. Der Bw. habe somit über das betreffende Guthaben auf seinem Abgabenkonto frei verfügen können. Zur Vermeidung von Anspruchszinsen hätte neuerlich eine Widmung erfolgen müssen. Das während des zinsenrelevanten Zeitraumes vorhandene Abgabenguthaben beeinflusse die Höhe der Nachforderungszinsen nicht.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2004 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in welchem er seinen Standpunkt wiederholte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für den Berufungsfall maßgeblichen Bestimmungen des § 205 BAO lauten auszugsweise wie folgt:

"...(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 (Fassung vor BGBl. I 2004/180).

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, Anzahlungen auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer dem Finanzamt bekannt geben...

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..."

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass die Änderung der ursprünglichen Abgabensatzung im Wege des § 295 Abs. 1 BAO zu einer Nachforderung an Einkommensteuer geführt hat. Durch die Gegenüberstellung der geänderten Abgabensatzung (23.008,06 €) mit der bisher festgesetzten Abgabe ("Vorsoll": 14.975,84 €) ergab sich ein Differenzbetrag von 8.032,22 € zu Lasten des Bw. Die Voraussetzungen gemäß § 205 Abs. 1 BAO für eine Verzinsung dieses Differenzbetrages für den Zeitraum 1. Oktober 2003 bis 20. April 2004 waren daher grundsätzlich gegeben. Außer Streit steht weiters, dass der Bw. eine Anzahlung entrichtet hat, die gemäß § 214 Abs. 4 lit. e BAO dem auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend als "Einkommensteuer 1-12/2002" verbucht wurde. Strittig ist ausschließlich, inwieweit diese Anzahlung zu einer Verminderung der Nachforderungszinsen führt.

Gemäß § 205 Abs. 3 vierter Satz BAO sind entrichtete Anzahlungen auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld im jeweils zur Nachforderung führenden Bescheid zu verrechnen. Diese Verrechnung ist mit dem Ausmaß der Nachforderung begrenzt. Die Nachforderung übersteigende, also nicht mit der Nachforderung zu verrechnende Zahlungsbeträge sind anlässlich der Erlassung des zinsenrelevanten Stammapgabenbescheides gutzuschreiben. Die Gutschrift wird mit dem Tag der Bekanntgabe (Zustellung) des zinsenrelevanten Bescheides wirksam (vgl. Ritz, SWK 2001/1, S 29 ff).

Im Berufungsfall haben die Vorauszahlungen (16.271,02 €) die ursprüngliche Einkommensteuerfestsetzung (14.975,84 €) um 1.295,18 € überstiegen. Mangels Nachforderung war daher die vom Bw. entrichtete Anzahlung anlässlich der Erlassung des ursprünglichen

Einkommensteuerbescheides zur Gänze seinem Abgabenkonto gutzuschreiben. Auf die saldowirksame Gutschriftbuchung vom 13. Oktober 2003 wird diesbezüglich hingewiesen (8.055,18 € = 6.760 € + 1.295,18 €). Über das hieraus resultierende Abgabenguthaben in derselben Höhe konnte der Bw. frei verfügen.

Der erste Satz des § 205 Abs. 3 BAO sieht vor, dass Anzahlungen auf zu erwartende Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuldschuldigkeiten wiederholt bekannt gegeben werden können. Eine neuerliche Anzahlung kann auch dann noch bekannt gegeben bzw. entrichtet werden, wenn bereits eine frühere Anzahlung nach den Regeln des § 205 Abs. 3 vierter und fünfter Satz BAO verrechnet und/oder gutgeschrieben wurde (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S. 127). In der Literatur werden in diesem Zusammenhang beispielsweise jene Fälle angeführt, in denen dem Abgabepflichtigen aufgrund der Ergebnisse bei einer Schlussbesprechung die Höhe der voraussichtlichen Nachforderung bekannt wird (vgl. nochmals Ritz, SWK, aaO).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass es dem Bw. freigestanden wäre, dem Finanzamt nach der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 13. Oktober 2003 neuerlich eine Anzahlung auf die Einkommensteuer 2002 bekannt zu geben. Im Fall der Verbuchung einer neuerlich bekannt gegebenen Anzahlung (ohne gleichzeitige Zahlung) wäre das durch die Gutschrift der ursprünglichen Anzahlung entstandene Abgabenguthaben entsprechend vermindert und dadurch die neuerliche, im Guthaben Deckung findende Anzahlung entrichtet worden. Im Berufungsfall ist aber keine derartige Verfügung über das durch die Gutschrift der ursprünglichen Anzahlung entstandene Guthaben getroffen worden und damit auch keine Bekanntgabe einer neuerlichen Anzahlung erfolgt. Da das am 13. Oktober 2003 verbuchte Guthaben in der Folge auf dem Abgabenkonto stehen geblieben ist, entfaltete es keine die Anspruchszinsen mindernde Wirkung (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urz, BAO/3, § 205, Anm 23; Ritz, BAO-Handbuch, S. 126). Die Festsetzung der Nachforderungszinsen in der eingangs dargestellten Höhe erweist sich daher als zutreffend.

Ob die Einhebung der Zinsen im Hinblick auf die Besonderheit des Berufungsfalles sachlich unbillig erscheint, ist nicht in diesem Verfahren zu klären. Eine diesbezügliche Beurteilung bliebe einem allfälligen Nachsichtsverfahren vorbehalten.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2005