



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, Z, vom 26. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes S betreffend Anspruchszinsen 2001 (§ 205 BAO) vom 2. September 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29. November 2002 reichte der Berufungswerber beim Finanzamt S seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 ein und legte darin außer der Geltendmachung von Sonderausgaben einen Gewinn aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 237.238,-- S und einen Überschuss aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 10.201,-- S offen.

Mit Bescheid vom 2. Dezember 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Berufungswerbers für 2001 auf Basis eines ermittelten Einkommens von 120,20 € (1.654,-- S) mit 0,-- € fest. Anhand der konkreten Bescheiddaten ist ersichtlich, dass bei dieser Einkommensteuerveranlagung bzw. -festsetzung nur der vom Abgabepflichtigen erklärte Überschuss aus Vermietung und Verpachtung und die geltend gemachten Sonderausgaben berücksichtigt wurden, der weiters erklärte Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit jedoch unberücksichtigt geblieben ist.

Am 2. September 2003 erging in Ergänzung zum Bescheid vom 2. Dezember 2002 ein auf § 293 BAO gestützter berichtigender Einkommensteuerbescheid für 2001, in dem nunmehr auch der offen gelegte Gewinn aus selbstständiger Arbeit erklärungsgemäß mit 237.238,-- S

Berücksichtigung fand. Infolge dieser Berichtigung ermittelte das Finanzamt das Einkommen für 2001 neu mit 17.360,96 € (238.892,-- S), was eine Einkommensteuervorschreibung bzw. – nachforderung für den Berufungswerber von 3.176,89 € (43.715,-- S) zur Folge hatte.

Gleichfalls mit Bescheid vom 2. September 2003 wurden dem Berufungswerber aufgrund vorgenannter Einkommensteuernachforderung auch davon bemessene Anspruchszinsen 2001 für den Zeitraum 1. Oktober 2002 bis 2. September 2003 im Betrag von 121,07 € (1.666,-- S) vorgeschrieben. Auf die Zinsenbemessungsgrundlage von 3.176,89 € (43.715,-- S) gelangten dabei drei unterschiedliche Tageszinssätze zur Anwendung, und zwar für den Zeitraum 1. Oktober 2002 bis 10. Dezember 2002 (71 Tage) 0,0130%, für den Zeitraum 11. Dezember 2002 bis 8. Juni 2003 (180 Tage) 0,0115% und für den Zeitraum 9. Juni 2003 bis 2. September 2003 ein Tageszinssatz von 0,0095%.

Mit Eingabe vom 26. September 2003 legte der Abgabepflichtige gegen diesen Anspruchszinsenbescheid unter nachstehendem Vorbringen rechtzeitig Berufung ein:

Bei Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 wäre festgestellt worden, dass ihm für das Jahr 2003 keine Einkommensteuervorauszahlungen vorgeschrieben worden seien. Am 1. September 2003 hätte sich seine steuerliche Vertretung deshalb telefonisch beim Finanzamt nach den Gründen erkundigt und dabei die Auskunft erhalten, dass bei der Einkommensteuerveranlagung 2001 vom 2. Dezember 2002, die für die Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2003 maßgeblich gewesen sei, irrtümlich nur der erklärte Überschuss aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt, der erklärte Gewinn aus selbstständiger Arbeit jedoch übersehen worden wäre. Als Folge dieser telefonischen Anfrage wären sodann der fehlerhafte Einkommensteuerbescheid 2001 am 2. September 2003 amtswegig gemäß § 293 BAO berichtigt, und ihm aufgrund des dabei vorgeschriebenen Einkommensteuernachforderungsbetrages gleichzeitig die nunmehr bekämpften Anspruchszinsen angelastet worden. Da es zur Einkommensteuernachforderung für 2001 ausschließlich aus in der behördlichen Sphäre gelegenen Gründen gekommen bzw. die Abgabenbehörde auf den ihr unterlaufenen Fehler erst durch das Parteieinschreiten aufmerksam geworden wäre, und im gegenständlich maßgeblichen Zinsenbemessungszeitraum vom 1. Oktober 2002 bis 2. September 2003 laut Bankauskunft und beigeschlossener Aufstellung überdies maximal Guthabenzinsen von 36,25 € (Zinssatz 1,25%) zu erwirtschaften gewesen wären, bestehe keine Bereitschaft zur Zahlung des vollen angelasteten Anspruchszinsenbetrages. Im Ausmaß von 36,25 € werde der Anspruchszinsenanspruch anerkannt und daher beantragt, die strittigen Anspruchszinsen im Zuge der Berufungserledigung von 121,07 € auf 36,25 € herabzusetzen.

Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid wurde in der Folge vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 205 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend Verzinsung von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuernachforderungen und –gutschriften wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I 2000/142) neu in die BAO eingefügt, ist erstmals auf Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 1999 entstanden ist, anzuwenden (§ 323 Abs. 7 BAO) und lautet in der auf den Berufungsfall anzuwendenden Fassung 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). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

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

(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."

Dem Absatz 1 des § 205 BAO zufolge sind ua. Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden – unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Absatz 3 leg.cit.) - nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, ab dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Abgabenbescheide zu verzinsen. Aus der Wortfolge „...Differenzbeträge sind zu verzinsen...“ ergibt sich, dass der Abgabenbehörde bei Zutreffen der im § 205 leg.cit. gesetzlich normierten Voraussetzungen kein Ermessen im Hinblick auf die Vorschreibung von Anspruchszinsen (zu Lasten oder zu Gunsten des Abgabepflichtigen) eingeräumt ist, sondern eine Anspruchsverzinsung diesfalls zwingend zu erfolgen hat.

Zinsenrelevante Differenzbeträge (Nachforderungen oder Gutschriften) im Sinne des § 205 Abs. 1 BAO können sich insbesondere aus erstmaligen Abgabenfestsetzungen (gegenüber Vorauszahlungen), aus auf § 295 BAO bzw. § 295a gestützte Änderungen oder auf § 293 BAO bzw. § 293b gestützte Berichtigungen solcher Abgabenfestsetzungen, weiters aus neuen Sachbescheiden nach Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) bzw. nach Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO), ferner aus meritorischen (§ 276 BAO, § 289 Abs.2 BAO) oder kassatorischen (§ 289 Abs. 1 BAO) Berufungserledigungen, aber auch aus Endgültigerklärungsbescheiden gemäß § 200 Abs. 2 BAO ergeben. Kommt es aus Anlass solcher Bescheide zu einer Abgaben*nachforderung*, sei es gegenüber den bisherigen Vorauszahlungen oder dem bisher festgesetzt gewesenen Abgabenbetrag, dann sind auf Basis dieses Nachforderungsbetrages für den oben erwähnten Zinsenbemessungszeitraum *Nachforderungszinsen* vorzuschreiben, wobei auf die Zinsenbemessungsgrundlage (Abgabennachforderung) zwingend der gesetzliche Zinssatz des § 205 Abs. 2 BAO Anwendung zu finden

hat. Liegt ein demgemäß ermittelter Anspruchszinsenbetrag unter 50 €, hat die Zinsenfestsetzung zu unterbleiben.

Normzweck der Anspruchsverzinsung (Nachforderungs- bzw. Gutschriftszinsen) ist nach Intention des Gesetzgebers (Gesetzesmaterialien RV 311 BlgNR 21, GP, 196), mögliche Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die dadurch entstehen, dass der Abgabenanspruch für eine bestimmte Abgabe immer zum selben Zeitpunkt entsteht, die Abgabenfestsetzung jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt. Entscheidend ist dabei allein die objektive Möglichkeit der Erzielung solcher Zinsvor- bzw. -nachteile. Angesichts dieses Normzwecks ist es für die Anwendung des § 205 BAO völlig unerheblich, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung im Einzelfall früher oder später erfolgte. Anspruchszinsen sind im Übrigen auch unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde vorzuschreiben. Dies ergibt sich schon aus dem verschuldensunabhängig konzipierten Wortlaut des § 205 BAO, und entspricht im Übrigen auch dem Willen des Gesetzgebers, da es in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001, mit dem § 205 BAO eingeführt wurde, auszugsweise heißt (RV 311 BlgNr 21. GP, 210 ff): „Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde an einer erst nach dem 1. Oktober des der Abgabenanspruchsentstehung folgenden Jahres erfolgenden Abgabenfestsetzung (bzw. einer solchen in zutreffender Höhe).“

Im vorliegenden Fall liegt der strittigen Anspruchszinsenvorschreibung die Einkommensteuer-nachforderung für das Jahr 2001 in Höhe von 3.176,89 € (43.715,-- S) zugrunde. Dieser Nachforderungsbetrag ergab sich daraus, dass das Finanzamt bei der ursprünglichen Einkommensteuerveranlagung 2001 am 2. Dezember 2002 vom Berufungswerber erklärte Bemessungsgrundlagen bei elektronischer Eingabe der Bescheiddaten nicht vollständig erfasst hat, es dadurch vorerst zu einer Einkommensteuerfestsetzung für dieses Veranlagungsjahr von 0,-- € gekommen ist, und dieser Eingabefehler nachfolgend am 2. September 2003 mit Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO mit Folge der vorerwähnten Abgabennachforderung korrigiert wurde. Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern ergänzt diesen nur im Umfang der Berichtigung. Verrechnungstechnisch wirkt eine solche Berichtigung allerdings nicht auf den Zeitpunkt des Ergehens des fehlerhaften berichtigten Bescheides zurück. Der aus der Bescheidberichtigung vom 2. September 2003 resultierende Nachforderungsbetrag war daher, wie aus dem konkreten Bescheidspruch ersichtlich, auch erst am 9. Oktober 2003 fällig.

Angesichts der eingangs zitierten Gesetzeslage und vorstehender Rechtsausführungen besteht kein Zweifel, dass es sich bei der hier in Rede stehenden Einkommensteuernachforderung 2001 um einen Differenzbetrag im Sinne des Tatbestandes des § 205 Abs. 1 BAO handelt. Da der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer 2001 dem § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO zufolge mit Ablauf des Jahres 2001 entstanden und der zur Nachforderung führende berichtigende Einkommensteuerbescheid am 2. September 2003 ergangen ist, war es im Berufungsfall im Hinblick auf den im § 205 Abs. 1 BAO normierten Verzinsungszeitraum nicht gesetzwidrig, auf Basis des Einkommensteuernachforderungsbetrages 2001 von 3.176,89 € Anspruchszinsen für den Zeitraum 1. Oktober 2002 bis einschließlich 2. September 2003 festzusetzen. Indem § 205 BAO einen Ausgleich für die Möglichkeit der Kapitalnutzung schafft, hatte sich die Anspruchszinsenberechnung auch im vorliegenden Fall ausschließlich am Zeitpunkt der Bekanntgabe des zur Nachforderung führenden Einkommensteuerberichtigungsbescheides vom 2. September 2003 und an der Höhe der konkreten Abgabennachforderung zu orientieren, ohne dass Verschuldensaspekte dabei eine entscheidungsrelevante Rolle zu spielen gehabt hätten. Die Tatsache, dass die selbstständigen Einkünfte des Berufungswerbers aus nicht von ihm zu vertretenden Gründen erst im berichtigenden Einkommensteuerbescheid 2001 berücksichtigt wurden, steht der Erhebung von Anspruchszinsen somit nicht entgegen.

Eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen auf Grundlage des § 205 Abs. 6 BAO kommt im Berufungsfall deshalb nicht in Betracht, weil der Einkommensteuerrifferenzbetrag 2001 dafür - tatbestandsmäßig gefordert - Folge eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO gewesen sein müsste. Rückwirkende Ereignisse sind laut dieser Bestimmung Ereignisse, die abgaberechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben. Das ist dann der Fall, wenn nach der Steuerschuldentstehung Sachverhalte eintreten, die sich in der Vergangenheit in der Weise auswirken, dass an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der Besteuerung ein veränderter Sachverhalt zu Grunde zu legen ist. Die Berichtigung eines im Einkommensteuerbescheid unterlaufenen Ausfertigungsfehlers stellt also solche aber kein rückwirkendes Ereignis im Sinne § 295a BAO dar.

Zum Berufungsbegehren auf Herabsetzung der vorgeschriebenen Anspruchszinsen auf 36,25 €, also jenen Betrag, der im gegenständlichen Verzinsungszeitraum laut Vorbringen des Rechtsmittelwerbers im Bankensektor maximal als Guthabenzinsen erzielbar gewesen wäre, verbleibt abschließend darauf hinzuweisen, dass die Verzinsung von Differenzbeträgen an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer im Sinne des § 205 Abs. 1 BAO wie bereits oben dargelegt zwingend und ohne Ermessensspielraum nach Absatz 2 dieser Bestimmung zu erfolgen hat. Danach betragen die gesetzlichen Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem

Basiszinssatz. Im Zeitraum 1. Oktober 2002 bis 10. Dezember 2002 betrug der Basiszinssatz 2,75%, was jährlichen Anspruchszinsen von 4,75% und einem Tageszinssatz von 0,0130% entsprochen hat. Ab 11. Dezember 2002 bis 8. Juni 2003 stand der Basiszinssatz bei 2,20%, woraus sich gesetzliche Anspruchszinsen von 4,20% pro Jahr bzw. 0,0115% pro Tag ableiteten. Zwischen 9. Juni 2003 und Erlassung des Einkommensteuerberichtigungsbесcheides am 2. September 2003 lag der Basiszinssatz bei 1,47% mit der Folge, dass sich die Anspruchszinsen in dieser Zeitspanne auf 3,47% pro Jahr bzw. auf 0,0095% pro Tag beliefen. Da im angefochtenen Bescheid die vorstehenden Tageszinssätze betragsmäßig wie auch zeitraumbezogen richtig auf die Einkommensteuernachforderung 2001 von 3.176,89 € zur Anwendung gelangt sind, aufgrund des Gesetzesauftrages im § 205 Abs. 2 BAO eine andere als die dort normierte Anspruchsverzinsung nicht in Betracht kommt, und mit dem bescheid gegenständlichen Verzinsungszeitraum im Übrigen auch das gesetzliche Limit von 42 Monaten nicht überschritten wurde, erweist sich die bekämpfte Anspruchszinsenvorschreibung 2001 somit dem Grunde als auch der Höhe nach als rechtmäßig.

Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid vom 2. September 2003 war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 8. November 2006