



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Treuhand GmbH, vom 23. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. April 2008 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In dem mit 12. Dezember 2007 datierten und am 14. Dezember 2007 eingegangenen Schreiben teilte der Berufungswerber (Bw) dem Finanzamt mit, in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für 2006 seien die ausländischen Einkünfte (KZ 440) mit einem Verlust von 46.732,13 € ausgewiesen, tatsächlich seien diese Einkünfte aber mit 0 € anzusetzen, da die entsprechende Beteiligung nicht mehr bestehe.

Am gleichen Tag, somit ebenfalls am 14. Dezember 2007, ist vom Finanzamt aber bereits ein erklärungskonformer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erlassen worden, sodass die vom Bw beantragte Berichtigung der ausländischen Einkünfte nicht mehr berücksichtigt

werden konnte. Die erklärten Einkünfte führten zu einer Einkommensteuergutschrift von 5.602,56 €. Gleichzeitig setzte das Finanzamt in einem gesonderten Bescheid für diese Gutschrift für den Verzinsungszeitraum vom 1. Oktober bis 20. Dezember 2007 Anspruchszinsen zugunsten des Bw in Höhe von 64,44 € fest.

Das am Tag der Bescheiderlassung eingegangene Schreiben des Bw wertete das Finanzamt als Berufung und erließ am 18. April 2008 eine stattgebende Berufungsvorentscheidung in der aufgrund der nicht mehr angesetzten ausländischen Verluste die Einkommensteuergutschrift nur mehr 445,86 € betrug, das zu einer Nachforderung von 5.156,70 € führte. Für diese Nachforderung wurden in dem gleichzeitig erlassenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für den Verzinsungszeitraum vom 1. Oktober bis 20. April 2008 Anspruchszinsen in der Höhe von 148,65 € vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 23. April 2008 erhob der Bw gegen diesen Anspruchszinsenbescheid fristgerecht Berufung und beantragte seine ersatzlose Aufhebung. In der Begründung brachte er vor, bei der am 14. Dezember 2007 durchgeführten Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2006 sei sein Schreiben vom 12. Dezember 2007 unberücksichtigt geblieben. Über das zu Unrecht ermittelte Guthaben in der Höhe von 5.502,56 € habe er niemals verfügt. Ein Zinsvorteil sei ihm niemals entstanden. Wäre der Bescheid am 12. Dezember richtig erstellt worden, hätte es niemals zu einer Vorschreibung von Anspruchszinsen kommen können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte im Wesentlichen aus, der Anspruch auf Anspruchszinsen entstehe unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde. Zinsbescheide würden auch nicht die materielle Richtigkeit des Stammesbescheides voraus setzen. Deswegen sei der Zinsbescheid auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Der Normzweck des § 205 BAO bestehe darin, Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszuzeichnen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben würden. Entscheidend sei die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen. Für die Anwendung des § 205 sei es bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte und diese stehe nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Mit Eingabe vom 14. Juli 2008 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, die Abgabenbehörde

erster Instanz verkenne das Problem am gegenständlichen Sachverhalt, da § 205 BAO auf einen gänzlich anderen Sachverhalt abstelle. § 205 diene dazu Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden nach Gegenüberstellung mit bisher festgesetzt gewesenen Abgaben oder mit Vorauszahlungen ergeben würden, mit Anspruchszinsen zu belasten.

Im vorliegenden Fall habe die Abgabenbehörde auf Grund eines fehlerhaften Erstbescheides eine Gutschrift erteilt, über die er jedoch nie verfügt habe, wie aus dem Abgabenkonto ersichtlich sei. Einziger Grund für die am Abgabenkonto gebuchte Gutschrift sei das Versäumnis der zuständigen Abgabenbehörde, sein Schreiben vom 12. Dezember 2007 zu berücksichtigen. Es sei somit eine zu hohe Gutschrift erteilt worden, welche mit Bescheid vom 18. April 2008 schließlich korrigiert worden sei. Auch mit dem korrigierten Bescheid sei wieder eine – wenn auch geringere – Gutschrift erteilt und dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden. Im Ergebnis sei also eine zu hohe Gutschrift durch eine Gutschrift in nun richtiger Höhe ersetzt worden.

Dass ihm auf Grund des Irrtums der Abgabenbehörde kein Nachteil in Form der Festsetzung von Anspruchszinsen erwachsen könne, liege auf der Hand. Tatsache sei, dass er im gesamten Zeitraum vom 12. Dezember 2007 bis 18. April 2008 nicht über das überhöhte Guthaben verfügt habe, sondern lediglich auf die korrekte Erledigung der Steuererklärung samt Berichtigungsschreiben vom 12. Dezember 2007 gewartet habe. Ihm sei auch gar nichts anderes übrig geblieben als dies zu tun, konnte er sich doch gegen die unrichtige Buchung am Abgabenkonto vom 14. Dezember 2007 nicht zur Wehr setzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 leg.cit. betragen die Anspruchszinsen 2 % über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Bei einer nachträglichen Änderung eines Stammabgabenbescheides, der sich als rechtswidrig erwiesen hat, wird nicht der ursprüngliche Zinsenbescheid abgeändert oder ersetzt, sondern diesem Umstand wird durch einen an den Abänderungsbescheid gebundenen (weiteren) Zinsenbescheid Rechnung getragen. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 205, Tz 33, 35).

Der Bw wendet sinngemäß ein, er habe über die aufgrund des unrichtigen Einkommensteuererstbescheides für 2006 vom 14. Dezember 2007 auf seinem Abgabenkonto gebuchte Gutschrift von 5.602,56 € nicht verfügt, daher sei ihn auch kein Zinsvorteil entstanden, der eine Festsetzung von Anspruchszinsenbescheid rechtfertigen würde.

Es mag zwar sein, dass der Bw über das seinem Abgabenkonto gutgeschriebene Guthaben, das durch die unrichtige Einkommensteuererklärung des Bw zustande gekommen ist, nicht verfügt hat und er dadurch keinen Zinsvorteil lukrieren konnte, es wäre dem Bw aber unbenommen gewesen über dieses Abgabenguthaben frei zu verfügen. Die mangelnde Verfügung des Bw über dieses Guthaben kann nicht der Abgabenbehörde angelastet werden. Der erste Satz des § 205 Abs. 3 BAO sieht vor, dass Anzahlungen auf zu erwartende Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuldigkeiten 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 der Schlussbesprechung einer Außenprüfung die Höhe der voraussichtlichen Nachforderung bekannt wird (vgl. Ritz, SWK 2001/1, S 29 ff).

Dem Bw war bekannt, dass aufgrund der zu Unrecht erklärten ausländischen Verluste, die erklärungskonforme Einkommensteuerveranlagung 2006 vom 14. Dezember 2007 zu einer überhöhten Einkommensteuergutschrift geführt hat und es aufgrund seines nachträglichen Berichtigung der erklärten ausländischen Einkünfte zu einer Verminderung der Einkommensteuergutschrift und damit zu einer Nachforderung dieser zu Unrecht bezogenen Gutschrift kommen wird.

Dem Bw wäre es daher durchaus möglich gewesen, eine Nachforderung an Anspruchszinsen (über die ursprünglich zu Unrecht bezogenen Anspruchszinsen von 64,44 € hinaus) zu

vermeiden, indem er dem Finanzamt nach der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 14. Dezember 2007 eine Anzahlung auf die Einkommensteuer 2006 in der Höhe der zu Unrecht bezogenen Gutschrift bekannt gegeben hätte. In diesem Fall wäre (ohne gleichzeitige Zahlung) das durch die unrichtige Gutschrift entstandene Abgabenguthaben entsprechend vermindert und dadurch die im Guthaben Deckung findende Anzahlung entrichtet worden. Im Berufungsfall ist aber keine derartige Verfügung über das auf dem Abgabenkonto ausgewiesene Guthaben getroffen worden. Da das am 14. Dezember 2007 verbuchte Guthaben (mangels Verfügung) in der Folge auf dem Abgabenkonto stehen geblieben ist, entfaltete es keine die Anspruchszinsen mindernde Wirkung (vgl. Ritz, BAO³, § 205 Tz 17). Die Festsetzung der Nachforderungszinsen in der eingangs dargestellten Höhe erweist sich daher als rechtmäßig.

Abgesehen davon, dass sowohl aus dem Gesetzestext als auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage klar hervor geht, dass die Anspruchsverzinsung eine verschuldensunabhängige Abgabe ist, erweist sich auch der Einwand des Bw, wonach es das Finanzamt verabsäumt habe, in dem am 14. Dezember 2007 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2006 die im Schreiben des Bw vom 12. Dezember 2007 beantragte Richtigstellung der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen, das die überhöhte Einkommensteuergutschrift bewirkt hat, als unberechtigt.

Das Finanzamt hat am 14. Dezember 2007 eine erklärungskonforme Veranlagung durchgeführt. Das mit 12. Dezember 2007 datierte Schreiben des Bw, indem die Richtigstellung der ausländischen Einkünfte beantragt wird, ist beim Finanzamt erst am 14. Dezember 2007 eingebracht worden. Der über das Bundesrechenzentrum am gleichen Tag ausgefertigte Einkommensteuerbescheid für 2006 ist vom zuständigen Bearbeiter des Finanzamtes bereits vor dem 14. Dezember 2007 genehmigt worden. Das Finanzamt hatte daher gar keine Möglichkeit, die (verspätet) beantragte Berichtigung der ausländischen Einkünfte bereits im Erstbescheid zu berücksichtigen.

Die vom Finanzamt festgesetzte und vom Bw bekämpfte Nachforderung an Anspruchszinsen hat allein der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter zu verantworten, indem die unrichtig erklärten Einkünfte zu einer überhöhten Einkommensteuergutschrift geführt haben und es vom Bw verabsäumt wurde, für diese zu Unrecht gutgeschriebene Abgabengutschrift eine entsprechende Verrechnungsweise vorzunehmen, wodurch diese Gutschrift auf dem Abgabenkonto des Bw stehen geblieben ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Dezember 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei