



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch X., vom 9. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 6. Februar 2004 betreffend Anspruchszinsen 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Anspruchszinsen werden für den Zeitraum 1. Oktober 2003 bis 9. Dezember 2003 in Höhe von 120,44 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) entrichtete am 10. Dezember 2003 den Betrag von 10.000 € auf sein Abgabenkonto, welcher aufgrund einer Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 lit. e BAO als Anzahlung im Sinn des § 205 Abs. 3 BAO auf die zu erwartende Nachforderung an Einkommensteuer für das Jahr 2002 verbucht wurde.

Weiters leistete der Bw. am 10. Dezember 2003 eine Zahlung in Höhe von 12.212,53 €, die nach teilweiser Verrechnung mit der am 17. November 2003 fälligen Einkommensteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2003 im Betrag von 2.212,53 € zu einem Abgabenguthaben in Höhe von 10.000 € führte. Dies deshalb, weil der Bw. für diesen Teilbetrag, mit dem eine weitere Anzahlung auf die Einkommensteuer für 2002 geleistet werden sollte, keine Verrechnungsweisung erteilt und dem Finanzamt den Zahlungszweck auch sonst nicht bekannt gegeben hat. In der Folge wurde das Guthaben (10.000 €) durch Verrechnung mit der Einkommensteuervorauszahlung für das erste Quartal 2004 und der Einkommensteuer für 2002 laut Einkommensteuerbescheid vom 6. Februar 2004 aufgebraucht.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 6. Februar 2004 setzte das Finanzamt von der Einkommensteuernachforderung für 2002 nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag Anspruchszinsen wie folgt fest:

Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahlung	Bemessungsgrundl.	Tage	Zinssatz	Zinsen
1.10.03 bis 9.12.03	18.111,44 €	0,00	18.111,44 €	70	0,0095	120,44
10.12.03 bis 8.2.04	18.111,44 €	10.000 €	8.111,44 €	61	0,0095	47,01
Abgaben- schuld						167,45€

In der Berufung gegen diesen Zinsenbescheid, in welcher der obige Sachverhalt dargelegt wurde, ersuchte der Bw., die irrtümlich unterlassene Verrechnungsweisung hinsichtlich des Teilbetrages von 10.000 € "vorzunehmen" und keine Anspruchszinsen festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2004 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Dem Vorbringen des Bw., er habe irrtümlich keine Verrechnungsweisung erteilt, hielt das Finanzamt entgegen, dass dem Gesetz keine Regelung zu entnehmen sei, wonach das Bestehen eines Abgabenguthabens während des zinsenrelevanten Zeitraumes der Zinsenvorschreibung entgegenstehe. Vielmehr folge aus der Konzeption des § 205 BAO, dass das Ausmaß von Nachforderungszinsen durch ein bestehendes Abgabenguthaben nur insoweit beeinflusst werde, als dem Finanzamt eine Anzahlung gemäß § 250 Abs. 3 BAO bekannt gegeben werde, wodurch das Guthaben vermindert und die Anzahlung – soweit im Guthaben gedeckt – entrichtet werde (Ritz, BAO-Handbuch, 126; Ellinger/Kramer/Sutter/Urtz, BAO/3, Anm. 5 zu § 205). Der Zinsenanspruch entstehe unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde. Daher sei es ohne rechtliche Bedeutung, aus welchen Gründen der Bw. keine Verrechnungsweisung erteilt habe (UFSW RV/0346-W/03).

Im Vorlageantrag vom 6. Mai 2004 machte der Bw. geltend, dass eine irrtümlich nicht erteilte Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 5 BAO innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden könne. Im Falle der Einbringung eines hierauf gerichteten Antrages seien die Rechtsfolgen herbeizuführen, als ob eine Verrechnungsweisung erteilt worden wäre. In der Berufung vom 9. März 2004 gegen den Zinsenbescheid sei ein derartiger Antrag gestellt worden. Im

Hinblick auf den Entrichtungstag 10. Dezember 2003 sei der Antrag fristgerecht eingebracht worden.

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 Abgabeanpruchs 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.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle in der Fassung vor BGBl. I Nr. 180/2004 iVm § 323 Abs. 17 BAO betragen die Anspruchszinsen 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.

Abs. 3 normiert, dass der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben kann. 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 vermindelter 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.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) 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 steht zunächst außer Streit, dass Anzahlungen eine Nachforderungszinsen vermindern bzw. vermeidende Wirkung nur dann haben, wenn sie entrichtet worden sind. Wann Abgaben als entrichtet gelten, ist im § 211 Abs. 1 BAO (für die dort genannten Entrichtungsarten) geregelt. Die Entrichtung einer Anzahlung setzt deren Bekanntgabe an die Abgabenbehörde entweder durch eine Verrechnungsweisung oder mit gesondertem Schreiben voraus. Im Falle eines vorhandenen Abgabenguthabens kann die Entrichtung einer Anzahlung auch in der Weise erfolgen, dass diese dem Finanzamt bekannt gegeben wird, ohne dass gleichzeitig eine Zahlung geleistet wird. Durch die Verbuchung der bekannt gegebenen Anzahlung wird das auf dem Abgabenkonto ausgewiesene Guthaben vermindert und dadurch die im Guthaben Deckung findende Anzahlung entrichtet. Hingegen beeinflusst das Bestehen eines Abgabenguthabens für sich allein (ohne Bekanntgabe einer Anzahlung) die Höhe der Nachforderungszinsen nicht (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO/3, § 205 Anm. 23, 24, 30).

Wie bereits erwähnt, hat der Bw. dem Finanzamt keinen Verwendungszweck für die Zahlung vom 10. Dezember 2003 in Höhe von 12.212,53 € bekannt gegeben. Folglich wurde diese Zahlung im Teilbetrag von 2.212,53 € auf die Einkommensteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2003 verrechnet und der restliche Betrag von 10.000 € (mangels eines darüber hinausgehenden Abgabenrückstandes) als Abgabenguthaben ausgewiesen. Zwar sind gesetzeskonform durchgeführte Verrechnungen grundsätzlich nicht nachträglich abänderbar. Eine Ausnahme hievon sieht aber § 214 Abs. 5 BAO idF BGBl. I Nr 142/2000 vor, dessen letzter Satz es dem Abgabepflichtigen ermöglicht, einen Antrag auf Aufhebung bzw. Nichtherbeiführung der Rechtsfolgen einer irrtümlich nicht erteilten Verrechnungsweisung für Anzahlungen im Sinn des § 205 Abs. 3 BAO einzubringen. Auf die Erweiterung der Verrechnungsweisungsrechte durch § 214 Abs. 4 lit. e BAO wird an dieser Stelle hingewiesen. Das Antragsrecht nach § 214 Abs. 5 BAO ist von Gesetzes wegen mit drei Monaten befristet. Für den Beginn dieser Frist ist der Zeitpunkt der betreffenden Entrichtung maßgeblich (vgl. Ritz, BAO/3, § 214 Tz. 21).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz befindet sich der Bw. mit seinem Standpunkt, er habe einen derartigen Antrag gestellt, im Recht. Enthält doch die Berufung gegen den Zinsenbescheid vom 9. März 2004 das ausdrückliche Begehren, "die irrtümlich unterlassene Verrechnungsweisung vorzunehmen". Bei verständiger Würdigung dieser Parteienerklärung ist die als Berufung bezeichnete Eingabe, in der die Festsetzung der Nachforderungszinsen in Höhe von Null beantragt wurde, auch als Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO zu werten. Dieser Antrag vom 9. März 2004 wurde fristgerecht, nämlich einen Tag vor Ablauf der dreimonatigen Antragsfrist am 10. März 2004 gestellt. Demnach wäre in Stattgebung dieses Antrages von den Rechtsfolgen der unterlassenen Verrechnungsweisung abzusehen gewesen, wobei die Verrechnung durch Verbuchung des in Rede stehenden Teilbetrages von 10.000 € als An-

zahlung entsprechend dem vom Bw. nachträglich bekannt gegebenen Verwendungszweck zu ändern gewesen wäre.

Dem Finanzamt ist zwar einzuräumen, dass es bei der Verzinsung auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen nicht ankommt. Aus der diesbezüglichen Argumentation in der Berufungsvor-entscheidung folgt jedoch keineswegs, dass die Bestimmung des § 214 Abs. 5 BAO bei irrtümlich unterlassenen Verrechnungsweisungen im Zusammenhang mit Anzahlungen im Sinn des § 205 Abs. 3 BAO unbeachtlich wäre. Vielmehr ergibt sich aus dem Verweis im § 214 Abs. 5 letzter Satz BAO auf Verrechnungsweisungen im Sinn des § 214 Abs. 4, dass das Antragsrecht auf Aufhebung oder Nichtherbeiführung der Rechtsfolgen einer irrtümlich nicht erteilten Verrechnungsweisung auch Anzahlungen betreffende Zahlungen gemäß lit. e der zuletzt ge-nannten Gesetzesstelle umfasst.

Aus der vom Finanzamt angesprochenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanz-senates vom 27. Jänner 2004, GZ RV/0346-W/03, ergibt sich nichts Gegenteiliges, zumal in diesem Berufungsfall nicht die Anwendbarkeit des § 214 Abs. 5 BAO auf eine Anzahlung ohne entsprechende Verrechnungsweisung, sondern ausschließlich die Frage strittig war, ob die Be-messungsgrundlage für Nachforderungszinsen durch ein im zinsenrelevanten Zeitraum be-stehendes Abgabenguthaben vermindert wird.

Aufgrund der aufgezeigten Sach- und Rechtslage sind für den Zeitraum 10. Dezember 2003 bis 8. Februar 2004 keine Nachforderungszinsen festzusetzen. Die Höhe der Zinsen errechnet sich sonach wie folgt:

Zeitraum	Differenzbetrag	Anzahlung	Bemessungsgrundl.	Tage	Tageszins	Zinsen
1.10.03 bis 9.12.03	18.111,44 €	0,00	18.111,44 €	70	0,0095	120,44
10.12.03 bis 8. 2. 04	18.111,44 €	18.111,44 €	-	-	-	-
Abgaben- schuld						120,44 €

Dem auf die gänzliche Nichtfestsetzung von Nachforderungszinsen gerichteten Mehrbegehren war nicht zu entsprechen, weil die als weitere Anzahlung gemäß § 205 Abs. 3 BAO zu behan-delnde – auf die Einkommensteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu ver-rechnende – Zahlung im Teilbetrag von 10.000 € das Zinsenausmaß erst ab dem Entrich-

tungzeitpunkt 10. Dezember 2003 verminderte. Die Zinsfestsetzung für den vorangegangenen Zeitraum 1. Oktober bis 9. Dezember 2003 wurde dadurch nicht berührt.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Jänner 2006