



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vertreten durch Dr. Margit Mayr, Wirtschaftstreuhänderin, 4062 Thening, Au 44, vom 22. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 21. Mai 2007 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 17.12.2006 langte die elektronisch übermittelte Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers für das Jahr 2005 beim Finanzamt ein. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 25.962,67 € beziffert. Die Ermittlung dieser Einkünfte wurde in einer (ebenfalls elektronisch übermittelten) Beilage E 106b näher dargestellt. Dabei wurden unter der Kz 9100 (Waren, Roh-, Hilfsstoffe) ein Betrag von "-3.661,80" und unter der Kz 9110 (Fremdpersonal, -Leistungen) ein Betrag von "161.132,36" angeführt.

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass diese Positionen vom Finanzamt näher überprüft wurden. Dazu findet sich ein Fax der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers vom 5.1.2007, mit dem unter Bezugnahme auf ein Telefonat mit dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes das "Kontoblatt der Fremdleistungen" übermittelt wurde. Mit Fax vom 9.1.2007 wurde wiederum unter Bezugnahme auf ein Telefonat neuerlich dieses Kontoblatt ergänzt um "die Aufstellung der Lieferanten der größeren Beträge" übermittelt. Auf diesem letztgenannten Fax findet sich ein Vermerk des Finanzamtes vom 21.5.2007: "keine Fremdleistungen".

Mit Bescheid vom 21.5.2007 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer 2005 veranlagt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden erklärungskgemäß mit 25.962,67 € beziffert. Den elektronisch bearbeiteten Bescheidgrundlagen ist zu entnehmen, dass die unter der Kz 9110 erklärten Fremdleistungen in Höhe von 161.132,36 € gelöscht, und dafür unter der Kz 9100 ein Betrag von 157.470,56 € (Saldo aus dem erklärten Betrag von -3.661,80 € und den "Fremdleistungen" von 161.132,36 €) in Ansatz gebracht wurde. Aus dem Einkommensteuerbescheid ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 4.186,43 €, die am 29.6.2007 fällig war.

Mit weiterem Bescheid vom 21.5.2007 setzte das Finanzamt von dieser Nachforderung Anspruchszinsen in Höhe von 128,10 € fest.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 22.6.2007 Berufung erhoben. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 habe es eine Vorbescheidkontrolle gegeben. Obwohl seitens des Berufungswerbers die Anfrage am 9.1.2007 erledigt worden sei, und die zu klärenden Sachverhalte eindeutig gewesen wären, sei der Bescheid erst am 21.5.2007 ergangen. Grundsätzlich würden Anspruchszinsen für die Zeit zwischen dem 1. Oktober des Folgejahres und dem Zeitpunkt der Bescheiderlassung festgesetzt. Dieser Zeitraum werde zum einen durch den Abgabezeitpunkt der Steuererklärung bestimmt und hänge diesbezüglich ausschließlich vom Steuerpflichtigen bzw. seiner Vertretung ab. Jedoch gäbe es auch Fälle wie den vorliegenden, bei denen der Zeitpunkt der Bescheiderlassung auch ganz wesentlich von der Abgabenbehörde bestimmt werde, auf den der Steuerpflichtige keinen Einfluss habe. Der Steuerpflichtige sei diesbezüglich der Willkür der Abgabenbehörde ausgeliefert. Erlasse die Abgabenbehörde den Steuerbescheid umgehend nach Einreichung der Abgabenerklärung, würden geringere Anspruchszinsen festgesetzt. Lasse sich die Abgabenbehörde monatelang Zeit, würden höhere Anspruchszinsen vorgeschrieben. Nach ständiger Judikatur des VfGH enthalte der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz ein die gesamte Verwaltung bindendes Willkürverbot. Was aber anderes als Willkür könnte es sein, wenn der Zeitpunkt der Bescheiderlassung ohne einen vom Steuerpflichtigen abhängigen Grund um Monate verzögert werden könne und davon abhängig die Anspruchszinsen deutlich erhöht würden. § 205 Abs. 1 BAO widerspreche mit seiner Bestimmung "... bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide ..." insofern dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz, als die Höhe von Anspruchszinsen vom willkürlichen Veranlagungszeitpunkt der Abgabenbehörde abhängig sei. Ein Bescheid verletze den Gleichheitssatz insbesondere auch dann, wenn er sich auf eine gleichheitswidrige Gesetzesstelle stütze. Dies sei hier der Fall. Die bescheidmäßige Festsetzung der Anspruchszinsen sei auf Basis der verfassungswidrigen Bestimmung des § 205 BAO vorgenommen worden. Die Behörde habe permanent bei der Anwendung der anzuwendenden Gesetze diese zu interpretieren. Dabei hätten Lehre und Rechtsprechung

mehrere Methoden der Gesetzesinterpretation herausgearbeitet, die von der reinen Wortinterpretation über die historische Interpretation bis hin zur teleologischen Interpretation reichen würden. Bringe die reine Wortinterpretation für die Abgabenbehörde "keinen Spielraum", so würde die historische Interpretation in gewissen Schranken eine korrigierende Interpretation des Wortlautes zulassen. Die teleologische Interpretation suche nach dem objektiven Sinn und Zweck einer Rechtsnorm im Kontext einer bestimmten Rechtsordnung. Allen Interpretationsmöglichkeiten gemein sei aber jedenfalls die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung von Gesetzesstellen im Sinne einer "Gleichheitskonformität". Die Abgabenbehörde hätte also den § 205 BAO gleichheitskonform interpretieren müssen. Hätte die Behörde im angefochtenen Bescheid auf den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen abgestellt und nicht auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung, dann hätte sie den entsprechenden Passus in § 205 BAO verfassungskonform interpretiert und es wäre der Bescheid nicht mit dem Mangel der Verfassungswidrigkeit behaftet. Die Behörde hätte also bei der Festsetzung von Anspruchszinsen auf den Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen abstellen müssen. Dies habe die Abgabenbehörde nicht gemacht. Der Unabhängige Finanzsenat möge den angefochtenen Bescheid aufgrund seines verfassungswidrigen Inhaltes gänzlich aufheben, in eventu wegen gleichheitswidriger und damit verfassungswidriger Interpretation des zugrunde liegenden § 205 BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 205 BAO in der im vorliegenden Fall maßgebenden Fassung BGBl I 2004/180 lautet:

(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 48 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.

Im vorliegenden Fall ist allein der Zeitraum strittig, für den Anspruchszinsen zu entrichten sind. Nach Auffassung des Berufungswerbers würde der Bemessungszeitraum in verfassungskonformer Interpretation des § 205 BAO mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen beim Finanzamt enden.

Zur Frage der Auslegung von Verwaltungsvorschriften, zu denen auch die Bundesabgabenordnung zählt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt Stellung genommen. In der ausführlich begründeten Entscheidung vom 23.2.2001, 98/06/0240 wurde festgehalten, dass auch im öffentlichen Recht bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen sei, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. § 6 ABGB verweise zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei sei grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukomme. Dafür müssten die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund

stehen. In diesem Sinne werde die Auffassung vertreten, dass die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm bewirke und den dem Gesetz unterworfenen Organen die Disposition über das Verständnis möglichst zu entziehen sei. Dies bedeute bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung so genannter "korrigierender Auslegungsmethoden". Daher sei zunächst nach dem Wortsinn zu fragen. Ergäben sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte, bleibe also der Wortlaut des Gesetzes unklar, könne zur Auslegung auf die Materialien zurückgegriffen werden. Die in Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommende Absicht des historischen Gesetzgebers sei aber weder das einzige noch das wichtigste Mittel der Gesetzesauslegung. Stünden die Materialien in eindeutigem Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes, wären sie für die Auslegung bedeutungslos. Auch in der Rechtsprechung des VfGH komme die Auffassung zum Ausdruck, dass der Wortlaut des promulgierten Gesetzes mit seiner Systematik und seinem Zusammenhang mit anderen Gesetzen jedenfalls über der Meinung der Gesetzesredaktoren stehe. Auf Erkenntnisquellen außerhalb des kundgemachten Gesetzes (Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage, Parlamentarische Protokolle etc.) dürfe nur zurückgegriffen werden, wenn die Ausdrucksweise des Gesetzgebers Zweifel aufwerfe; für sich allein könnten sie über den normativen Inhalt einer Rechtsvorschrift nichts aussagen.

Im öffentlichen Recht ist daher vorrangig der Wortsinn einer Norm zu erforschen. Die hier in Rede stehende Bestimmung des § 205 Abs. 1 BAO weist hinsichtlich des Verzinsungszeitraumes einen klaren und eindeutigen Wortlaut auf, wenn dort bestimmt wird, dass sich aus Abgabenbescheiden ergebende Differenzbeträge (im gegenständlichen Fall Nachforderungen) an Einkommensteuer für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres *bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide* zu verzinsen sind.

Es trifft zwar zu, dass (einfache) Gesetze möglichst verfassungskonform auszulegen sind. Aber nur dann, wenn ein Gesetzestext überhaupt in verschiedener Weise auslegbar ist, engt sich die Wahl auf jene Auslegung (oder Auslegungen) ein, die das Gesetz verfassungskonform erscheinen lassen (vgl. VfGH 26.1.1998, 97/17/0004 mit Hinweis auf Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts⁸, Rz 135). Da der äußerst mögliche Wortsinn einer Bestimmung die Grenze jeglicher Auslegung absteckt (z.B. VfGH 25.2.2004, 99/13/0135), kann einer Bestimmung auch in verfassungskonformer Interpretation nicht ein Inhalt unterstellt werden, der ihr nach dem klaren und eindeutigen Wortsinn nicht zukommt (vgl. VfGH 30.9.2004, 2004/16/0074). Eine Begrenzung des Verzinsungszeitraumes mit dem

Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung stünde im Widerspruch zum klaren Wortlaut des § 205 Abs. 1 BAO, der auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides abstellt.

Abgesehen davon würde eine Auslegung dieser Bestimmung dahingehend, dass auf den Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung abzustellen wäre, auch nicht dem Sinn und Zweck dieser Norm gerecht. Den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (311 BlgNR 21.GP, 196) ist zu entnehmen, dass der Zweck der Anspruchszinsen nach dem Vorbild des § 233a der deutschen Abgabenordnung 1977 darin liegt, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der *Abgabenfestsetzungen* (nicht der Einreichung der Erklärungen) ergeben. Ansprüche auf Anspruchszinsen sollen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde an einer erst nach dem 1. Oktober des Folgejahres erfolgenden Abgabenfestsetzung entstehen.

Mögliche Zinsvorteile sollen daher unabhängig davon ausgeglichen werden, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde oder des Abgabepflichtigen am (späten) Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung vorliegt (vgl. aus der Judikatur des Bundesfinanzhofes zur bereits zitierten vergleichbaren Bestimmung des § 233a AO etwa BFH 3.5.2000, II B 124/99). Daher ist unerheblich, ob die Abgabenfestsetzung deshalb relativ spät erfolgt, weil eine Abgabenerklärung innerhalb bescheidmäßig verlängerter Frist oder unter Missachtung der abgelaufenen Erklärungsfrist eingereicht wird. Ebenso ist nicht ausschlaggebend, ob die Abgabenbehörde ihrer Verpflichtung, ohne unnötigen Aufschub (§ 311 Abs. 1 BAO) über die Abgabenerklärungen zu entscheiden, nachgekommen ist (vgl. z.B. BFH 20.9.1995, X R 86/94, zur Erlassung des Steuerbescheides erst 14 Monate nach Eingang der Steuererklärung; BFH 5.6.1996, X R 234/93 zur Erlassung des Steuerbescheides erst 11 Monate nach Erklärungsabgabe).

Die Bestimmung des § 205 BAO begegnet aber auch deswegen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, weil der einfache Gesetzgeber durch die Bestimmungen der Absätze 3 und 4 ausreichend Vorkehrungen dafür getroffen hat, dass der Abgabepflichtige durch Anzahlungen Nachforderungszinsen vermindern oder gänzlich vermeiden kann. Es wäre daher auch dem (steuerlich vertretenen) Berufungswerber frei gestanden, durch zeitgerechte Leistung einer entsprechenden Anzahlung Anspruchszinsen gänzlich oder zumindest für den Zeitraum ab Einreichung der Abgabenerklärung zu vermeiden. Es mag daher zwar zutreffen, dass der Steuerpflichtige auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung regelmäßig keinen Einfluss hat. Den Anfall bzw. das Ausmaß von Anspruchszinsen kann der Abgabepflichtige durch die Leistung von Anzahlungen dagegen sehr wohl beeinflussen. Es trifft daher auch nicht zu, dass die Höhe der Anspruchszinsen allein vom "willkürlichen Veranlagungszeitpunkt der Abgabenbehörde" abhängig gewesen wäre, wie dies in der Berufung dargestellt wurde.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25.2.2003, RV/4318-W/02, betreffend Anspruchszinsen eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben worden war, in der die Verfassungsmäßigkeit des § 205 BAO in Frage gestellt wurde. Der VfGH hat mit Beschluss vom 25.6.2003, B 567/03, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Mai 2008