



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y-AG, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, vom 21. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. Februar 2011 zu St.Nr. 000/0000 über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2006 in Höhe von 530.108,54 € entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Gruppenträgerin im Sinne des § 9 KStG und reichte am 18.4.2008 elektronisch die Steuererklärungen für das Jahr 2006 ein. Die Einkünfte der Unternehmensgruppe wurden mit 19.308.613,92 € erklärt.

Erst mit Bescheid vom 10.2.2011 wurde die Berufungswerberin erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer 2006 veranlagt und diese mit 4.793.674,40 € festgesetzt. Unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuervorauszahlungen von nur 314.779,76 € ergab sich eine am 17.3.2011 fällige Nachforderung von 4.478.894,64 €.

Von dieser Nachforderung (Differenzbetrag) wurden mit weiterem **Bescheid vom 10.2.2011** gemäß [§ 205 BAO](#) Anspruchszinsen in Höhe von 530.108,54 € berechnet und der Berufungswerberin vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid wurde, nachdem am 9.3.2011 um Verlängerung der Rechtsmittelfrist ersucht worden war, mit Eingabe vom 21.3.2011 **Berufung** erhoben, und die Nichtfestsetzung der Anspruchszinsen infolge Verletzung von verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes beantragt. Nach Darstellung des oben angeführten Sachverhaltes wurde darauf hingewiesen, dass die Anspruchszinsen 2006 mehr als 10 % der zugrunde liegenden Abgabenschuld betragen würden. Im gegenständlichen Fall sei die lange Bearbeitungsdauer für die Veranlagung 2006 auffallend. Erst zwei Jahre und zehn Monate nach Einreichung der Abgabenerklärung sei der betreffende Veranlagungsbescheid für das Jahr 2006 am 15.2.2011 zugestellt worden. Der lange Zeitraum, den die Finanzbehörde für die Veranlagung benötigt habe, sei – wie auch Medienberichten (XY, OÖ Nachrichten, 19.10.2010) zu entnehmen gewesen wäre – dem Vernehmen nach auf EDV-technische Probleme der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Umsetzung der Gruppenbesteuerung zurückzuführen.

Zur einfachgesetzlichen Rechtslage führte die Berufungsverwerberin aus:

Die gesetzliche Regelung über die Anspruchszinsen befindet sich in [§ 205 BAO](#). [§ 205 BAO](#) wurde mit BGBI I 2000/142 eingeführt und war erstmals für Veranlagungen ab dem Jahr 2000 anzuwenden.

Die Einführung der Anspruchsverzinsung wurde vom Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2001 wie folgt begründet: „Zweck der Anspruchszinsen ist nach dem Vorbild des 233a der (deutschen) Abgabenordnung 1977, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen ergeben. Die Beschränkung auf Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erfolgt insbesondere deshalb, weil bei diesen Abgaben die Verzögerungen von Abgabenvorschreibungen durch möglichst späte Einreichung von Abgabenerklärungen (zwecks Erzielung von Zinsvorteilen für den Abgabepflichtigen) budgetär am meisten ins Gewicht fällt.“

Die Verzinsung von Nachforderungen soll Anträge auf Herabsetzung von Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen unattraktiver machen. Anspruchszinsen sollen weiters der Tendenz entgegenwirken, zu Nachforderungen führende Abgabenerklärungen möglichst spät und zu Gutschriften führende Erklärungen möglichst früh einzureichen.

Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde an einer erst nach dem 1. Juli des Folgejahres (bzw. für Abgaben des Jahres 2000 nach dem 1. Oktober 2001) erfolgenden Abgabenfestsetzung (bzw. einer solchen in zutreffender Höhe). Daher entsteht die Verpflichtung zur

Entrichtung von Anspruchszinsen etwa auch dann, wenn die Einkommensteuererklärung innerhalb bescheidmäßigt verlängerter Erklärungsfrist eingereicht wird.“

Die Anspruchsverzinsung wurde vom Gesetzgeber mit der Begründung eingeführt, Steuerpflichtige zu einer rascheren Abgabe von Abgabenerklärungen (insbesondere wenn diese zu erheblichen Nachzahlungen führen) zu bewegen und andererseits Herabsetzungsanträge (§ 45 EStG) unattraktiver zu machen. Diese Darlegung der sachlichen Gründe vermag nicht zu überzeugen. Sowohl die raschere Abgabe von Steuererklärungen, als auch die Frage der Herabsetzung von Körperschaftsteuervorauszahlungen steht in der alleinigen Regelungs- bzw. Entscheidungshoheit des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung.

Von den gesetzlichen Fristen her gesehen (und ausgenommen weiterer Fristverlängerungen iSv [§ 134 Abs. 1 und 2 BAO](#)), haben Abgabepflichtige spätestens bis Ende Juni des Folgejahres ihre Abgabenerklärungen einzureichen. Die Anspruchsverzinsung beginnt erst ab 1. Oktober des Folgejahres und umfasst somit einen Zeitraum, innerhalb dessen es alleine die Finanzbehörde in der Hand hat, durch eine entsprechend rasche Veranlagung auch Steuerzahlungen rascher zu vereinnahmen.

Die praktische Bedeutung und das Hauptmotiv der Einführung von Anspruchszinsen dürften indes woanders liegen. Nach der Stammfassung von [§ 205 Abs. 2 BAO](#) waren Anspruchszinsen höchstens für einen Zeitraum von 42 Monaten festzusetzen. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBI I 2004/180) wurde dieser Zeitraum auf 48 Monate verlängert. Die Verlängerung des Berechnungszeitraumes wurde in den Gesetzesmaterialien (Abänderungsantrag im Rahmen des Finanzausschusses) wie folgt begründet: „Die Verlängerung des Verzinsungszeitraumes berücksichtigt einerseits den derzeit durchschnittlichen Außenprüfungsrythmus von vier Jahren und stellt andererseits eine Tax Compliance Maßnahme dar. Aufgrund der ab 2005 geltenden Steuersatzsenkungen soll unter anderem die Steuermoral erhöht werden. Die Verlängerung des Verzinsungszeitraumes begleitet diese Zielsetzung.“

Tatsächlich dürfte es so sein, dass die Anspruchsverzinsung vor allem in Betriebsprüfungen besondere Bedeutung erlangt. Den Festsetzungen in Rahmen einer Betriebsprüfung sind naturgemäß auch keine entsprechenden Anzahlungen des Steuerpflichtigen vorausgegangen, weshalb es hier regelmäßig zur Festsetzung von Anspruchszinsen kommt. Die Verlängerung des Zeitraumes, für den Anspruchszinsen berechnet werden, wurde nunmehr vom Gesetzgeber ausdrücklich auf den „Außenprüfungsrythmus von vier Jahren“ abgestimmt. Weiters soll insgesamt die damit auch bewirkte Erhöhung der Anspruchszinsenbelastung die „Steuermoral“ erhöhen. Damit erweist sich letztendlich die Anspruchsverzinsung als eine „Sanktion“

für die Abgabe (aus welchen Gründen auch immer) unrichtiger Abgabenerklärungen. Hält man sich diese praktisch sehr bedeutsame Wirkungsweise der Anspruchsverzinsung vor Augen, so kann die Anspruchszinsenregelung insgesamt auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass im Falle der nachträglichen Gutschrift von Abgaben (was im Betriebsprüfungsfall eher die Ausnahme darstellt) Gutschriftszinsen dem Steuerpflichtigen zugute kommen.

Ihre verfassungsrechtlichen Bedenken begründete die Berufungswerberin wie folgt:

1) Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz

Die Norm gelangt unabhängig vom Verschulden der Finanzverwaltung zur Anwendung. Der Steuerpflichtige, dem die Anspruchszinsen angelastet werden, hat nach Abgabe der Steuererklärung keinen Einfluss auf die Bearbeitungszeit durch die Finanzbehörde und somit auch nicht auf die Dauer des ihn belastenden Zinsenlaufes. Für den Steuerpflichtigen ist es völlig ungewiss, wie lange die Finanzbehörde zur Bearbeitung von Steuererklärungen oder z.B. auch zur Durchführung einer Betriebsprüfung samt Erlassung geänderter Bescheide benötigt. Durch diese Abhängigkeit des Abgabepflichtigen von der Behördenwillkür liegt ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzips ([Art 18 B-VG](#)) vor.

Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen in völlig gleicher Situation (mit unterschiedlich hohen Anspruchszinsen belastet), je nachdem wie die Behörde in den einzelnen Fällen agiert, stellt einen Verstoß gegen das Gleichheits- und Sachlichkeitsprinzip dar. Ein Gesetz entspricht dann nicht dem Gleichheitssatz ([Art 7 B-VG](#)), wenn die in Betracht kommende Regelung sachlich nicht gerechtfertigt ist. Jede unsachliche Unterscheidung ist, unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes, verfassungswidrig.

Dies kann auch nicht mit der Möglichkeit der Leistung von freiwilligen Anzahlungen gerechtfertigt werden. Die Ungewissheit des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Dauer zur Bearbeitungszeit der Finanzbehörde stellt den Steuerpflichtigen auch vor eine unzumutbare Entscheidungssituation iZm der Entrichtung einer (anspruchszinsenvermeidenden) Anzahlung. Mitunter ist der Steuerpflichtige – wie im vorliegenden Fall – gefordert hohe Steuerbeträge bereits vor Fälligkeit als Anzahlung zu entrichten. Der Steuerpflichtige kann jedoch nicht abschätzen, ob dadurch letztendlich beträchtlich vernachlässigbare Anspruchszinsen vermieden werden (weil nach Entrichtung der Anzahlung rasch die Veranlagung erfolgt) oder ob durch die Anzahlung – wie im konkreten Fall sehr hohe Anspruchszinsen vermieden werden könnten (weil die Finanzbehörde entsprechend lange für die Veranlagung benötigt).

Bereits im Begutachtungsverfahren zum Budgetbegleitgesetz hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in ihrer Stellungnahme auf verfassungsrechtliche Bedenken der Anspruchszinsenregelung hingewiesen. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat in ihrer Stellungnahme im Begutachtungsverfahren folgendes ausgeführt: „Zumindest müsste die Finanzverwaltung ihren Teil des Bearbeitungszeitrisikos derart mittragen, dass Nachforderungszinsen ab dem Einlangen der Steuererklärung nicht mehr anfallen dürfen. Denn eine Beschwerung der Steuerbürger, die nur willkürlich nach dem Gang der amtlichen Erledigungen eintritt, ist sogar verfassungsrechtlich unzulässig (vgl. in diesem Sinne VfSlg 1985/10620, VfSlg 1991/12673 und VfSlg 1994/13822).“

Die Anwendung des [§ 205 BAO](#) führt zur Verletzung von verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen – insbesondere gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößenden – Gesetzes.

2) Verstoß gegen [Artikel 6 EMRK](#)

Die Anspruchsverzinsung wirkt in der Praxis de facto als Sanktion, insbesondere bei betriebspflichten Nachzahlungen. Der Gesetzgeber sieht darin ein Mittel zur Hebung der Steuermoral. Damit erweist sich letztendlich die Anspruchsverzinsung als eine Sanktion für die Abgabe (aus welchen Gründen auch immer) unrichtiger Abgabenerklärungen. Diese Sanktion ist allerdings völlig verschuldensunabhängig ausgestaltet.

Aus [Artikel 6 EMRK](#), welcher im Verfassungsrang steht (Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht Seite 63), kann der auch in Österreich geltende Grundsatz „keine Strafe ohne Schuld“ abgeleitet werden. Grundsätzlich ist [Art. 6 EMRK](#) nach herrschender Meinung nicht auf Steuerverfahren anwendbar, aber die Garantien des [Art 6 EMRK](#) sind sehr wohl im Bereich des Finanzstrafrecht zu beachten. UE ist es jedoch für die Anwendbarkeit des [Art. 6 EMRK](#) unerheblich, ob eine Sanktion in dem (auch formal) entsprechend bezeichneten „Finanzstrafgesetz“ oder in der Bundesabgabenordnung geregelt ist. Damit liegt ein Verstoß gegen [Art. 6 EMRK](#) vor. Auch aus diesem Grund ist [§ 205 BAO](#) und somit auch der in Berufung gezogene Bescheid verfassungswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des [§ 205 BAO](#) in der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung BGBl I 180/2004 normiert:

(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.

Das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser Norm für die Festsetzung der berufungsgegenständlichen Anspruchszinsen wird von der Berufungswerberin nicht in Abrede gestellt. Zu den eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des [§ 205 BAO](#) ist darauf hinzuweisen, dass die gesamte staatliche Verwaltung gemäß [Art. 18 B-VG](#) nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem Unabhängigen Finanzsenat zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten (UFS 30.9.2010, RV/1505-W/10). Die Abgabenbehörde hat eine Norm der Entscheidung zugrunde zu legen hat, solange sie dem Rechtsbestand angehört (UFS 25.6.2003, RV/0747-W/03), da die Abgabenbehörde zum Vollzug von ordnungsgemäß kundgemachten Gesetzen verpflichtet ist. Die bloße Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ändert daran nichts. Selbst wenn sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein Gesetz als zutreffend erweisen, scheidet das Gesetz erst nach seiner Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof aus dem Rechtsbestand aus, weshalb die Abgabenbehörde das ordnungsgemäß kundgemachte Gesetz bis zu seiner Aufhebung ungeachtet der Möglichkeit seiner Verfassungswidrigkeit anzuwenden hat (UFS 6.10.2005, RV/2086-W/04 mit Hinweis auf VwGH 19.1.2005, [2001/13/0235](#)).

Bereits damit ist das Schicksal der gegenständlichen Berufung, in der ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken gegen [§ 205 BAO](#) ins Treffen geführt wurden, entschieden. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser Bestimmung für die Vorschreibung der Anspruchszinsen liegen unbestritten vor. Die im Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 10.2.2011 festgestellte Nachforderung stellt einen Differenzbetrag im Sinne des [§ 205 Abs. 1 BAO](#) dar, der entsprechend dieser Bestimmung verzinst wurde. Es blieb somit für eine andere Entscheidung als die Abweisung der gegenständlichen Berufung kein Raum und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Lediglich informativ sei noch ergänzt, dass der Unabhängige Finanzsenat die verfassungsrechtlichen Bedenken der Berufungswerberin nicht teilt: Der Gesetzgeber würde den Gleichheitsgrundsatz verletzen, wenn er an gleiche Tatbestände unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen würde; wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich müssen zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen. Entgegen den Ausführungen der Berufungswerberin kommt es durch die Bestimmung des [§ 205 BAO](#) zu keiner unterschiedlichen Behandlung von Steuerpflichtigen in völlig gleicher Situation: Bei gleicher Bemessungsgrundlage ergeben sich für alle Steuerpflichtigen bei gleichem Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung die selben Anspruchszinsen. Eine exzessive Besteuerung kann in der Bemessung der jährlichen Anspruchszinsen mit 2 % über dem Basiszinssatz ebenfalls nicht erblickt werden.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob der Gleichheitsgrundsatz durch einen konkreten Verwaltungsakt deswegen verletzt wird, weil die Behörde Willkür übt. In einem solchen Fall wird der Gleichheitsgrundsatz aber nicht durch die dem Verwaltungsakt zugrunde liegende Norm, sondern durch dessen behördliche Vollziehung verletzt, d.h. nicht die Bestimmung des [§ 205 BAO](#) selbst, sondern dessen willkürliche Anwendung würde das Gleichheitsgebot verletzen. Dass der Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung vom Finanzamt willkürlich gewählt worden wäre, wurde weder behauptet noch näher begründet. Abgesehen davon hätte sechs Monate nach Einlangen der Steuererklärung gemäß [§ 311 Abs. 2 BAO](#) ein Devolutionsantrag gestellt werden können.

Das Legalitätsprinzip würde verletzt, wenn Tatbestand und Rechtsfolge im Gesetz nicht ausreichend geregelt wären. Davon kann im Fall des [§ 205 BAO](#) keine Rede sein.

Anzahlungen im Sinne des [§ 205 Abs. 3 BAO](#) können "jederzeit", selbst noch nach Ergehen des zinsenrelevanten Bescheides (Ritz, BAO³, § 205 Tz 26), bekannt gegeben und entrichtet werden. Der Abgabepflichtige kann daher frei entscheiden, ob für ihn der Zinsvorteil aus einer späten Abgabenfestsetzung, deren Zeitpunkt noch ungewiss ist, die "ständig laufenden" Anspruchszinsen aufwiegt. Tatsächlich hat es daher der Abgabepflichtige im Regelfall in der Hand, ob und in welchem Ausmaß Anspruchszinsen anfallen. Im gegenständlichen Fall resultierte die Nachforderung an Körperschaftsteuer 2006 nicht aus einer Betriebsprüfung, sondern es erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung. Die Berufungswerberin bzw. ihre steuerliche Vertreterin konnte daher jederzeit das Ausmaß der bis zu einem bestimmten Zeitpunkt anfallenden Anspruchszinsen ermitteln, dieses gegen den (möglichen) Zinsvorteil aus einer (noch) späteren Veranlagung abwägen, und sich so für oder gegen die Leistung einer entsprechenden Anzahlung entscheiden.

[Art. 6 EMRK](#) ist im vorliegenden Abgabenverfahren weder anwendbar, noch hat die Anspruchsverzinsung Sanktionscharakter. Anspruchszinsen sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (VwGH 24.9.2008, [2007/15/0175](#)).

Linz, am 6. Juni 2011