



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.F., vom 10. Februar 2009 gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheide des Finanzamtes Linz vom 22. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 sowie Bescheide vom 22. Jänner 2009 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2005 und den Bescheid vom 13. Jänner 2009 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist deutscher Staatsbürger. Im Jahr 2002 zog er von Deutschland nach Österreich. Seinen Lebensunterhalt bestreitet aus einer Pension des Europäischen Patentamtes, die gemäß eines Abkommens der Europäischen Patentorganisation mit der Republik Österreich von der staatlichen Einkommensteuer befreit ist (Art. 16).

Mit Vorhalt vom 17. November 2008 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt Linz aufgefordert, seine ausländischen Kapitalerträge sowie allfällig davon im Ausland entrichtete Steuern für die Jahre 2003 bis 2007 bekannt zu geben und mittels geeigneter Unterlagen zu belegen.

Begründend führte das Finanzamt an, dass der österreichischen Finanzverwaltung auf Grund der EU-Zinsrichtlinie von ausländischen Finanzverwaltungen Kapitalerträge von in Österreich

ansässigen Personen mitgeteilt werden, die diesen in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten zugeflossen seien.

Im Schreiben vom 25. November 2008 führte Herr GF aus, dass es richtig sei, dass in den vergangenen Jahren in Deutschland Kapitalerträge angefallen seien, auf die keine Steuer einbehalten worden sei. Allerdings habe er im Jahr 2003 am Finanzamt Linz hinsichtlich seiner steuerlichen Situation vorgesprochen. Ein Beamter habe ihm erklärt, dass er angesichts seiner steuerbefreiten Pension keine Steuererklärung abgeben müsse. Zusätzliches Einkommen müsse nur erklärt werden, wenn die in Österreich geltende Mindestbesteuerungsgrenze von ca. 9.000 € überschritten werde. Einen schriftlichen Nachweis über das Gespräch gebe es nicht. Es sei ihm bekannt, dass die österreichische Finanzverwaltung auf Grund der EU-Zinsrichtlinie über seine Kapitalerträge unterrichtet werde. Deshalb sei er ohnehin davon ausgegangen, dass die Finanzverwaltung an ihn herantreten würde, wenn sie die gemeldeten Einkünfte auch unterhalb einer Summe von 9.000 € für steuerpflichtig hielte. Wenn erst nach fünf Jahren die Steuerpflicht festgestellt werde, könne dies nach seinem Ermessen nicht für zurück liegende Zeiträume gelten, da wegen der erteilten Auskunft ein Vertrauensschutz gegeben sei.

Das Finanzamt Linz hat am 13. Jänner 2009 mit Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2007 die ausländischen Kapitaleinkünfte mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 in Höhe von 25% erfasst und gleichzeitig damit verbundene Anspruchszinsenbescheide iSd. § 205 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 erlassen.

Auf Grund eines Ausfertigungsfehlers bei der Erfassung der Einkünfte aus Kapitalvermögen hat das Finanzamt am 22. Jänner 2009 gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2007 erlassen und folgende Einkommensteuer festsetzt:

Jahr	2003	2004	2005	2006	2007
Zinsen	4.085,35	5.864,70	7.255,68	6.077,99	5.545,62
Steuer	1.021,34	1.466,18	1.813,92	1.519,50	1.386,41

Mit gleichen Datum wurden auch neue Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2005 erlassen.

Gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 sowie Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2006 wurde mit Eingabe vom 11. Februar 2009 Berufung erhoben und die Aufhebung der Bescheide begehrt.

In seiner Begründung führte der Berufungswerber (Bw.) aus, dass ihm anlässlich einer

Rücksprache beim Finanzamt Linz im Jahr 2003 erklärt worden sei, dass Einkommen, die er neben seiner steuerbefreiten Pension beziehe, nur versteuern dann müsse, wenn die Grenze von 9.000 € überschritten werde. Es gebe zwar keinen Nachweis über das Gespräch, doch bitte er darum, die Glaubwürdigkeit seiner Aussage nicht in Abrede zu stellen. Weiters habe er gewusst, dass im Vollzug der entsprechenden EU-Richtlinie seine Kapitalerträge an die österreichische Finanzverwaltung gemeldet und im Falle einer Steuerpflicht Ansprüche geltend gemacht werden würden. Sollte der internationale Datenaustausch erst spät erfolgt sein, dürfe dies nicht zu seinen Lasten gehen, da Verzögerungen im internen Behördenweg nicht von ihm zu verantworten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide

Gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 sind ausländische Kapitalerträge mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern.

Ursprünglich unterlagen ausländische Kapitalerträge, auf die die Endbesteuerung nicht anzuwenden ist, dem Normalsteuersatz. Die generelle Nicht-Endbesteuerung von Erträgen aus ausländischen Investmentfonds hat der VfGH als verfassungsrechtlich relevante Verletzung des EndbesteuerungsG qualifiziert (vgl. VfGH 7.2.2002, G 278/01). Überdies war die Benachteiligung von ausländischen Kapitalerträgen gegenüber inländischen Kapitalerträgen auch europarechtlich nicht zu halten. Daher wurde für ausländische Kapitalerträge eine der Endbesteuerung vergleichbare Besteuerung mit einem "besonderen Steuersatz von 25%" eingeführt ("Veranlagungsendbesteuerung"; BBG 2003; vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 37, Tz 137/1).

Die Einwendungen richten sich prinzipiell auch nicht gegen die Bestimmung des § 37 Abs. 8 EStG. Der Abgabepflichtige beruft sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Vertrauensschutz) und wendet auch noch Verjährung ein.

Auf Grund des Sachverhalts kann der Unabhängige Finanzsenat gar nicht beurteilen, ob sich der Bw. auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen kann. So hat der Bw. seine Ausführungen betreffend seiner Anfrage beim Finanzamt nur sehr allgemein gehalten. Für den Unabhängigen Finanzsenat steht nicht zweifelsfrei fest, ob sich die Anfrage und die im Zusammenhang stehende Auskunft konkret auf die Besteuerung seiner ausländischen Kapitaleinkünfte bezogen hat.

Unabhängig davon liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus mehreren Gründen keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor:

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist nur bei Ermessensentscheidungen zu beachten, da die Anwendung einen Vollzugsspielraum voraussetzt. Da bei der Festsetzung der Einkommensteuer ein solcher "Vollzugsspielraum" nicht gegeben war, vermag eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben im gegenständlichen Fall von vorne herein keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 114, Tz 8 u. 9 mwN).

Der VwGH hat zum Grundsatz von Treu und Glauben wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass dieser die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen; dieser Grundsatz schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nur wenn der Abgabepflichtige von der Finanzbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle, dürfe er vertrauen (vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253 u. Wagner: Die Bindung der Behörden an die eigene Rechtsmeinung, SWK 29/2010, S 880).

Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, ungeachtet erteilter Auskünfte oder rechtskräftiger Bescheide in dem von ihnen zu beurteilenden Zeitraum dem Recht im objektiven Sinn zum Durchbruch zu verhelfen. Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen auf rechtswidrigen Vollzug wird vom Gesetz insofern nicht geschützt (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Auch die Einwendungen hinsichtlich der "späten" Festsetzung der Abgabe vermögen dem Bw. zu keinem Erfolg verhelfen:

Gemäß § 207 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung von Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 208 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, normiert § 209 BAO, dass sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert.

Der Bw. wurde mit Vorhalt vom 17. November 2008 aufgefordert für "2007 und Vorjahre" seine ausländischen Kapitaleinkünfte bekannt zu geben. In seiner Beantwortung vom 25. November 2008 hat er ua. seine ausländischen Zinsen für die Jahre 2003 bis 2007 offen gelegt.

Für das Jahr 2003 endet unter Beachtung der oben angeführten Bestimmungen das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen mit dem 31. Dezember 2008. Durch die im November 2008 erfolgte Amtshandlung hat sich die Verjährungsfrist um ein Jahr – bis 31. Dezember 2009 – verlängert. Der (nach 293b BAO berichtigte) Einkommensteuerbescheid 2003 [sowie

die Bescheide für die Folgejahre] wurden mit Datum vom 22. Jänner 2009 rechtzeitig – also vor Ende der Verjährungsfrist – erlassen.

2. Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide

Im gegenständlichen Fall erhob der Bw. in seiner Berufung ausschließlich Einwendungen gegen die Sachbescheide. Inhaltliche Einwendungen über die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2006 brachte der Bw. hingegen nicht vor.

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).

Gemäß § 205 Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt auch für Gutschriftszinsen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt (im gegenständlichen Fall entstand der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer mit Ablauf des jeweiligen Jahres) entsteht, die Abgabenfestsetzungen aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten - mit Bescheiddatum - erfolgen.

Jede Nachforderung oder Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ("Bindungswirkung"); wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der "Stammabgaben"-Bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, aaO., § 205, Tz 34). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid und erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, aaO., § 205, Tz 35).

Die prozessuale Bindung des - wie im vorliegenden Fall - abgeleiteten (Anspruchszinsen)Bescheides kommt nur dann zum Tragen, wenn die Grundlagenbescheide rechtswirksam erlassen worden sind (vgl. Ritz, aaO., § 252, Tz 3). Weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem Abgabenakt sind Argumente ersichtlich, dass die die Anspruchszinsen auslösenden Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2006 nicht rechtswirksam erlassen oder dass die Höhe der Anspruchszinsen im Zeitpunkt ihrer Erlassung nicht korrekt berechnet worden wären.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Mai 2011