

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb. über die Beschwerde vom 3.3.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 12.2.2016 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 wird aufgehoben.

II.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 12.2.2016 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 veranlagt. Der Besteuerung wurden neben den nichtselbständigen Einkünften auch solche aus Grundstücksveräußerungen zum besonderen Steuersatz unterzogen. Die Berechnung der sich bei der Veranlagung ergebenden Abgabengutschrift in Höhe von -433,00 € wird im Einkommensteuerbescheid 2013 so dargestellt, dass die um die anrechenbare Lohnsteuer (5.931,17 €) verminderte Einkommensteuer in Höhe von 8.123,13 € als festgesetzte Einkommensteuer mit dem Betrag von 2.192,00 € ausgewiesen wurde. Von dieser ausgehend wurde durch weiteren Abzug der besonderen Vorauszahlung nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 (2.625,00 €) die Abgabengutschrift (-433,00 €) ermittelt. Eine Einkommensteuervorauszahlung für 2013 war nicht festgesetzt gewesen, weshalb diese mit dem Betrag von 0,00 € von der festgesetzten Einkommensteuer in Abzug kam.

Mit gleichem Ausfertigungsdatum wurde ein Bescheid erlassen, in dem Anspruchszinsen 2013 in Höhe von 57,22 € festgesetzt wurden. Als Bemessungsgrundlage ist der Differenzbetrag von 2.192,00 € ausgewiesen, da die Einkommensteuer für 2013 am 12.2.2016 mit diesem Betrag festgesetzt worden sei und sich nach Gegenüberstellung

mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag eine Nachforderung in ebendieser Höhe ergäbe. Die Anspruchszinsen wurden sohin für den Zeitraum vom 1.10.2014 bis 14.2.2016 für 502 Tage zu einem Tageszinssatz von 0,0052% in der Höhe von 57,22 € vorgeschrieben.

Der Beschwerdeführer erhob gegen den Anspruchszinsenbescheid 2013 mit Schriftsatz vom 3.3.2016 Beschwerde, weil bei der Arbeitnehmerveranlagung für 2013 eine Gutschrift in Höhe von -433,00 € berechnet worden sei. Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.7.2016, mit RSb versandt am 8.8.2016, als unbegründet ab. Dies deshalb, weil der festgesetzten Einkommensteuer keine Einkommensteuervorauszahlung gegenüberstehe und sich die Gutschrift lediglich durch Einbeziehung der einbezahlten Immobilienwertsteuer errechne.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 31.8.2016 einen Vorlageantrag und führte darin ergänzend aus, dass die als Bemessungsgrundlage ausgewiesene Einkommensteuerschuld im bescheidmäßig angeführten Zeitraum nicht bestanden habe. Die in der Berechnung der Einkommensteuer enthaltene Immobilienwertsteuer sei bereits am 3.12.2013 entrichtet worden, weshalb in besagtem Zeitraum keine offene Einkommensteuerschuld bestanden habe. Diese rechtzeitig bezahlte Immobilienwertsteuer sei fälschlicherweise nicht als Vorsollbetrag berücksichtigt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Sachverhalt:

Aus den Daten des Steuerkontos betreffend den Beschwerdeführer ist ersichtlich, dass dieser am 3.12.2013 eine Überweisung mit Verrechnungsweisung in Höhe von 2.625,00 € getätigt hat und dieser Betrag dementsprechend als „IE“ (Immobilienwertsteuer) für den Zeitraum 12/2013 mit der Fälligkeit 17.2.2014 belastet wurde. Im Einkommensteuerbescheid wurde das zu Grunde liegende Grundstücksgeschäft steuerlich erfasst, indem die darauf entfallende Einkommensteuer mit dem am 3.12.2013 entrichteten Betrag zu der nach dem Tarif ermittelten Einkommensteuer hinzugerechnet wurde und bei der Berechnung der Abgabengutschrift die besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 in gleicher Höhe abgezogen wurde. Einkommensteuervorauszahlungen für 2013 waren nicht festgesetzt gewesen, weshalb diese bei der Berechnung der Abgabengutschrift mit dem Betrag von 0,00 € zum Ansatz kamen.

Bei der Berechnung der Anspruchszinsen für 2013 wurde von der festgesetzten Einkommensteuer ausgegangen, bei welcher zwar die anrechenbare Lohnsteuer berücksichtigt war, nicht jedoch die entrichtete besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988. Zur Ermittlung des für die Bemessung der Anspruchszinsen maßgeblichen Differenzbetrages wurde diese festgesetzte Einkommensteuer dem bisher vorgeschriebenen Betrag gegenübergestellt und der Differenzbetrag in Höhe

der festgesetzten Einkommensteuer festgestellt. Die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen wurde demnach zwar unter Bedachtnahme auf die anrechenbare Lohnsteuer und eine vorgeschriebene Einkommensteuervorauszahlung für 2013 ermittelt, nicht jedoch wurde berücksichtigt, dass die in der errechneten Abgabengutschrift an Einkommensteuer 2013 enthaltene Immobilienertragsteuer bereits vorausbezahlt war und dies lange vor dem zinsenrelevanten Zeitraum geschehen ist.

Dieser Sachverhalt steht außer Streit. Strittig ist lediglich die Frage, ob die vom Beschwerdeführer am 3.12.2013 geleistete besondere Vorauszahlung nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 bei der Ermittlung des als Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsfestsetzung heranzuziehenden Differenzbetrages an Einkommensteuer 2013 zu berücksichtigen ist.

II. Rechtslage

Gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 ist vom Steuerpflichtigen außer in den Fällen der Nichtentrichtung einer Immobiliensteuer nach § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich EStG 1988 eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Die besondere Vorauszahlung nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten (§ 30b Abs. 4 2. Satz EStG 1988 iVm § 30b Abs. 1 letzter Satz EStG 1988).

Korrespondierend dazu bestimmt § 41 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012, dass bei Vorliegen lohnsteuerpflichtiger Einkünfte der Steuerpflichtige zu veranlagern und andernfalls nach § 42 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 der Steuerpflichtige zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet ist, wenn er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 erzielt, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist. In § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 ist sichergestellt, dass die besondere Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 neben den für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen (§ 46 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988) und den durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (§ 46 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988), angerechnet wird.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen gem. § 205 Abs. 3 BAO 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 § 205 Abs. 5 BAO sind Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach § 205 Abs. 1 BAO gegenüberzustellenden Beträge

entrichtet sind. Eine Festsetzung von Anspruchszinsen hat gem. § 205 Abs. 2 BAO dann nicht zu erfolgen, wenn die Anspruchszinsen den Betrag von 50 Euro nicht erreichen.

Zweck der Anspruchszinsen ist es, Zinsenvorteile und Zinsennachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzungen ergeben. Die Verzinsung von Nachforderungen soll Anträge auf Herabsetzung von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen unattraktiver machen und andererseits sollen Anspruchszinsen der Tendenz entgegenwirken, zu Nachforderung führende Abgabenerklärungen möglichst spät und zu Gutschriften führende Erklärungen möglichst früh einzureichen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 205 Rz 2 mit Verweis auf die Erläuterungen zur RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff.)

III. Erwägungen

a) Mit der Verankerung des Rechtsinstituts der Anspruchsverzinsung entschied sich der Gesetzgeber, einer seit Jahren geäußerten Empfehlung des Rechnungshofes zur Verzinsung von Nachforderungen (Nachforderungszinsen) und Gutschriften (Gutschriftszinsen) nachzukommen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 205 Rz 2). Da es sich im gegenständlichen Beschwerdefall um die Verzinsung einer Abgabe aus einer erstmaligen Festsetzung an Einkommensteuer 2013 handelt und Anzahlungen im Sinne von § 205 Abs. 3 BAO nicht entrichtet wurden, ergibt sich die Bemessungsgrundlage der Verzinsung nach § 205 Abs. 1 BAO aus dem Differenzbetrag an Einkommensteuer 2013 aus der Gegenüberstellung des Abgabebetrages lt. Abgabenbescheid mit Vorauszahlungen. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist dabei für die Heranziehung von Gegenüberstellungsbeträgen als Vorauszahlungen eine zuvor erfolgte abgabenbehördliche Vorschreibung derselben nicht gefordert.

b) Wie sich aus der dargestellten Rechtslage zur steuerlichen Erfassung und Behandlung privater Grundstücksveräußerungen im Falle, dass keine Entrichtung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter zu erfolgen hat, ergibt, hat der Steuerpflichtige nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 innerhalb der Frist des § 30b Abs. 1 EStG 1988 eine besondere Vorauszahlung in Höhe der Immobilienertragsteuer zu entrichten und unterliegt mit den davon betroffenen Einkünften der Pflichtveranlagung bzw. Erklärungspflicht mit nachfolgender Veranlagung. Dem Konzept nach handelt es sich bei der besonderen Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 somit um eine vorausbezahlte Einkommensteuerschuld auf bestimmte Einkünfte, welche (erst) im Wege der späteren Veranlagung festgesetzt wird. Dem inhaltlichen Vorauszahlungscharakter der Zahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 wird auch dadurch Rechnung getragen, dass diese gem. § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 ebenso wie die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, und die vorgeschriebenen Einkommensteuervorauszahlungen auf die Einkommensteuer anzurechnen ist. Ausgehend vom Wortlaut des § 205 Abs. 1 BAO („Vorauszahlungen“) und abgestellt auf den Zweck der Anspruchsverzinsung, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes

daher dem Beschwerdeführer beizupflichten, dass es nicht, wie die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung argumentierte, darauf ankommt, dass die besondere Vorauszahlung nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 nicht durch die Abgabenbehörde vorgeschrieben wurde, sondern darauf, dass ein Teil der sich aus der Veranlagung ergebenden Einkommensteuer bereits im Vorhinein entrichtet wurde.

c) Dass bei der Ermittlung des die Bemessungsgrundlage der Anspruchsverzinsung bildenden Differenzbetrages ebenso wie alle anderen gem. § 46 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnenden Beträge auch die besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen ist, wird schließlich auch in der Literatur unwidersprochen vertreten (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 30b Pkt. 6. Besondere Vorauszahlung Rz 51). Im Vorlagebericht vom 5.9.2016 schloss sich letztlich auch die Abgabenbehörde dieser Ansicht an und teilte unter Verweis auf die Mitteilung des Produktmanagements in der E-Mail vom 1.9.2016 mit, dass die automationsunterstützte Abgabenberechnung zwischenzeitig dahingehend abgeändert wurde, dass besondere Vorauszahlungen gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen berücksichtigt würden.

d) Unter Einbeziehung der besonderen Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 ergibt sich im vorliegenden Beschwerdefall eine Abgabengutschrift in Höhe von -433,00 €, welche dem Grunde nach im Rahmen des § 205 BAO verzinsbar wäre (Gutschriftszinsen). Der sich daraus errechnende Verzinsungsbetrag in Höhe von -11,30 € ($-433,00 \times 502 \text{ Tage} \times 0,0052\%$) liegt jedoch unter dem Grenzbetrag von 50 € (§ 205 Abs. 2 letzter Satz BAO), weshalb diese Zinsen nicht festzusetzen sind. Der angefochtene Anspruchszinsenbescheid für 2013 war daher ersatzlos aufzuheben.

IV. Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen auf der Grundlage des eindeutigen Gesetzeswortlautes. Sie wird in der Literatur unwidersprochen vertreten und auch die Abgabenbehörde schloss sich im Vorlagebericht dieser Rechtsansicht an. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt somit nicht vor, weshalb eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 15. September 2016