



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/1316-L/08,
GZ. RV/1320-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. HF, X, Adresse, vertreten durch Fromherz Glawitsch Neumüller, Rechtsanwälte, 4020 Linz, Graben 9, vom 12. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 26. Mai 2008 betreffend Anspruchszinsen 2005 und 2006 (§ 205 BAO) sowie gegen den Bescheid vom 15. Oktober 2008 betreffend Abweisung eines Aussetzungsantrages (§ 212a BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei den Einkommensteuerveranlagungen des Berufungswerbers (Bw.) für die Jahre 2005 und 2006 wurde die beim "Gesamtbetrag der Einkünfte" jeweils erklärte Versorgungsrente übersehen, sodass der am 10. Juli 2006 ergangene Einkommensteuerbescheid 2005 zu einer Gutschrift von 43,59 € führte und der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. August 2007 eine Gutschrift von 6.525,67 € ergab.

Die nach § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide vom 26. Mai 2008 führten zu Nachforderungen von 6.540,57 € (2005) bzw. 6.694,43 € (2006). Gleichzeitig mit diesen Bescheiden ergingen an den Bw. Anspruchszinsenbescheide in Höhe von 544,71 € (2005) und 227,20 € (2006).

Mit Eingabe vom 12. Juni 2008 erhob die steuerliche Vertretung des Bw. gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen 2005 und 2006 Berufung. Der eine Festsetzung von 227,20 € ergebende Bescheid

werde zur Gänze, der Anspruchszinsenbescheid 2005 insoweit angefochten, als ein 317,45 € übersteigender Betrag vorgeschrieben worden sei, somit hinsichtlich eines Differenzbetrages von 227,26 €. Die Auffassung der Behörde, dass für die Jahre 2005 und 2006 keine Anzahlungen geleistet worden seien, sei unrichtig.

Mit Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2003 am 25. Oktober 2005 seien gleichzeitig Vorauszahlungen ab 2006 mit einem Jahresbetrag von 7.218,00 € vorgeschrieben worden; dieser Betrag sei später auf 6.190,00 € herabgesetzt worden. Dieser Vorschreibung entsprechend seien zu den Fälligkeitsterminen 15. Februar, 15. Mai und 15. August 2006 je 1.547,00 € und zum 15. November 2006 1.549,00 €, in Summe daher 6.190,00 €, entrichtet worden. Weiters seien am 15. Februar, 15. Mai und 15. August 2007 je 1.547,00 €, insgesamt daher 10.831,00 €, bezahlt worden. Dazu komme noch, dass sich laut Bescheid vom 22. August 2007 ergebende Guthaben von 336,00 €, sodass sich im Endeffekt ein Betrag von 11.167,00 € ergebe, der auch in der Buchungsmitteilung Nr. 1 als Guthaben ausgewiesen sei.

Die bis einschließlich 15. August 2007 entrichtete Vorauszahlung von insgesamt 10.831,00 € sei in erster Linie als Anzahlung für die Einkommensteuernachforderung 2006 in Höhe von 6.694,43 € anzusehen, wenngleich mit späterem Bescheid vom 22. August 2007 die Verpflichtung zur Leistung dieser Anzahlungen aufgehoben worden sei, was aber nichts daran ändere, dass diese geleistet worden seien. Somit verbleibe noch eine Überzahlung von 4.472,57 €, die auf die ebenfalls festgesetzte Steuerschuld 2005 anzurechnen sei.

Es zeige sich, dass für 2006 mit der Festsetzung einer Nachzahlung von 6.694,43 € durch Vorauszahlungen im Jahr 2006 von 6.190,00 € bis auf eine Differenz von 504,43 € die gesamte angeblich nicht entrichtete Anzahlung tatsächlich beglichen worden sei. Auch der Betrag von 504,43 € sei jedenfalls bis 1. Oktober 2007 durch die am 15. August 2007 in Höhe von 1.547,00 € geleistete Überweisung, die an sich zunächst für 2007 durchgeführt worden sei, wegen des Wegfalls der Vorauszahlungen 2007 aber nunmehr für 2006 anrechenbar sei, bezahlt worden. Die Zahlung von 1.547,00 € am 15. August 2007 abzüglich der Restschuld 2005 in Höhe von 504,43 € ergebe noch einen Betrag von 1.042,57 €, der auf die Einkommensteuernachforderung 2005 anrechenbar verbleibe.

Neben diesem Betrag von 1.042,57 € seien noch die Zahlungen vom 15. Februar 2007 und 15. August 2007 von je 1.547,00 €, zusammen daher 4.136,57 €, auf den Nachzahlungsbetrag 2005 von 6.540,57 € anrechenbar, sodass ab 1. Oktober 2007 für das Jahr 2005 nur eine Nachzahlungspflicht von 2.404,00 € verbleibe.

Für die Berechnung der Anspruchszinsen 2005 ergebe sich demnach folgende Staffel:

Zeitraum	Differenzbetrag	Entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
1.10.- 10.10.06	6540,57	0,00	6540,57	10	0,0109	7,13
11.10.06- 15.2.07	6540,57	0,00	6540,57	126	0,0128	105,48
15.2.- 13.3.07	6540,57	1547,00	4993,57	28	0,0128	17,9
14.3.- 15.5.07	6540,57	1547,00	4993,57	63	0,0142	44,62
16.5.07- 15.8.08	6540,57	3094,00	3446,57	92	0,0142	45,03
16.8.08- 30.9.08	6540,57	1042,57	2404,00	285	0,0142	97,29
Summe						317,45

Es zeige sich daher, dass auch für das Jahr 2005 in großem Umfang anrechenbare Anzahlungen geleistet worden seien, die zu einer wesentlichen Verringerung der Anspruchszinsen führen müssten. Es wäre ungerecht, würde die Finanzverwaltung seit 27. August 2007 über ein Guthaben von 11.167,00 € verfügen, ohne dass dieses dem Bw. Zinsen bringen würde.

Hinsichtlich der vorgeschriebenen Einkommensteuer 2006 und der darauf geleisteten Anzahlungen von 6.190,00 € ergebe sich schon aus dem klaren Wortlaut des § 205 BAO, dass aus diesem Betrag keine Anspruchszinsen verrechnet werden dürften. Dass der Differenzbetrag von 504,43 € auf die Einkommensteuernachzahlung 2006 und der weitere Betrag von 4.136,57 € auf die Einkommensteuer 2005 anzurechnen sei, nachdem die ursprünglich für 2007 festgesetzte Vorauszahlungspflicht zumindest vorläufig weggefallen gewesen sei, ergebe sich aus dem Umstand, dass der Grundsatz der einheitlichen Rechtsordnung anzuwenden sei und damit die aus dem ABGB abzuleitende Verrechnungspflicht, dass Zahlungen immer auf die beschwerlichsten Teile einer Schuld anzurechnen seien. In diesem Fall seien die beschwerlichsten Teile jene, aus denen eine Verzinsung resultieren könne. Vorsichtshalber werde an dieser Stelle gemäß § 205 Abs. 3 BAO erklärt, dass die Zahlungen vom 15. Februar, 15. Mai und 15. August 2007 im Sinne der Ausführungen dieser

Berufungen als Anzahlungen auf die Einkommensteuernachzahlungspflicht von 2006 und 2005 bekannt gegeben würden.

Der Bw. trage jedenfalls kein Verschulden daran, dass die Einkommensteuerfestsetzungen 2005 und 2006 zunächst zu niedrig bemessen gewesen seien. Er habe in seiner Steuererklärung eindeutig auf die Versorgungsrente, die einen Teil seines Einkommens darstelle, hingewiesen.

Dass seine Überlegungen richtig seien, zeige im Übrigen auch ein Blick auf die Buchungsmitteilung Nr. 1, wonach die für 2007 festgesetzte noch offene Einkommensteuer von 6.451,74 € zuzüglich zu dem oben errechneten restlichen offenen Betrag von 2.404,00 € einen Betrag von 8.855,74 € ergebe.

Der gleiche Betrag – wiederum mit einer Differenz im Centbereich – ergebe sich, wenn von dem angeblichen Rückstand laut Buchungsmitteilung Nr. 1 von 9.291,98 € die zur Gänze bzw. teilweise unrichtig festgesetzten Anspruchszinsen von 227,20 € und 544,71 € abgezogen würden und wenn auch noch der mit Bescheid vom 22. August 2007 unrichtig zuerkannte Guthabensbetrag von 336,00 € berücksichtigt werde.

Beantragt werde daher, den angefochtenen Anspruchszinsenbescheid 2006 zur Gänze abzuändern und die Zinsen mit Null festzusetzen sowie den Anspruchszinsenbescheid 2005 dahin gehend abzuändern, dass statt eines Betrages von 544,71 € nur ein Betrag von 317,45 € festgesetzt werde. Gleichzeitig werde beantragt, bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die beiden Berufungen die Einbringung (richtig: Einhebung) eines Betrages von 227,20 € an Anspruchszinsen 2006 und eines Differenzbetrages von 227,26 € an Anspruchszinsen 2005 auszusetzen.

Mit inhaltlich gleich lautenden Berufungsvorentscheidungen vom 13. Oktober 2008 wurden die gegen die Anspruchszinsenfestsetzungen 2005 und 2006 eingebrachten Berufungen als unbegründet abgewiesen. Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergäben, seien gemäß § 205 BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen. § 205 BAO gelte somit für Differenzbeträge, welche sich durch Gegenüberstellung der Abgabenschuld mit dem Vorsoll, also mit der Vorauszahlung oder mit der bisher festgesetzten Abgabe, ergäben. Der Zinsenbescheid sei an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Die Wortfolge des § 205 BAO "nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe" könne keinesfalls so interpretiert werden, dass der Finanzbehörde ein Wahlrecht eingeräumt wäre, auf die Vorauszahlungen oder ein beliebiges Vorsoll zurückzugehen.

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2008 wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Anspruchszinsen mit der Begründung abgewiesen, dass die dem Antrag zu Grunde liegenden Berufungen bereits erledigt worden seien. Die Anspruchszinsen 2006 sind in diesem Bescheid mit 227,20 €, die Anspruchszinsen 2005 mit Null ausgewiesen.

Mit Eingabe vom 7. November 2008 wurde ein Vorlageantrag betreffend Aussetzungszinsen 2005 und 2006 und ein (neuer) Aussetzungsantrag gestellt. Insbesondere für das Jahr 2006 seien die Vorauszahlungen mit einem (später neu festgesetzten) Betrag von 6.190,00 € bemessen worden, die durch die Einzahlung des Bw. berichtigt worden seien. Diese Einzahlungen in Höhe von 6.190,00 € hätten sogar nach eigener Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz auf die Abgabenschuld des Jahres 2006 angerechnet werden müssen, sodass unverständlich bleibe, wie die Abgabenbehörde zu einer Abweisung habe gelangen können. Der Umstand, dass später die Vorauszahlungspflicht für das Jahr 2006 zunächst aufgehoben worden sei, ändere nichts daran, dass der Bw. die Zahlungen ursprünglich als Vorauszahlungen für das Jahr 2006 gewidmet habe. In den Begründungen der angefochtenen Bescheide werde darüber hinaus übersehen, dass auf Seite 5, 1. Absatz der Berufung, am Ende ausdrücklich erklärt werde, dass die Zahlungen auf die Einkommensteuernachzahlungspflicht von 2006 und 2005 anzurechnen seien. Eines Wahlrechtes der Abgabenbehörde, wie in der Begründung angeführt, hätte es gar nicht bedurft, da durch die ausdrückliche Erklärung des Bw. eine Widmung geschaffen worden sei, die die Abgabenbehörde zur Kenntnis zu nehmen und dementsprechend die Zinsen zu berechnen hätte. Weiters sei auf § 1416 ABGB zu verweisen, der wegen des Grundsatzes der einheitlichen Rechtsordnung durchaus anzuwenden sei. Danach seien Zahlungen auf dasjenige anzurechnen, welches schuldig zu bleiben dem Schuldner am meisten beschwerlich falle. Bei einem Urgenztelphonat vom 9. Juli 2008 wegen Erledigung der Berufungen habe der betreffende Finanzbedienstete auf eine angeblich existierende VwGH-Entscheidung verwiesen, die möglicherweise eine Berufungsabweisung bewirke. In den beiden Berufungsvorentscheidungen werde leider kein Judikat zitiert, sodass eine Auseinandersetzung mit einer allfälligen Höchstgerichtsrechtsprechung nicht möglich sei. Ergänzend sei darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde einen krassen, den Abgabepflichtigen benachteiligenden Standpunkt einnehme: Trotz eines Guthabens von 11.166,67 € über mehrere Monate hinweg würden zusätzlich Anspruchszinsen vorgeschrieben, sodass die Abgabenbehörde glaube, das Geld zweimal verlangen zu können.

Er wiederhole daher seinen Antrag, den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2006 abzuändern und die Zinsen mit Null festzusetzen. Der Anspruchszinsenbescheid für 2005 möge dahin gehend abgeändert werden, dass statt eines Betrages von 544,71 € nur ein Betrag von 317,45 € festgesetzt werde. Gleichzeitig stelle er einen Aussetzungsantrag. Die Einbringung (gemeint wohl: Einhebung) des Betrages von 227,20 € an Anspruchszinsen 2006 möge bis zur rechtskräftigen Berufungsentscheidung ausgesetzt werden. Da

der in der Berufung enthaltene Aussetzungsantrag nach Meinung des Bw. zu Unrecht mit Bescheid vom 15. Oktober 2008 abgewiesen worden sei, werde er auch dagegen Berufung erheben. Vorsichtshalber stelle er aber einen neuen Aussetzungsantrag.

In der ebenfalls mit 7. November 2008 datierten Berufung gegen den Bescheid vom 15. August (gemeint wohl: 15. Oktober) 2008 über die Abweisung eines Aussetzungsantrages wandte der Bw. ein, dass in der Bescheidd begründung übersehen werde, dass die Berufung nicht rechtskräftig erledigt sei, da er rechtzeitig einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt habe. Er stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. seinem Antrag auf Bewilligung der Aussetzung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 und 2006:

Nach § 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). Nach Abs. 2 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz.

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 (Abs. 3 leg.cit.).

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 (Abs. 4 leg.cit.).

Aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (311 BlgNR 21.GP, 196) ergibt sich, dass der Zweck der Anspruchszinsen darin liegt, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde.

Wesentlich ist somit alleine ein möglicher Zinsvorteil durch eine Abgabefestsetzung zu einem späteren Zeitpunkt, wobei die Ursachen für die spätere Abgabefestsetzung ebenso unerheblich sind wie der Umstand, ob im Einzelfall tatsächlich Zinsen lukriert werden konnten.

Der – an sich zutreffende – Einwand des Bw., ihn treffe kein Verschulden, dass die Einkommensteuerfestsetzungen 2005 und 2006 zunächst zu niedrig bemessen worden seien, weil er auf die ihm zugeflossene Versorgungsrente in den Erklärungen hingewiesen habe, vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Der für die Anspruchszinsen maßgebliche Differenzbetrag errechnet sich bei erstmaliger Abgabefestsetzung aus dem Saldo zwischen der Abgabenvorschreibung (nach Abzug der gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG anzurechnenden durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, wie zB Lohnsteuer) und der Summe der Vorauszahlungen sowie entrichteter Anzahlungen. Bei Abänderungen von Abgabefestsetzungen – wie im vorliegenden Fall gemäß § 293b BAO – ergibt sich der zinsenrelevante Differenzbetrag aus der nunmehr vorgeschriebenen Abgabe abzüglich der bisher vorgeschriebenen Abgabe (vgl. wiederum die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage).

Nach § 45 Abs. 1 iVm. Abs. 2 EStG hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten, die zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November fällig werden.

§ 46 Abs. 1 EStG normiert, dass auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen (Z 1) sowie die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (Z 2) anzurechnen sind.

Nach Abs. 2 leg.cit. ist der Unterschiedsbetrag gutzuschreiben, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind.

Dieser gesetzlichen Bestimmung zufolge wurden die für 2006 geleisteten Vorauszahlungen (6.190,00 €) mit Einkommensteuerbescheid vom 27. August 2007 gutgeschrieben. Zusammen mit der für das Jahr 2006 errechneten Gutschrift von 335,67 € führte die Einkommensteuerveranlagung auf dem Abgabenkonto daher zu einer Gutschriftsbuchung von 6.525,67 €. Mit gleichem Datum wurden auch die bislang geleisteten Einkommensteuvorauszahlungen 2007 (4.641,00 €) wiederum gutgeschrieben, sodass dem Bw. ab 27. August 2007 auf seinem Abgabenkonto ein Guthaben von insgesamt 11.166,67 € zur Verfügung stand.

Von den Vorauszahlungen zu unterscheiden sind Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO, die eine Minderung oder Vermeidung von Nachforderungszinsen bewirken. In § 214 Abs. 4 lit. e BAO wurde dafür ein Verrechnungsweisungsrecht geschaffen, weil Anzahlungen erst ab dem Zeitpunkt

ihrer Entrichtung eine Nachforderungszinsen vermeidende bzw. vermindernde Wirkung haben. Derartige Anzahlungen können dem Finanzamt – insbesondere bei Bestehen eines Guthabens auf dem Abgabenkonto – durch gesondertes Schreiben oder auf Zahlungsbelegen durch entsprechende Verrechnungsweisung bekannt gegeben werden.

Ohne Widmung eines bestimmten Betrages als Anzahlung und damit ohne Abgabe einer Willenserklärung hat ein während des zinsenrelevanten Zeitraumes auf dem Abgabenkonto bestehendes Guthaben aber keinen Einfluss auf das Ausmaß der Nachforderungszinsen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Urtz, BAO, § 205 Anm. 30; UFSaktuell 2004, 307).

Die Abgabenbehörde erster Instanz maß daher der Erklärung des Bw. in der Berufung, die Zahlungen vom 15. Februar, 15. Mai und 15. August 2007 seien als Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO zu verstehen, zu Recht keine Bedeutung bei, weil eine Widmung nach Ergehen des Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheides keine rechtliche Wirkung mehr zu entfalten vermochte und zum Zeitpunkt der Widmung auf dem Abgabenkonto auch kein Guthaben mehr bestand. Auf einen früheren Zeitpunkt zurückwirkende Erklärungen sind im Abgabenrecht grundsätzlich unbeachtlich.

Ab 27. August 2007 stand das Guthaben zur freien Verfügung des Bw. Er konnte dieses Guthaben auf dem Abgabenkonto belassen, hätte aber auch dessen Rückzahlung beantragen oder eben, wie oa., die Widmung des Guthabens oder eines Teiles davon als Anzahlung auf die Einkommensteuer 2005 und/oder 2006 verfügen können.

Es wäre am Bw. gelegen gewesen, das auf seinem Abgabenkonto befindliche Guthaben zeitgerecht mit gesondertem Schreiben an das Finanzamt als Anzahlung für die Einkommensteuer 2005 und/oder 2006 zu deklarieren, um dadurch Anspruchszinsen zu vermeiden oder zumindest die Bemessungsgrundlage für diese zu vermindern. Auf Grund der sich in den vorangegangenen Jahren ergebenden Abgabennachforderungen (wobei bereits für das Kalenderjahr 2003 auf Grund eines gleich gelagerten Irrtums auf Anregung des Bw. eine Bescheidberichtigung vorgenommen wurde und in der Folge auch Anspruchszinsen vorgeschrieben wurden) wird dem rechtlich gebildeten Bw. (er war als Rechtsanwalt tätig) bei Durchsicht der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 kaum verborgen geblieben sein, dass die Abgabenbehörde die Versorgungsrente irrtümlich unberücksichtigt gelassen hatte und musste er daher mit einer Berichtigung der ergangenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 und entsprechenden Nachforderung rechnen.

Dem weiteren Vorbringen des Bw., dass die aus dem ABGB abzuleitende Verrechnungspflicht auch auf die Abgabenverrechnung anzuwenden sei, ist entgegen zu halten, dass die Bundesabgabenordnung (BAO) eigene Verrechnungsregeln enthält, die als spezielle Normen den Bestimmungen des ABGB vorgehen.

Als Grundregel normiert § 214 Abs. 1 BAO, dass Zahlungen oder sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach älteste verbuchte Abgabenschuld zu verrechnen sind. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag (gegenständlich: 2. Juli 2008) und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen.

Demnach wurde das auf dem Abgabenkonto vorhandene Guthaben durch Verbuchung des berichtigten Einkommensteuerbescheides 2005, der Anspruchszinsen 2005, des berichtigten Einkommensteuerbescheides 2006, der Anspruchszinsen 2006 und des Einkommensteuerbescheides 2007 am 26. Mai 2008 aufgebraucht, wobei die Einkommensteuer 2005 und die Anspruchszinsen 2005 zur Gänze entrichtet wurden, die Einkommensteuer 2006 mit einem Teilbetrag von 2.613,04 €, wogegen die Anspruchszinsen 2006 und die Einkommensteuer 2007 mit dem gesamten Betrag offen blieben.

Mit Überweisung eines Betrages von 8.837,52 € am 3. Juli 2008 wurden der noch offene Teilbetrag der Einkommensteuer 2006 und die Einkommensteuer 2007 mit einem Teilbetrag von 6.224,48 € bezahlt; während ein Restbetrag an Einkommensteuer 2007 in Höhe von 227,26 € ebenso offen blieb wie die zu diesem Zeitpunkt von einem Aussetzungsantrag umfassten Anspruchszinsen 2006. Infolge einer Mahnung (Zahlung von 227,26 €) wurden entgegen der Ansicht des Bw. nicht die Anspruchszinsen 2006, sondern die restliche, mit einem nahezu identen Betrag offene Einkommensteuer 2007 getilgt.

Der in der Berufung vertretenen Meinung des Bw., wie seine Zahlungen zu verrechnen gewesen wären, kann auf Grund der dargestellten gesetzlichen Bestimmungen nicht beigelegt werden.

Den Einwendungen des Bw. ist zudem entgegen zu halten, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde über den Bestand oder das Erlöschen von Zahlungsverpflichtungen oder über die Verrechnung von Gutschriften an sich in einem Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären sind.

Der Bw. machte von der Möglichkeit, das durch die gutgeschriebenen Vorauszahlungen entstandene Guthaben mit gesondertem Schreiben dem Finanzamt als Anzahlung bekannt zu geben, nicht Gebrauch. Das bloße "Stehen lassen" dieses Guthabens auf dem Abgabenkonto war aber, wie bereits oa., nicht ausreichend.

Da die berichtigten, jeweils eine Nachforderung ausweisenden Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 erst am 26. Mai 2008 ergingen und Anzahlungen auf diese Nachforderungen nicht geleistet worden waren, wurden die Differenzbeträge zwischen den Gutschriften laut Erstbescheiden und den

Nachforderungen laut berichtigten Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 zu Recht den Anspruchszinsberechnungen 2005 und 2006 zu Grunde gelegt.

2) Bescheid über die Abweisung eines Aussetzungsantrages:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 3 leg.cit. können Anträge auf Aussetzung der Einhebung bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden.

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden (§ 212a Abs. 4 BAO).

Nach Abs. 5 leg.cit. besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub, der mit Ablauf der Aussetzung endet. Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Die Aussetzung der Einhebung ist von der Erledigung einer Berufung abhängig. Grund der Bestimmung des § 212a BAO ist, den Bw. nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels zu belasten. Eine Voraussetzung für dieses Rechtsschutzbedürfnis ist eine noch zu erledigende Berufung. Wurde allerdings über eine Berufung bereits entschieden, sodass ein unerledigtes Rechtsmittel nicht mehr vorliegt, kommt eine Bewilligung eines Aussetzungsantrages nicht mehr in Betracht (vgl. VwGH 3.10.1996, 96/16/0200). Ist daher *nach* Erledigung der einem Aussetzungsantrag zu Grunde liegenden Berufung noch ein Aussetzungsantrag unerledigt, ist dieser als unbegründet abzuweisen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 13. Oktober 2008 wurden die gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen 2005 und 2006 erhobenen Berufungen als unbegründet abgewiesen. Als die Abgabenbehörde erster Instanz am 15. Oktober 2008 über den Aussetzungsantrag absprach, war keine Berufung mehr anhängig, von der die Höhe der strittigen Anspruchszinsen abhängig war. Damit fehlte es aber am für die Bewilligung einer Einhebungsaussetzung grundlegenden Erfordernis

einer anhängigen Berufung. Dass die Berufungserledigung im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung schon rechtskräftig ist, fordert das Gesetz nicht.

Wurde über einen Aussetzungsantrag anlässlich einer Berufungsvorentscheidung entschieden, schließt dies eine neuerliche Antragstellung im Falle der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Über den neuerlichen Aussetzungsantrag, den der Bw. im Vorlageantrag vom 7. November 2008 stellte, hat wiederum das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz zu entscheiden.

Linz, am 29. April 2010