



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat-Wien-10 über die Berufung der Bw., vertreten durch Nika Wirtschafts- und Steuerberatungsges. m. b. H, 1010 Wien, Singerstraße 2/12, vom 29. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 23. April 2010 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) am 30. September 2010 in nicht öffentlicher Sitzung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 23. April 2010 setzte das Finanzamt für die Jahre 2004, 2005 und 2006 Anspruchszinsen in Höhe von € 153,41, € 429,81 und € 401,81 fest.

In der gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung führte die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin (Bw.) aus, dass die nachträgliche Erhöhung der Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2006 hänge mit der nachträglichen Korrektur der Umsatzsteuer im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens dieser Jahre zusammen. Die Gutschriften aus der Umsatzsteuer dieser Jahre seien in der Regel genau doppelt so hoch wie die Nachzahlung an Einkommensteuer (Progressionsstufe 50%).

Aus diesem Grunde sei der Ansatz von Zinsen für die verspätete Entrichtung der Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der zum selben Zeitpunkt in weit höherem Ausmaß entstandenen Gutschriften aus der Umsatzsteuer unbillig.

§ 205 BAO laute sinngemäß, dass Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder bisherigen festgesetzten Abgaben ergeben würden, zu verzinsen seien.

Den EB zur Einführung dieses § 205 in die BAO sei zu entnehmen, dass es der Zweck dieser als Anspruchszinsen bezeichneten Abgabe sei, (mögliche) Zinsvor- oder nachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen ergeben würden. Die EB würden ausführen, dass diese Verzinsung von Nachforderungen Anträge auf Herabsetzung von Einkommensteuern unattraktiver machen solle. Außerdem solle der Tendenz entgegengewirkt werden, Abgabenerklärungen die zu Nachforderungen führen würden, möglichst spät einzureichen.

Mit der Einführung der Anspruchsverzinsung sollte also eine steuerliche Ungerechtigkeit beseitigt werden (siehe BMF in SWK vom 10.10.2000, S 1110 T 182). Zinsvorteile durch ungerechtfertigte Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen und durch möglichst späte Einreichung von Nachzahlungen führenden Steuererklärungen zu Lasten der Allgemeinheit zu lukrieren, sollte diese Einführung des § 205 nicht mehr unterstützen (SWK 2000 S 1058, T 138).

Dem Gesetzgeber sei es mit diesem Normzweck also darum gegangen, (ungerechtfertigte) Herabsetzungsanträge und späte Einreichungen von Jahressteuererklärungen in Verbindung mit Nachzahlungen unattraktiver zu machen (Ritz BAO Tz 2 zu § 205).

Weiters würden die EB ausführen, dass der für Berechnung der Anspruchszinsen maßgebliche Differenzbetrag sich bei erstmaliger Abgabenfestsetzung aus dem Saldo zwischen Abgabenvorschreibung und der Summe der Vorauszahlungen sowie entrichteter Anzahlungen (die als „Abschlagzahlung“ nach Abs. 3 auf eine festzusetzende Nachzahlung fristgerecht geleistet werden könnten) errechnet würde.

Da hier der ursprünglichen Gesetzesintention für die Festsetzung von Anspruchszinsen in keiner Weise entsprochen werde, werde die Aufhebung der Bescheide.

Bei einer Entscheidung durch die 2. Instanz werde sowohl die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO als auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Mai 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass die Bw. mit Schriftsatz vom 12. April 2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2007 angeregt habe. Grund dafür sei gewesen, dass erst die neue

steuerliche Vertretung erkannt habe, dass hinsichtlich Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würden, der Normalsteuersatz angewendet worden sei. Dieser Anregung sei gefolgt worden. Durch die Erhöhung der Einkünfte sei es zu Einkommensteuernachforderungen für die betreffenden Jahre gekommen, was zur Festsetzung der Anspruchszinsen geführt habe. Gegen diese Bescheide sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden. In dieser werde ausgeführt, dass der Grundgedanke für die Vorschreibung/Gutschrift von Anspruchszinsen der Ausgleich möglicher Zinsvor- oder Nachteile sei. Sinn dieses Gesetzes sei es gewesen, ungerechtfertigte Anträge auf Herabsetzung der Vorauszahlungen und späte Einreichung von Abgabenerklärungen mit hohen Nachzahlungen unattraktiv zu machen. Die Vorschreibung von Anspruchszinsen im gegenständlichen Fall entspräche nicht der ursprünglichen Gesetzesintention, weshalb die Aufhebung der Bescheide beantragt werde.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO seien Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen bzw. mit den bisher festgesetzten Abgabenbeträgen ergeben würden, zu verzinsen.

Gemäß Abs. 3 seien auf Antrag Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen, als der Differenzbetrag Folge eines rückwirkenden Ereignisses sei, und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen würden.

Den Ausführungen sei insoweit zuzustimmen, als Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen sollten, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben würden (311 BlgNR 21. GP, 196).

Nach den Gesetzesmaterialien solle die Verzinsung von Nachforderungen Anträge auf Herabsetzung von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen unattraktiver machen sowie der Tendenz entgegenwirken, zu Nachforderungen führende Abgabenerklärungen möglichst spät und zu Gutschriften führende Erklärungen möglichst früh einzureichen.

Entscheidend sei jedoch die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO sei daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgt sei (Ritz, SWK 2001, S 27; UFS 26.1.2004, RV/0344-S/03).

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderung von Bescheiden ergebe, sei bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig gewesen sei. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen komme es nicht an.

Nur rückwirkende Ereignisse könnten nach § 205 Abs. 3 BAO bewirken, dass eine Festsetzung von Anspruchszinsen unterbleiben könne, wobei sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben müsse. Rückwirkende Ereignisse könnten z.B. die nachträgliche Besteuerung im Ausland bei Anwendung der Befreiungsmethode, der Ersatz von Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG geltend gemacht worden seien und vergleichbare Anwendungen seien. Das Erkennen, dass in der Vergangenheit Umsätze mit einem unrichtigen Steuersatz versteuert worden seien, und der sich daraus ergebenden Folgen im Bereich der Einkommensbesteuerung, stelle kein rückwirkendes Ereignis dar. Es handle sich hierbei um eine falsche rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes. Die Richtigstellung und deren Folge, nämlich die Vorschreibung einer höheren als der bisher festgesetzten Einkommensteuer bewirke, dass Anspruchszinsen vorzuschreiben seien.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und hielt der Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, dass entscheidend für die Festsetzung von Anspruchszinsen die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen sei, entgegen, dass im vorliegenden Fall einer Nachzahlung an Einkommensteuer in Höhe von insgesamt Euro 16.565,31 gegenübergestanden sei.

Die Bw. habe also keinesfalls einen Zinsvorteil gehabt, sondern im Gegenteil einen bedeutenden Zinsnachteil, weil die Differenz aus Umsatzsteuergutschrift und Einkommensteuernachzahlung in Höhe von € 8.492,01 jahrelang nicht zinsbringend habe angelegt werden können.

Hier könne wohl keineswegs von einem Zinsvorteil gesprochen werden, weshalb der Ansatz von Anspruchszinsen für die Einkommensteuernachzahlung ohne Berücksichtigung der viel höheren Gutschrift aus der Umsatzsteuer einerseits gemäß § 236 BAO unbillig erscheinen lasse und andererseits verfassungsrechtliche Bedenken aufkommen lasse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Anspruchsverzinsung ist in § 205 BAO geregelt. Die derzeit gültige Fassung lautet auszugsweise:

(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).

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben.

Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen.

(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.

Die Verzinsung von Einkommensteuerbeträgen erfolgt immer dann, wenn die Erlassung eines Bescheides ab 1. Oktober des Folgejahres zu einer Gutschrift oder Nachforderung führt.

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass die Berechnung von Anspruchszinsen unbillig sei, da den Einkommensteuernachforderungen Gutschriften aus Umsatzsteuern entgegengestanden seien.

Bei diesem Vorbringen scheint die Bw. einerseits zu übersehen, dass § 205 BAO nur auf Einkommen- und Körperschaftsteuerdifferenzbeträge Anwendung findet und keine Gültigkeit hinsichtlich aus Veranlagungen bzw. aus Wiederaufnahmebescheiden resultierenden Umsatzsteuerdifferenzbeträgen hat und andererseits dass der Abgabenbehörde beim Vollzug des § 205 BAO kein Ermessen eingeräumt ist, weshalb in diesem Zusammenhang Fragen der (Un-)Billigkeit nicht zu klären sind.

Die Bw. bringt nicht vor, dass die Vorschriften der Anspruchszinsen nicht dem Gesetz entsprechen würden.

Zu den eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des § 205 BAO ist zu sagen, 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. Demgemäß sind keine Ausführungen dahingehend ob mit § 205 BAO der ursprünglichen Gesetzesintention entsprochen wurde, zu treffen.

Zum Antrag der Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass die Bw. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2001, 97/13/0138) zwar in ihrem aus § 284 Abs. 1 BAO erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch in Hinblick darauf, dass nach

den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass sie bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. September 2010