

GZ. RV/0259-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 27. Februar 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Peter Roppenser, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Michaela Schöffl, betreffend Anspruchszinsen 2001 nach in Linz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 15.4.2003 die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit 251.253,61 € fest. Unter Berücksichtigung der Vorauszahlungen von 11.976,48 € ergab sich eine Nachforderung von 239.277,13 €.

Mit weiterem Bescheid vom 15.4.2003 wurden Anspruchszinsen in Höhe von 5.675,68 € vorgeschrieben. Die Einkommensteuer für 2001 sei mit 251.253,61 € festgesetzt worden.

Nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag ergebe sich eine Nachforderung von 239.277,13 €, die wie folgt verzinst werde:

Zeitraum	Differenz- betrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Anz. Tage	Tages- zinssatz	Zinsen
01.10.2002 - 10.12.2002	239.277,13	0,00	239.277,13	71	0,0130	2.208,53
11.12.2002 - 15.04.2003	239.277,13	0,00	239.277,13	126	0,0115	3.467,13
Summe						5.675,68

Gegen diesen Anspruchszinsenbescheid wurde mit Schriftsatz vom 8.5.2003 Berufung erhoben und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Der Bw. habe am 26.9.2002 "ATS 230.000,00" (richtig: € 230.000,00) an das Finanzamt Linz für die Einkommensteuer 2001 überwiesen. Dieser Betrag sei bei der Berechnung der Anspruchszinsen nicht berücksichtigt worden. Es werde daher um entsprechende Berichtigung der vorgeschriebenen Anspruchszinsen ersucht.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.12.2003 wurde darauf hingewiesen, dass mit Wirksamkeit 27.9.2002 zwar ein Betrag von 230.000,00 € auf das Abgabenkonto überwiesen worden sei, auf dem Zahlungsbeleg sich jedoch keine Verrechnungsweisung finde. Die Nachholung einer irrtümlich nicht erteilten Verrechnungsweisung wäre gemäß § 214 Abs. 5 BAO binnen drei Monaten ab Überweisung möglich gewesen. Es sei aber auch keine Eingabe aktenkundig, die eine Bekanntgabe einer Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO enthalten würde. Insgesamt gesehen läge daher keine Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO vor, die bei der Berechnung der Anspruchszinsen zu berücksichtigen gewesen wäre.

Mit Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 23.12.2003 wurde dazu die Ablichtung eines Schreibens des Bw. vom 25.11.2002 an das Finanzamt Linz vorgelegt, in dem dieser ausgeführt hatte: "Ich habe per 26. September 2002 auf mein o.a. Abgabenkonto € 230.000,00 ohne Angabe des Verwendungszweckes überwiesen. Dieser Betrag stellt eine Vorauszahlung für die Einkommensteuer 2001 dar. Ich ersuche um dementsprechende Berücksichtigung."

Das Finanzamt Linz, dem die Ablichtung dieses Schreiben zur Kenntnis gebracht wurde, teilte dazu in einer Stellungnahme vom 15.1.2004 mit, dass das Originalschreiben beim Finanzamt nicht eingelangt sei.

In der am 27.2.2004 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde die Ablichtung eines Auszuges aus einem elektronisch geföhrten Postbuch vorgelegt, wonach das Schreiben des Bw. vom 25.11.2002 als nicht bescheinigte Sendung an das Finanzamt Linz gesendet worden wäre. Vom Bw. konnte nicht ausgeschlossen werden, dass nachträgliche Veränderungen im elektronisch geföhrten Postbuch, etwa wenn dieses als Word- oder Excel-Tabelle geföhrt wird, technisch möglich wären. Über das tatsächliche Einlangen seines Schreibens vom 25.11.2002 hat sich der Bw. beim Finanzamt nicht erkundigt. Die Buchungsmitteilungen des Finanzamtes ergingen nach den Angaben des Bw. stets an ihn.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies darauf hin, dass die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders erfolge, und die Beweislast für das Einlangen eines Schriftstückes bei der Behörde den Absender treffe. Der Beweis der Postaufgabe genüge nicht. Einen Nachweis für das Einlangen des Schreibens vom 25.11.2002 beim Finanzamt habe der Bw. nicht erbracht.

Der steuerliche Vertreter des Bw. äußerte verfassungsrechtliche Bedenken gegen die "Monatsfrist" (des § 214 Abs. 5 BAO) sowie gegen die Vorschreibung der Anspruchszinsen ungeachtet des Umstandes, dass die Überweisung des Bw. vom 27.9.2002 zu einem Guthaben am Abgabenkonto geföhrt hatte, das im Wesentlichen bis zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 15.4.2003 "stehen blieb". Tatsächlich betrug das Guthaben im Zeitpunkt dieser Abgabenvorschreibung noch € 224.996,61. Der Betrag wäre daher der Republik Österreich zur Verfügung gestanden, trotzdem würden darüber hinaus zusätzlich Zinsen verrechnet.

Der Senat hat erwogen:

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).

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 42 Monaten festzusetzen (§ 205 Abs. 2 BAO).

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 (§ 205 Abs. 3 BAO).

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 (§ 205 Abs. 4 BAO).

Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftzinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind (§ 205 Abs. 5 BAO).

Gemäß § 214 Abs. 4 lit. e BAO sind Anzahlungen im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO entsprechend dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck zu verrechnen.

Wurde eine Verrechnungsweisung erteilt und hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind gemäß § 214 Abs. 5 BAO über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen. Der Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Diese Bestimmung gilt gemäß § 214 Abs. 5 letzter Satz BAO sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung irrtümlich nicht erteilt wurde.

Die in § 205 Abs. 3 erster Satz BAO normierte Bekanntgabe von Anzahlungen kann entweder mit gesondertem Schreiben oder vor allem durch Verrechnungsweisung auf dem Einzahlungsbeleg erfolgen. Die Verrechnungsweisung hat die Abgabenart (E bzw. K) 01-12 sowie das betreffende Jahr anzugeben, und hat somit beispielsweise bei der Einrichtung einer Anzahlung auf Einkommensteuer 2000 zu lauten: "E 01-12/2000" (Ritz, BAO-Handbuch, 126). Dem Abgabenkonto ist zu entnehmen, dass vom Bw. für das Jahr 2000 eine solche Anzahlung bekannt gegeben und entrichtet wurde (Buchung vom 4.10.2001 über S 150.000,00 betreffend "E 01-12/2000").

Hinsichtlich der gegenständlichen Einkommensteuer 2001 wurde jedoch keine Anzahlung bekannt gegeben. Dass vor der Überweisung des Betrages von € 230.000,00 auf das Abgabenkonto dem Finanzamt mit gesondertem Schreiben eine Anzahlung bekannt gegeben worden wäre, die sodann mit dieser Überweisung entrichtet worden sei, wurde nicht behauptet.

Auf dem gegenständlichen Einzahlungsbeleg findet sich keine Verrechnungsweisung im oben dargestellten Sinn. Im Schreiben des Berufungswerbers vom 25.11.2002 wurde ausgeführt, dass der überwiesene Betrag eine *Vorauszahlung* für die Einkommensteuer 2001 darstelle, gemeint war damit aber offenbar eine *Anzahlung* im Sinne des § 205 BAO. Diese Eingabe hätte somit eine nachträgliche Verrechnung des Betrages von € 230.000,00 als Anzahlung auf die Einkommensteuer 2001 ermöglicht.

Aufgrund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens war jedoch davon auszugehen, dass dieses Schreiben beim Finanzamt tatsächlich nicht eingelangt ist. Wie die Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, erfolgt die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders, und trifft die Beweislast für das Einlangen eines Schriftstückes bei der Behörde den Absender. Der Beweis der Postaufgabe genügt nicht (Ritz, BAO², § 108 Tz 10 mit Judikaturnachweisen). Einen derartigen Nachweis für das Einlagen des Schreibens vom 25.11.2002 beim Finanzamt konnte der Bw. nicht erbringen, sodass insgesamt gesehen keine Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO vorlag, die bei der Berechnung der Anspruchsziens zu berücksichtigen gewesen wäre.

Im Übrigen wies die Vertreterin des Finanzamtes weiters zutreffend darauf hin, dass in der gegenständlichen Berufung auf das Schreiben des Berufungswerbers vom 25.11.2002 mit keinem Wort Bezug genommen wurde. Erst im Zuge der Stellungnahme zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde dieses Schreiben vorgelegt. Vom Bw. konnte auch nicht ausgeschlossen werden, dass nachträgliche Veränderungen im elektronisch geführten

Postbuch, etwa wenn dieses als Word- oder Excel-Tabelle geführt wird, technisch möglich sind. Schließlich erscheint es auch ungewöhnlich, dass sich der Bw. angesichts der Höhe des überwiesenen Betrages beim Finanzamt nicht über das tatsächliche Einlangen seines Schreibens vom 25.11.2002 erkundigt hat, nachdem er – folgt man seiner Verantwortung – zuvor offenbar erkannt haben musste, dass er im Zuge der Überweisung des gegenständlichen Betrages die Erteilung einer entsprechenden Verrechnungsweisung irrtümlich übersehen hatte. Schließlich ergingen die Buchungsmittelungen des Finanzamtes nach den Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung stets an ihn. Es hätte ihm daher auch auffallen müssen, dass seine Eingabe vom 25.11.2002 auf dem Abgabenkonto zu keinen Veränderungen, also zu keiner "Richtigstellung" der Verbuchung der Saldozahlung vom 27.9.2002 führte. Alle diese Umstände legen die Vermutung nahe, dass das Schreiben vom 25.11.2002 tatsächlich erst nach Ergehen des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates erstellt wurde, und damit die nachträgliche Erteilung einer Verrechnungsweisung innerhalb der Frist des § 214 Abs. 5 BAO dokumentiert werden sollte.

In der mündlichen Verhandlung äußerte der steuerliche Vertreter des Bw. schließlich noch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die "Monatsfrist" sowie gegen die Vorschreibung der Anspruchszinsen ungeachtet des Umstandes, dass die Überweisung des Bw. vom 27.9.2002 zu einem Guthaben am Abgabenkonto geführt hatte, das im Wesentlichen bis zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 15.4.2003 "stehen blieb". Tatsächlich betrug das Guthaben im Zeitpunkt dieser Abgabenvorschreibung noch € 224.996,61. Der Betrag wäre daher der Republik Österreich zur Verfügung gestanden, trotzdem würden darüber hinaus zusätzlich Zinsen verrechnet.

Zur angesprochenen "Monatsfrist" ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Frist des § 214 Abs. 5 BAO im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2001 (BGBI I 2000, 142) von zwei auf drei Monate verlängert wurde. Inwiefern diese Fristbestimmung verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen sollte, legte der steuerliche Vertreter des Bw. nicht näher dar.

Zum Hinweis auf das am Abgabenkonto aufgrund der Saldozahlung vom 27.9.2002 ausgewiesene Guthaben ist festzustellen, dass dem Gesetz keine Regelung zu entnehmen ist, der zufolge das Bestehen eines Abgabenguthabens während des zinsrelevanten Zeitraumes der Festsetzung von Aussetzungszinsen entgegenstünde (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 126). Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt vielmehr, dass das Ausmaß der Nachforderungszinsen durch ein Guthaben auf dem Abgabenkonto nur insoweit beeinflusst würde, als dem Finanzamt eine Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO bekannt gegeben wird, wodurch das Guthaben entsprechend vermindert und die Anzahlung - soweit im Guthaben gedeckt -

entrichtet würde (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 205 Anm. 23 und 30). Eine derartige Fallkonstellation ist hier mangels Bekanntgabe einer Anzahlung nicht gegeben.

Auch im Falle der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung sind für die ausgesetzten Beträge selbst dann Aussetzungszinsen zu entrichten, wenn während des Aussetzungszeitraumes ein Guthaben auf dem Abgabekonto besteht, jedoch kein Antrag im Sinne des § 212a Abs. 8 BAO gestellt wird (VwGH 17.12.1996, 96/14/0132; VwGH 25.6.1997, 94/15/0167).

Verfassungsrechtlich bedenklich wäre die Bestimmung des § 205 BAO, wenn dem Abgabepflichtigen keine Möglichkeit eingeräumt wäre, gerade das im gegenständlichen Fall eingetretene Ergebnis, nämlich die Vorschreibung von Zinsen trotz Vorliegen eines Guthabens am Abgabekonto im zinsrelevanten Zeitraum, zu vermeiden. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Gerade durch die vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeiten der Bekanntgabe einer Anzahlung sowie der nachträglichen Erteilung einer irrtümlich unterlassenen Verrechnungsweisung vermögen ein derartiges Ergebnis hintanzuhalten. Im gegenständlichen Fall kam es zur Zinsenvorschreibung somit nicht aufgrund einer verfassungsrechtlich bedenklichen Regelung des Gesetzgebers, sondern aufgrund eines vom Bw. zu verantwortenden Fehlers.

Ob allenfalls die Einhebung der Nachforderungszinsen im Hinblick auf das am Abgabekonto bestehende Guthaben sachlich unbillig gewesen sein könnte, war im gegenständlichen Verfahren nicht zu untersuchen. Eine diesbezügliche Beurteilung könnte nur in einem Nachsichtsverfahren gemäß § 236 BAO erfolgen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 15. März 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Ludwig Kreil