



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. Mai 2011 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. Mai 2011 setzte das Finanzamt Anspruchszinsen für 2008 in Höhe von € 13.130,15 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin (Bw) aus, dass die Berechnung der Anspruchszinsen für den Zeitraum 1. Oktober 2009 bis 13. September 2010 aufgrund einer Bemessungsgrundlage von € 580.466,45 und für den Zeitraum 14. September 2010 bis 2. Mai 2011 mit einer Bemessungsgrundlage von € 0,00 aufgrund der am 14. September 2010 entrichteten Anzahlung in Höhe von € 580.814,67 erfolgt sei.

Die Berechnung der Anspruchszinsen bis zum 22. Juni 2010, dem Datum des rechtskräftigen und vollstreckbaren Einantwortungsbeschlusses zur Verlassenschaftssache HL, gestorben im August 2009, des BG sei jedoch rechtswidrig erfolgt.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO seien Differenzbeträge an Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergäben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen. Gemäß § 205 Abs. 2 BAO würden die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz betragen.

Die Einkommenssteuer sei für das Jahr 2008 mit Bescheid vom 2. Mai 2011 in Höhe von € 580.466,45 vorgeschrieben worden. Eine Anzahlung in Höhe von € 580.814,67 sei am 14. September 2010 entrichtet worden.

Nach dem Erlass des BMF, GZ 05 2001/2-1V/5/01 vom 18. September 2001, könnten nur an den Eigenschuldner gerichtete Bescheide (insbesondere Abgabenbescheide) Nachforderungszinsen oder Gutschriftszinsen auslösen. Eine Verzinsung von Nachforderungen gegenüber Abfuhrpflichtigen sei unzulässig.

Gemäß § 77 Abs. 1 BAO sei Abgabepflichtiger, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht komme.

Für die Einkommenssteuer sei das Einkommensteuergesetz die maßgebliche Abgabenvorschrift. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG seien nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt steuerpflichtig seien nach Abs. 2 jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten, wobei sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstrecke.

Demnach sei der Abgabepflichtige HL. Zwischen dem Erbfall, dem Tod des Abgabepflichtigen, und dem Eintritt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses bilde der ruhende Nachlass als juristische Person und Rechtsträger sowie Besitzer des Nachlassvermögens das Bindeglied zwischen dem Erblasser und den Erben. Der ruhende Nachlass sei demnach parteifähig, und nur er und nicht der Erbe sei vor der Einantwortung aktiv und passiv klagslegitimiert, sodass nicht schon die Erbantrittserklärung die Gesamtrechtsnachfolge herbeiführe. Die Einantwortung des Nachlasses durch das Verlassenschaftsgericht bewirke die Übergabe in den rechtlichen Besitz und der Erbe könne erst mit diesem Zeitpunkt, und zwar mit der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses, Eigentümer der Nachlasssachen werden bzw. die vom Erblasser innegehabte sonstige Rechtsposition übernehmen. Da also erst mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses die Gesamtrechtsnachfolge eintrete, hafte bis dahin der ruhende Nachlass als juristische Person für die Nachlassverbindlichkeiten und erst danach die Erben.

Der Nachlass könne somit als juristische Person nicht einkommensteuerpflichtig und daher nicht der Eigenschuldner bzw. Abgabepflichtige sein. Der Nachlass sei also nur Abfuhrpflichtiger und eine Verzinsung gegenüber Abfuhrpflichtigen sei, wie oben angeführt, unzulässig.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gingen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers bei Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers würden die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten. Wie bereits oben ausgeführt worden sei, entstehe die Gesamtrechtsnachfolge allerdings erst mit rechtskräftiger Einantwortung, somit am 22. Juni 2010. Zu diesem Schluss komme auch der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 10. September 2009, GZ RV/1877-W/09. Bis zur rechtskräftigen Einantwortung hätten die Erben von HL nicht die Legitimation zur Stellung von Anträgen namens des Erblassers oder zum Empfang von Bescheiden, die für den Erblasser bestimmt gewesen wären, besessen.

Es handle sich bei Anspruchszinsen zwar nach dem Normzweck um eine objektive Rechtsfolge, um mögliche Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergäben, und der Gesetzgeber erachte es im Anwendungsbereich des § 205 BAO grundsätzlich als unmaßgeblich, ob ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen vorliege. Jedoch beziehe sich der Normzweck auch hier auf den Abgabepflichtigen und nicht auf den Abfuhrpflichtigen. Außerdem lasse das Wort grundsätzlich darauf schließen, dass der Gesetzgeber auch Ausnahmen - so wie im gegenständlichen Fall - vorsehe. Somit ergebe sich auch aus dem Normzweck keine Verzinsung der Nachforderungen für den Nachlass oder die Erben von HL.

Des Weiteren liege in diesem Fall nicht nur kein Verschulden des Nachlasses am Entstehen der Nachforderungen vor, sondern eine rechtliche Unmöglichkeit, die Einkommenssteuer rechtzeitig abzuführen. Bis zur rechtskräftigen Einantwortung hafte der ruhende Nachlass als juristische Person für die Nachlassverbindlichkeiten. Alle drei Erben hätten eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und gemäß § 802 ABGB die Rechtswohltat des Inventars in Anspruch genommen. Zwar hätten die Erben nach Abgabe der positiven Erbantrittserklärung das Recht zur Nachlassverwaltung, zur Vertretung nach außen und zur Benützung der Nachlasssachen, jedoch seien Handlungen, die nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehörten, u.a. aus Gründen des Gläubigerschutzes begrenzt. Bei einer bedingten Erbantrittserklärung sei sohin gemäß § 810 Abs. 3 ABGB die Inventarisierung abzuwarten, wenn eine Veräußerung außerhalb des ordentlichen Wirtschaftsbetriebes erfolgen solle. Bis

zur Errichtung eines Inventars dürften Vermögensgegenstände, deren Veräußerung nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehöre, überhaupt nicht veräußert werden, auch nicht mit der jedenfalls erforderlichen gerichtlichen Zustimmung.

Auch das Finanzamt sei als Gläubiger zu werten. Die Abfuhr von Steuern in Höhe von € 580.466,45 an das Finanzamt könne keinesfalls als zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehörig bezeichnet werden. Vielmehr wären die Erben bei Überschuldung des Nachlasses Gefahr gelaufen, einer Gläubigerbevorzugung gemäß § 158 StGB beschuldigt zu werden und sich damit sogar strafbar zu machen und hätten jedenfalls gegen § 810 Abs. 3 ABGB verstoßen.

Das Inventar sei den Erben am 6. Mai 2010 vom Gerichtskommissär BB vorgelegt worden.

Die Erben wären bis zur rechtskräftigen Einantwortung weder zur Einbringung der Einkommensteuererklärung noch zur Entgegennahme von Bescheiden des Erblassers befugt gewesen. Noch hätten sie aufgrund ihrer finanziellen Situation die Möglichkeit gehabt, einen Betrag in der Höhe von € 580.466,45 an das Finanzamt abzuführen. Die erblasserische Witwe, ML, sei zu diesem Zeitpunkt teilzeitbeschäftigte Sekretärin gewesen, die Bw sei Studentin (zeitweise geringfügig beschäftigt) und der erblasserische Sohn, BL, sei beim Bundesheer einberufen gewesen. Außerdem habe bis zur Einantwortung die Gefahr bestanden, dass sich noch weitere Erben oder Gläubiger meldeten. Für die Erben habe es somit zumindest bis zur Vorlage des Inventars, wenn nicht bis zum rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss, eine große Unsicherheit hinsichtlich der Höhe der Erbschaft gegeben. Aus diesem Grund sei auch bedingt eingewantwortet worden. Eine verfrühte Abführung der Einkommenssteuer wäre daher sinnwidrig gewesen.

Auch der Nachlass, der als juristische Person im Rahmen der Gesetze handeln müsse, habe nicht abgabepflichtig für die Einkommenssteuer werden können, und es wäre jedenfalls bis zur Erstellung des Inventars am 6. Mai 2010 rechtswidrig gewesen, die Steuern abzuführen.

Die Festsetzung der Anspruchszinsen richte sich zwar nicht nach der Abführung der Steuern, sondern nach der Bekanntgabe des Bescheides, doch hätte der Nachlass früher eine Einkommensteuererklärung für HL abgegeben - falls dies nach den oben erwähnten Rechtsvorschriften zulässig gewesen wäre, da nach § 1 EStG nur natürliche Personen abgabepflichtig seien - und wäre dann ein Bescheid vor der rechtskräftigen Einantwortung erlassen worden, so hätten weder die Erben noch die Verlassenschaft die Möglichkeit gehabt, die Steuerschuld zu begleichen und es wären Verzugszinsen angefallen. Außerdem sei es aufgrund der enormen Komplexität des Falles kaum möglich gewesen, die Einkommensteuererklärung früher einzubringen. Ein Verschulden diesbezüglich sei jedenfalls

zu verneinen. Aber auch unter der Annahme, dass die Erklärung früher abgegeben hätte werden können, wäre dies eine für die Verlassenschaft und Erben offenbar nachteilige, wenn nicht sogar rechtswidrige Handlung gewesen, was im Rahmen der Verwaltung der Verlassenschaft nicht zulässig sei. Für eine dementsprechende Handlung wäre gemäß § 810 Abs. 2 ABGB die Genehmigung des Verlassenschaftsgerichtes zu versagen gewesen.

Der Staat als Gesetzgeber könne unmöglich der Verlassenschaft auf der einen Seite die Handlung gesetzlich verbieten und gleichzeitig steuerrechtlich dieselbe unzulässige Handlung verlangen. In diesem Fall sei daher die Rechtsordnung als Ganzes zu berücksichtigen und nicht nur die steuerrechtlichen Vorschriften.

Die Anspruchszinsen 2008 seien somit nur für den Zeitraum vom 22. Juni 2010 bis 13. September 2010 (Tagesanzahl 84) mit einer Bemessungsgrundlage von € 580.466,45 und einem Tageszinssatz von 0,0065% zu bemessen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2011 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw vor, dass in der Berufungsvorentscheidung nicht auf die Argumente zur Rechtswidrigkeit in der Berufung eingegangen werde. Vielmehr sei nur auf den Normzweck von § 205 BAO verwiesen worden. Dies genüge allerdings nicht, um die Argumentationslinie in der Berufung zu widerlegen und die Rechtmäßigkeit des Bescheides herzustellen. Vielmehr unterstreiche es nur, dass die angeführten Argumente nicht widerlegt werden könnten, sondern nur übergangen worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

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 dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus
a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 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 48 Monaten festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, 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.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

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

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung, auf deren Ausführungen verwiesen wird, zutreffend ausgeführt wurde, sind Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben. Die Bestimmung berücksichtigt nicht die Gründe, aus welchen im Einzelfall Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, nicht bis 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres entrichtet wurden. Insbesondere kommt es nicht auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an. Damit hat der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175) zu erkennen gegeben, dass er die Ursachen, die zur Abgabentrachtung nach dem dort genannten Zeitpunkt geführt haben, im Anwendungsbereich des § 205 BAO grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat.

Die umfangreichen Ausführungen betreffend die mangelnde Einkommensteuerpflicht des Nachlasses, die Unzulässigkeit einer Verzinsung gegenüber Abfuhrpflichtigen und einer rechtlichen Unmöglichkeit der rechtzeitigen Abfuhr der Einkommensteuer gehen daher schon aus diesem Grunde ins Leere. Diese Ausführungen übersehen insbesondere, dass es sich bei der den Anspruchszinsen zugrunde liegenden Abgabenschuld um die Einkommensteuerschuld des Erblassers (und nicht des Nachlasses oder der Erben) für das Jahr 2008 handelt, für die es (wie etwa der Arbeitgeber bei der Lohnsteuer) keine Abfuhrpflichtige gibt. Vielmehr trat die Bw als Gesamtrechtsnachfolgerin laut Einantwortungsbeschluss vom 26. Mai 2010 in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (vgl. VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376).

Der Meinung der Bw, dass das Wort grundsätzlich darauf schließen lasse, dass der Gesetzgeber auch Ausnahmen - so wie im gegenständlichen Fall - vorsehe, ist zudem entgegenzuhalten, dass der Bestimmung des § 205 BAO keine Ausnahmen zu entnehmen sind.

Aufgrund der offensichtlichen Unrichtigkeiten der Argumente der Bw und der klaren Sach- und Rechtslage erscheint entgegen der Rüge der Bw im Vorlageantrag auch eine nähere Auseinandersetzung mit der Argumentationslinie der Bw als entbehrlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Februar 2012