

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin AB in der Beschwerdesache **BF.**, inXY, über die Beschwerde vom 24.04.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärching vom 26.03.2018 und 27.03.2018, betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015,
- Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015 sowie
- Festsetzung von Anspruchszinsen 2015

I. zu Recht erkannt:

- Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015** wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
- Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
- Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von **Anspruchszinsen 2015** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. beschlossen:

- Die Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015** wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 iVm Abs 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in den Jahren 2014 bis 2015 für jeweils rund neun Monate bei der Firma AA, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch in Innen- und Außenputzarbeiten bestand, als Arbeiter beschäftigt. Daneben bezog der Bf.

auch Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice und Leistungen aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK).

2. Auf Grund seiner elektronisch eingebrachten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung wurde der Bf. mit Bescheiden vom 10.03.2015 (für 2014) und 12.02.2016 (für 2015) zur Einkommensteuer veranlagt.

3. Anlässlich einer Hausdurchsuchung am 23.02.2016 bei der AA wurden Unterlagen sichergestellt, aus denen hervorging, dass in den Jahren 2014 und 2015 unter anderem auch an den Bf. Schwarzzahlungen für geleistete „Übermeter“ geflossen waren. Der Geschäftsführer der Arbeitgeberin des Bf. war bei seiner Vernehmung voll geständig und gab zu, diese Zahlungen nicht über das Lohnkonto abgerechnet zu haben. In der Anklageschrift vom 01.06.2017 erhob die Staatsanwaltschaft Anklage wegen der Hinterziehung von Lohnabgaben durch Schwarzzahlungen für „Übermeter“. Im Urteil vom 29.08.2017 folgte das Gericht der Anklage und erkannte den steuerlich verantwortlichen Geschäftsführer der AA der Abgabenhinterziehung für schuldig, indem er u.a. eine Verkürzung von Lohnabgaben für die Zeiträume 01/2012 bis 12/2015 in der Höhe von insgesamt 263.834,99 € bewirkt hatte. In dieser Summe waren auch die an den Bf. ausbezahlten Schwarzlöhne enthalten. Auf Grund des rechtskräftig gewordenen Strafurteiles stand somit fest, dass dem Bf. im Jahr 2014 Geldbeträge in Höhe von 2.047,33 € und im Jahr 2015 in Höhe von 10.855,34 € zugeflossen waren.

4. Das Finanzamt (siehe FinanzOnline/Steuerakt) erstellte zusätzliche Lohnzettel für 2014 und 2015 (Bezugsauszahlende Stelle: „AA in Liq“; Art: „L 18“) und erfasste diese Beträge als Bruttobezüge gemäß § 25 EStG 1988 (KZ 210 und 245).

5. Mit Bescheiden vom 26. und 27.03.2018 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Gleichzeitig erging auch ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2015.

6. Beide Wiederaufnahmebescheide enthielten folgende Begründung:

„Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.“

7. Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide wiesen gegenüber den Erstbescheiden im Ausmaß der unter Rz. 3 genannten Beträge („AA in Liq“) höhere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus. In der Begründung der Bescheide finden sich hinsichtlich der Erfassung dieser Bezüge keine Ausführungen, sondern lediglich zum anzuwendenden Progressionsvorbehalt.

8. Die gegen sämtliche Bescheide erhobene und am 24.04.2018 beim zuständigen Finanzamt eingebrachte Beschwerde wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die angefochtenen Bescheide keine Aussagen darüber enthalten würden, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt gewesen sei. Darüber hinaus sei dem Bf. kein Recht zur Stellungnahme gewährt worden. Die Behauptung, dass diese Schwarzzahlungen geflossen seien, sei unrichtig bzw seien diese Beträge überhöht. Die Nachzahlung sei daher unbegründet und nicht nachvollziehbar.

9. In der abweisenden Beschwerdeverentscheidung vom 03.05.2018 führte das Finanzamt Folgendes begründend aus:

„Anlässlich einer Hausdurchsuchung am 23.02.2016 bei der AA wurden Belege über Barauszahlungen an den Bf. vorgefunden. Auf Grund dieser Belege und der Angaben des ehemaligen Arbeitgebers wurden die Barauszahlungen, die nicht über das Lohnkonto abgerechnet wurden, als steuerpflichtiger Lohn nachverrechnet“.

10. Im Vorlageantrag vom 16.05.2018 rügte der Bf. neuerlich, dass ihm nicht die Möglichkeit zur Stellungnahme geboten worden sei und er daher die Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehen könne. Die unrichtige Berechnung der Lohnsteuer begründe keine neu hervorgekommene Tatsache.

11. Mit Vorlagebericht vom 25.05.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Beweiswürdigung

12. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen sowie aus dem rechtskräftigen Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 29.08.2017.

III. Rechtliche Beurteilung

13. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen. Sind beide Bescheide mit Beschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (Ritz, BAO⁶, 1207).

Zu den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden

Rechtliche Grundlagen:

14. **§ 303 Abs 1 BAO** idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) **Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind**, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

15. Als „**Tatsachen**“ im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände gemeint, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. „**Beweismittel**“ dagegen sind Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom gegebenen Sein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutenden Sachverhalt. Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Als Beweismittel können daher Urkunden, Datenträger, Sachverständigengutachten, aber auch Aufzeichnungen, Aktenvermerke und Lohnzettel in Betracht kommen. „*Neu hervorgekommene Tatsachen*“ und „*neu hervorgekommene Beweismittel*“ sind zwei eigenständig zu beurteilende, jeweils für sich wirksame, somit für sich völlig selbständige Wiederaufnahmegründe (Stoll, BAO, 2924).

16. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß **§ 305 Abs 1 BAO** der Abgabenbehörde zu, die den zu ersetzenden Bescheid erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Behörde (VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

17. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Finanzamt ist die „**Sache**“, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene **wesentlichen Sachverhaltsmomente**, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052). Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über Beschwerden gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es

daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid **ersatzlos beheben** (VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030; 10.03.2016, 2013/15/0280). Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108).

18. Eine Maßnahme nach § 303 BAO ist eine Ermessensentscheidung. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zwecks der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (Ritz, BAO⁶, 1197).

19. Ein von Amts wegen erlassener Bescheid hat gemäß **§ 93 Abs 3 lit a BAO** unter anderem eine **Begründung** zu enthalten. Die Ermessensübung ist ebenfalls entsprechend zu begründen.

Das bedeutet für den Beschwerdefall:

20. Die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide (siehe dazu RZ. 6) erschöpft sich im Verweis auf das Einlangen „*eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, etc)*“, auf Grund dessen dem Finanzamt *"erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungsjahr bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung"* ergab. Nicht angeführt wurde hingegen, dass es sich dabei um zusätzliche Bezüge der „AA in Liqu“ gehandelt hatte. Zur näheren Begründung verwies das Finanzamt ausdrücklich auf die Begründung der neu erlassenen Einkommensteuerbescheide. Diese im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide wiesen gegenüber den Erstbescheiden im Ausmaß der unter Rz. 3 genannten Beträge höhere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus, wobei als zusätzliche bezugsauszahlende Stelle die „AA in Liqu“ angeführt wurde. In der Begründung der neuen Sachbescheide finden sich hinsichtlich der Erfassung dieser Bezüge keine Ausführungen, sondern lediglich zum anzuwendenden Progressionsvorbehalt.

21. Weder aus den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden noch aus den Sachbescheiden ergaben sich somit weitere Informationen darüber, welche Umstände oder Tatsachen zur Erstellung und Erfassung der Lohnzettel der bezugsauszahlende

Stelle „AA in Liqu“ nach Erlassung der Einkommensteuer(erst)bescheide 2014 und 2015 geführt hatten.

22. Wie bereits unter Rz. 17 ausgeführt, ist bei einer Beschwerde gegen eine von Amts wegen verfügte Wiederaufnahme entscheidend, welche Wiederaufnahmegründe vom zuständigen Finanzamt herangezogen wurden. Dies deshalb, weil das Bundesfinanzgericht lediglich darüber zu entscheiden hat, ob die von der Behörde angeführten Gründe tatsächlich eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht aber, ob andere (neue) Wiederaufnahmegründe vorliegen.

23. Einziger Wiederaufnahmegrund der Behörde war der Hinweis auf einen neuen oder berichtigten Lohnzettel bzw die Erfassung zusätzlicher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die „AA in Liq“ in den Sachbescheiden. Welche konkreten Sachverhaltsmomente bzw Tatsachen, die neu hervorgekommen wären, tatsächlich dafür bestimmend waren, ergab sich weder aus den Wiederaufnahme- noch aus den Sachbescheiden.

24. Eine Wiederaufnahme ist jedoch nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind. Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existente Tatsachen oder Beweismittel, die erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) bilden hingegen keinen Wiederaufnahmegrund (VwGH 20.11.1997, 96/15/0221). Ist eine Tatsache als solche nicht bekannt gewesen, vermag aber hierüber ein **nachträglich zu Stande gekommenes Beweismittel** erstmals die erforderliche Sachkenntnis zu verschaffen, so ist das Beweismittel, das den Wiederaufnahmegrund abgeben soll, ungeachtet der neu hervorgekommenen Tatsache **nicht neu hervorgekommen** und kann nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Grund des neu hervorgekommenen Beweismittels führen, weil das Beweismittel nicht während des Verfahrens existent war. Entsteht ein Beweismittel neu und vermag es über Tatsachen einen Beweis zu erbringen, die zum Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens gehören, aber vor Bescheiderlassung nicht bekannt waren, dann sind es die durch das neue Beweismittel hervorgekommenen (alten) Tatsachen, die den Wiederaufnahmegrund abgeben können (Stoll, BAO, 2923ff).

25. Der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 303 BAO mit der Anführung der „*neu hervorgekommenen Tatsachen*“ und „*neu hervorgekommenen Beweismitteln*“ zwei eigenständig nebeneinander stehende Wiederaufnahmegründe festgelegt hat, impliziert, dass aus der sich aus dem Sachbescheid ergebenden Änderung der Bemessungsgrundlagen (hier: höhere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) nicht automatisch eine aus dem Wiederaufnahmegrund des Beweismittels ableitbare neu entstandene Tatsachen abgeleitet werden kann. Würde man dies unterstellen, dann würde jedes als Wiederaufnahmegrund herangezogene Beweismittel automatisch auch eine als Wiederaufnahmegrund zu wertende Tatsache in Form der Änderung der Bemessungsgrundlagen darstellen. Die Heranziehung eines eigenen

Wiederaufnahmegrundes „*neu hervorgekommene Beweismittel*“ wäre diesfalls obsolet und kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er dem Wiederaufnahmestatbestand des neu hervorgekommenen Beweismittels keine eigenständige Bedeutung zugewiesen hätte. Schon allein auf Grund dieser Überlegungen kann die sich aus dem Sachbescheid ergebende Änderung der Bemessungsgrundlagen nicht als ausreichende Beschreibung einer Tatsache, die neu hervorgekommen ist, erachtet werden. Vielmehr müsste sich aus der Begründung der Wiederaufnahme eine **Beschreibung jener Tatsache(n)** ergeben, die von der Abgabenbehörde als maßgeblich für die Erhöhung der Bemessungsgrundlage und somit als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden (BFG 14.02.2019, RV/5101112/2017).

26. Im Beschwerdefall sah das Finanzamt offenbar im zusätzlichen Lohnzettel (bzw Mitteilung oder Meldung) als Beweismittel bezüglich der Höhe der Einkünfte einen tauglichen Wiederaufnahmegrund. Die maßgeblichen Lohnzettel wurden allerdings erst auf Grund der Ergebnisse der Hausdurchsuchung am 23.02.2016 und der Feststellungen der bei der AA im Mai 2016 durchgeführten Außenprüfung erstellt, somit also zu einem Zeitpunkt, zu welchem die Einkommensteuer(erst)bescheide 2014 und 2015 schon längst ergangen (10.03.2015 bzw 12.02.2016; siehe Rz. 2) und in Rechtskraft erwachsen waren. Es handelte sich dabei unbestritten um **nachträglich entstandene, nicht aber um neu hervorgekommene Beweismittel**. Mit dem Verweis auf die gegenständlichen Lohnzetteln bzw Mitteilungen bezog sich das Finanzamt somit auf einen untauglichen Wiederaufnahmegrund.

27. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht nachholbar. Das ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdeverentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs 1 BAO) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs 3 BAO). Außerdem ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über jene der Beschwerdeverentscheidung zu entscheiden (*Ritz*, BAO⁶, 1206). Die Begründung in der Beschwerdeverentscheidung vom 03.05.2018 (siehe Rz. 9) vermochte daher die entsprechende Feststellung in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden nicht ersetzen.

28. Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens sind zulässig (*Ritz*, BAO⁶, 1205). Wie bereits dargelegt (Rz. 17), bleibt es dem Finanzamt daher unbenommen, andere Wiederaufnahmegründe aufzugreifen und eine neuerliche Wiederaufnahme zu verfügen. So würden Ausführungen im Tatsachenbereich, insbesondere zur Zahlung von Schwarzgeldern durch den Arbeitgeber (siehe Rz. 3) und die dadurch bedingte Erstellung zusätzlicher Lohnzetteln bzw Mitteilungen „*neu hervorgekommene Tatsachen*“ und somit einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen.

29. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2014 und 2015

Gesetzliche Grundlagen

30. § 261 Abs 2 BAO lautet:

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

31. Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist gemäß **§ 307 Abs 1 BAO** unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren nach **§ 307 Abs 3 BAO** in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet für den Beschwerdefall:

32. Da der Beschwerde gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide entsprochen wurde und durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurückgetreten ist, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat, war die gegen die Sachentscheidungen (Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015) gerichtete Beschwerde gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Zur Festsetzung von Anspruchszinsen 2015

Rechtliche Grundlagen:

33. Gemäß **§ 205 Abs 1 BAO** idF BGBl. I Nr. 14/2013, sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, 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** dieser Bestimmung 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.

34. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß **§ 252 Abs**

1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Nach **Abs 2** dieser Bestimmung gilt Abs 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

35. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (27.08.2008, 2006/15/0150) erfasst § 252 Abs 2 BAO Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören auch die Anspruchszinsen, welche zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch sind. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabung zur Anpassung der Anspruchszinsfestsetzung § 295 Abs 3 BAO.

36. Wird daher der Abgabenbescheid abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.05.2009, 2006/150316).

Das bedeutet für den Beschwerdefall:

37. Im gegenständlichen Fall hat der Bf. in seiner Beschwerde vom 23.04.2018 auch den Bescheid vom 27.03.2018, betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2015 bekämpft, die in Höhe von 90,09 € festgesetzt wurden. Die Beschwerde wurde sinngemäß lediglich mit der Rechtswidrigkeit des zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheides begründet. Dem ist entgegenzuhalten, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammapgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

38. Im Lichte der oben dargestellten Rechtslage und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Beschwerde betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2015 kein Erfolg beschieden sein.

IV. Zulässigkeit einer Revision

39. Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

40. Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen, ist auf Ebene der Beweiswürdigung im Einzelfall zu klären. Das gegenständliche Erkenntnis war nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 9. April 2019