

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den RichterRi **in** der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Schmalzl & Partner WP- und Stb.ges., Floragasse 7/302, 1040 Wien, und durch RA Dr. Rechtsanwalt, **über** die Beschwerden vom 18. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 22. November 2017 über die Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2006 und 2007 zu Steuernummer 04 ***BF1StNr1***, **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide und die mit ihnen festgesetzten Gutschriften bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 4/5/10 setzte mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. November 2017 die Einkommensteuer des Beschwerdeführers (Bf.) für 2006 mit 304.886,19 € fest.

Das Finanzamt Wien 4/5/10 setzte mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. November 2017 die Einkommensteuer des Bf. für 2007 mit 183.560,92 € fest.

Die vorgenannten zwei Bescheide wurden mit Beschwerden vom 18.12.2017 angefochten. Mit diesbezüglichen Beschwerdevorentscheidungen vom 13. März 2018, welche in Rechtskraft erwachsen, setzte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Einkommensteuer für 2006 mit 232.540,01 € bzw. die Einkommensteuer für 2007 mit 138.906,04 € fest.

Das Finanzamt Wien 4/5/10 setzte mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 vom 22. November 2017 Anspruchszinsen für 2006 iHv 2.948,94 € als Gutschrift zu Gunsten des Bf. fest.

Das Finanzamt Wien 4/5/10 setzte mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 vom 22. November 2017 Anspruchszinsen für 2007 iHv 5.211,56 € als Gutschrift zu Gunsten des Bf. fest.

Mit Schreiben vom 18.12.2017 erhob der Bf. – hierbei vertreten durch RA Dr. Rechtsanwalt – Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 bzw. 2007 vom 22.11.2017. Es wurde jeweils der Bescheid zur Gänze angefochten, die Aufhebung des Bescheides beantragt und begründend im Ergebnis vorgebracht, der Bf. und die restlichen Erben hätten eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und die erhaltenen Aktiva zur Tilgung der Passiva verwendet und würden folglich nicht für die weiteren Verbindlichkeiten des Nachlasses haften.

Hierzu erließ das Finanzamt Wien 4/5/10 an den Bf. eine abweisende, mit 12.3.2018 datierte Beschwerdeentscheidung zu Anspruchszinsen 2006 und 2007 mit folgender Begründung: *„Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ("Bindungswirkung"). Daher ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der "Stammabgabenbescheid" wäre rechtswidrig und es würde bei Stattgabe eine Änderung der Bemessungsgrundlage eintreten.“*

Mit Schreiben vom 4.4.2018 stellte der Bf. – hierbei vertreten durch RA Dr. Rechtsanwalt – den Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht) hinsichtlich Anspruchszinsen 2006 und 2007.

Mit 1. Jänner 2021 ist gemäß § 323b Abs. 1 BAO das Finanzamt Österreich an die Stelle des Finanzamtes Wien 4/5/10 getreten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 205 Abs. 1 Satz 1 BAO bestimmt: *„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).“*

§ 205 Abs. 2 BAO: „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 48 Monaten festzusetzen.“

Den Beschwerden vom 18.12.2017 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 und 2007 vom 22.11.2017 liegt offenbar die Auffassung zugrunde, dass eine – durch die Erledigung der Beschwerden vom 18.12.2017 gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 eintretende – Änderung der Einkommensteuer für 2006 bzw. 2007 auf die mit den jeweiligen Bescheiden vom 22.11.2017 festgesetzten Anspruchszinsen für 2006 bzw. 2007 zurückwirkt.

Dies ist aber nicht im Sinne der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0005).

Vielmehr wirkte sich die Herabsetzung der Einkommensteuer 2006 bzw. 2007 durch die Beschwerdeentscheidungen vom 13. März 2018 dadurch aus, dass zusätzliche, mit 13. März 2018 datierte Anspruchszinsenbescheide mit Gutschriften für 2006 bzw. 2007 ergingen.

Vgl. auch Erläuterungen der Regierungsvorlage (311 BlgNR XXI.GP betr. Budgetbegleitgesetz 2001), die der Normierung der Anspruchszinsen zugrundelag: „... Erweist sich (zB im Berufungsverfahren) nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabefestsetzung, so egalisiert der Gutschriftszinsenbescheid die Belastung mit Nachforderungszinsen. ... Die Anspruchszinsen sind je ihre Festsetzung auslösenden Bescheid jeweils eine Abgabe. Ihre Höhe wird durch einen weiteren Zinsenbescheid (zB als Folge einer Änderung des Einkommensteuerveranlagungsbescheides) nicht berührt.“

Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO werden aufgrund der Differenz zwischen der aktuell festgesetzten Einkommensteuer für ein bestimmtes Jahr und der zuletzt festgesetzten Einkommensteuer für dieses Jahr festgesetzt.

Wenn die Differenz positiv ist, d.h. bei einer aktuell höheren Einkommensteuerfestsetzung als bei der vorhergehenden Festsetzung, handelt es sich um Anspruchszinsen zu Lasten des Steuerpflichtigen (Nachforderungszinsen).

Wenn die Differenz negativ ist, d.h. bei einer aktuell niedrigeren Einkommensteuerfestsetzung als bei der vorhergehenden Festsetzung, handelt es sich um Anspruchszinsen zu Gunsten des Steuerpflichtigen (Gutschriftszinsen).

Bei jeder (geänderten) Einkommensteuerfestsetzung für ein bestimmtes Jahr ist gegebenenfalls (bei Erreichen des Mindestbetrages von 50-Euro für Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 2 BAO) ein Bescheid zur Festsetzung von Anspruchszinsen zu erlassen.

Dieses System der Anspruchszinsfestsetzung hat im Falle des Bf. genau so stattgefunden, wie nachfolgend gezeigt wird:

Für das Streitjahr 2006 ist die Einkommensteuer sechsmal geändert festgesetzt worden:

- 1.) Mit dem ersten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 10. März 2008 wurde die Einkommensteuer mit 32.464,48 € (gegenüber zuvor 0,00 €) festgesetzt.
- 2.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 30. November 2011 wurde die Einkommensteuer mit 298.156,76 € festgesetzt.
- 3.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26. Juni 2012 wurde die Einkommensteuer mit 392.418,93 € festgesetzt.
- 4.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. September 2017 wurde die Einkommensteuer mit 326.802,18 € festgesetzt.
- 5.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. November 2017 wurde die Einkommensteuer mit 304.886,19 € festgesetzt.
- 6.) Mit der Beschwerdevereinsentscheidung vom 13. März 2018, welche den vorgenannten Bescheid ad 5.) abänderte, wurde die Einkommensteuer für 2006 mit 232.540,01 € festgesetzt.

Dementsprechend sind für das Streitjahr 2006 sechs Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen ergangen, welche zugleich wirksam sind, d.h. ein späterer Bescheid ist jeweils zu den früheren Bescheiden hinzugetreten und hat die früheren Bescheide nicht ersetzt:

- 1.) Mit Bescheid vom 10. März 2008 wurden Anspruchszinsen für 2006 iHv 746,81 € zu Lasten des Beschwerdeführers (Bf.) festgesetzt.
- 2.) Mit Bescheid vom 30. November 2011 wurden Anspruchszinsen für 2006 iHv 35.750,75 € zu Lasten des Bf. festgesetzt.
- 3.) Mit Bescheid vom 26. Juni 2012 wurden Anspruchszinsen für 2006 iHv 12.683,64 € zu Lasten des Bf. festgesetzt.
- 4.) Mit Bescheid vom 27. September 2017 wurden Anspruchszinsen für 2006 iHv 8.829,20 € zu Gunsten des Bf. festgesetzt.
- 5.) Mit dem angefochtenen Bescheid vom 22. November 2017 wurden Anspruchszinsen für 2006 iHv 2.948,94 € zu Gunsten des Bf. festgesetzt.
- 6.) Mit Bescheid vom 13. März 2018 wurden Anspruchszinsen für 2006 iHv 9.734,69 € zu Gunsten des Bf. festgesetzt.

Für das Streitjahr 2007 ist die Einkommensteuer sechsmal geändert festgesetzt worden:

- 1.) Mit dem ersten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27. Februar 2009 wurde die Einkommensteuer mit 6.312,20 € (gegenüber zuvor 7.000,00 € ESt-VZ) festgesetzt.
- 2.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 30. November 2011 wurde die Einkommensteuer mit 319.862,45 € festgesetzt.
- 3.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. Juni 2012 wurde die Einkommensteuer mit 424.956,78 € festgesetzt.

- 4.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27. September 2017 wurde die Einkommensteuer mit 244.000,36 € festgesetzt.
- 5.) Mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. November 2017 wurde die Einkommensteuer mit 183.560,92 € festgesetzt.
- 6.) Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 13. März 2018, welche den vorgenannten Bescheid ad 5.) abänderte, wurde die Einkommensteuer für 2007 mit 138.906,04 € festgesetzt.

Diesen sechs verschiedenen Einkommensteuerfestsetzungen für das Jahr 2007 hätten sechs Festsetzungen von Anspruchszinsen entsprochen, wenn nicht die erste (per 27. Februar 2009) wegen des Unterschreitens der 50-Euro-Grenze des § 205 Abs. 2 BAO unterblieben wäre. Daher entsprechen den sechs ESt-Festsetzungen für 2007 nur fünf Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen (Nr. 2 bis 6 im Folgenden):

- [1.) Kein Bescheid zur Festsetzung der Anspruchszinsen für 2007 wegen Unterschreitens der 50-Euro-Grenze.]
- 2.) Mit Bescheid vom 30. November 2011 wurden Anspruchszinsen für 2007 iHv 27.036,82 € zu Lasten des Bf. festgesetzt.
- 3.) Mit Bescheid vom 26. Juni 2012 wurden Anspruchszinsen für 2007 iHv 10.508,90 € zu Lasten des Bf. festgesetzt.
- 4.) Mit Bescheid vom 27. September 2017 wurden Anspruchszinsen für 2007 iHv 17.050,34 € zu Gunsten des Bf. festgesetzt.
- 5.) Mit dem angefochtenen Bescheid vom 22. November 2017 wurden Anspruchszinsen für 2007 iHv 5.211,56 € zu Gunsten des Bf. festgesetzt.
- 6.) Mit Bescheid vom 13. März 2018 wurden Anspruchszinsen für 2007 iHv 3.850,50 € zu Gunsten des Bf. festgesetzt.

Auch die fünf Anspruchszinsenbescheide für 2007 stehen nebeneinander in Geltung (wenn auch derjenige vom 22. November 2017 angefochten wurde), d.h. kein später ergangener Anspruchszinsenbescheid hat einen früher ergangenen Anspruchszinsenbescheid verdrängt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31.1.2019, Ro 2018/15/0005, diese Methode der Anspruchszinsfestsetzung bestätigt.

Die Einkommensteuer-Differenz, welche mit dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2006 vom 22. November 2017 verzinst wird, ist nach der anzuwendenden Methode der Anspruchszinsfestsetzung unabhängig davon, ob der zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. November 2017 die Einkommensteuer in der richtigen Höhe festgesetzt hat. Vielmehr ist die faktisch erfolgte Festsetzung der Einkommensteuer für 2006 vom 22. November 2017 für die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2006 per 22. November 2017 maßgebend. Obwohl der Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2017 mit Beschwerde angefochten worden ist und daraufhin mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. März 2018 die Einkommensteuer für

2006 niedriger festgesetzt worden ist, kann dies nichts an der Einkommensteuer-Differenz, welche dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid für 2006 vom 22. November 2017 zugrundegelegt worden ist, ändern. Die mit der Beschwerde vorentscheidung vom 13. März 2018 herabgesetzte Einkommensteuer für 2006 wirkte sich auf die Anspruchsverzinsung eben dadurch aus, dass ein weiterer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2006, datiert mit 13. März 2018, mit einer weiteren Gutschrift ergangen ist.

Dasselbe gilt für 2007: Die Einkommensteuer-Differenz, welche mit dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2007 vom 22. November 2017 verzinst wird, ist nach der anzuwendenden Methode der Anspruchszinsfestsetzung unabhängig davon, ob der zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. November 2017 die Einkommensteuer in der richtigen Höhe festgesetzt hat. Vielmehr ist die faktisch erfolgte Festsetzung der Einkommensteuer für 2007 vom 22. November 2017 für die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2007 per 22. November 2017 maßgebend. Obwohl der Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2017 mit Beschwerde angefochten worden ist und daraufhin mit Beschwerde vorentscheidung vom 13. März 2018 die Einkommensteuer für 2007 niedriger festgesetzt worden ist, kann dies nichts an der Einkommensteuer-Differenz, welche dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid für 2007 vom 22. November 2017 zugrundegelegt worden ist, ändern. Die mit der Beschwerde vorentscheidung vom 13. März 2018 herabgesetzte Einkommensteuer für 2007 wirkte sich auf die Anspruchsverzinsung eben dadurch aus, dass ein weiterer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2007, datiert mit 13. März 2018, mit einer weiteren Gutschrift ergangen ist.

Die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2006 und 2007 (als Gutschriftszinsen) mit den angefochtenen Bescheiden vom 22. November 2017 entspricht somit der Rechtslage, wogegen das Vorbringen, für Verbindlichkeiten eines Nachlasses nicht zu haften, keine Auswirkung auf die Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO hat.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Zur (Un)Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

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.

Die vorliegende Entscheidung folgt der Rechtsauslegung durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.1.2019, Ro 2018/15/0005. Daher ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Wien, am 25. März 2021