



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch D-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Jänner 2010 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2008 beantragte die Berufungswerberin (Bw) die Herabsetzung der Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO für die Jahre 2000, 2002 und 2003 von € 832.027,86 auf € 811.540,94, € 519.203,67 auf € 407.510,79 und € 46.378,71 auf € 0,00.

Aufgrund der stattgefundenen Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO seien die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2003 geändert worden. Weiters habe das Finanzamt am 6. November 2008 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen erlassen, die am 12. November 2008 zugestellt worden seien.

Ausgelöst durch eine Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO betreffend die Jahre 1998 bis 2003 seien 2008 Änderungen bei der Bw vorgenommen worden.

Im Jahr 2002 habe die Bw ihre Beteiligung an der PC-GmbH an die niederländische KP veräußert. Der Kaufpreis sei einvernehmlich zwischen der Bw und der KP um € 486.000,00 erhöht worden. Es sei daher eine Forderung bei der Bw eingebucht worden.

Weiters hätten sich die Bw und die KP auf eine Verzinsung des Kaufpreises in Höhe von € 24.604,00 in 2002 und € 123.020,00 in 2003 geeinigt. Eine entsprechende Forderung sei eingebucht worden.

Bezüglich der Vergütung für Dienstleistungen, die von der KP an die Bw in den Jahren 1998-2002 erbracht worden seien, sei einvernehmlich zwischen der KP und der Bw eine Verringerung der Konzernumlage um € 114.702,00 (2000) und € 191.170,00 (2002) festgelegt worden. Eine entsprechende Forderung sei eingebucht worden.

Die KP und die Bw hätten sich über eine Verzinsung der Guthaben verständigt. Eine entsprechende Forderung sei eingebucht worden (2000: € 30.785,24, 2002: € 30.785,24, 2003: € 30.785,24).

Die KP werde der Bw die Entwicklungskosten für nach China überlassenes Know-How ersetzen. Eine entsprechende Forderung sei eingebucht worden (2002: € 131.581,00, 2003: € 308.884,00).

Seit 2003 sei die Bw für die deutsche P-GmbH im Bereich CE als Vermittler tätig. Anlässlich der Vertriebsumstellung hätten sich die Parteien geeinigt, dass die P-GmbH € 1.090.000,00 für entstandene Aufwendungen an die Bw bezahle. Weiters hätten sich die P-GmbH und die Bw darauf geeinigt, dass € 2.523.000,00 für die Kundenstockübertragung bezahlt würden. Insgesamt sei daher eine Forderung in Höhe von € 3.613.000,00 gegen die P-GmbH eingebucht worden.

Nach § 205 Abs. 6 BAO seien Anspruchszinsen auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen, als der Differenzbetrag Folge eines rückwirkenden Ereignisses (295a BAO) sei und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen. Das Antragsrecht bestehe unabhängig davon, mit welchem Verfahrenstitel das rückwirkende Ereignis festgestellt werde (UFS 27.3.2006, RV/0550-I/05), d.h. es sei auch bei wiederaufgenommenen Verfahren wie bei einer Außenprüfung möglich.

Eine Herabsetzung der Anspruchszinsen nach § 205 Abs. 6 BAO setze ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 295a BAO voraus. Ein Ereignis sei dann rückwirkend, wenn es nach Entstehen des Abgabenspruches (4 BAO) eintrete. Es wirke in die Vergangenheit, wenn der nunmehr veränderte Sachverhalt an die Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen sei (BFH, 28.7.2005, III R 48/03, BStB1 2005 II, 865 zu § 175 AO 1977, einer

§ 295a BAO vergleichbaren Regelung). Die Tatsache, dass eine Außenprüfung durchgeführt worden sei, sei zwar für sich allein kein rückwirkendes Ereignis. Allerdings könnten Ausflüsse der Außenprüfung rückwirkende Ereignisse iSd. § 295a BAO sein.

Das Ereignis müsse sich auf den Sachverhalt beziehen (BMF, Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass 29.11.2006, AÖF 2007/53). Sachverhaltsändernde Ereignisse seien nicht nur Tatsachen, sondern könnten auch rückwirkende Willenserklärungen von Parteien sein (BMF, Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass 29.11.2006, AÖF 2007/53). So wirkten nachträgliche Änderungen des Kaufpreises auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück. Dies gelte für die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises (BFH 19.4.2005, VIII R 687/04, BB 2005, 1943).

Bei den Kaufpreisanpassungen PC-GmbH, der Verzinsung des Kaufpreises, der Anpassung der Konzernumlage, der Akontoverzinsung und dem Know-How-Transfer hätten sich die Vertragsparteien (KP und die Bw) durch die Einstellung einer Forderung konkludent und nachträglich auf eine neue Vergütung geeinigt. Da diese nachträgliche Änderung der Vergütung zurückwirke, sei eine Herabsetzung der auf den erhöhten Veräußerungsgewinn und die Stundungszinsen entfallenden Anspruchszinsen geboten. Dasselbe gelte bei den Zahlungen der P-GmbH für die Umstellung des Vertriebssystems. Die Einbuchung der Forderung sei hier ebenfalls als eine rückwirkende Parteiendisposition anzusehen, die zur Herabsetzung der auf die Abgeltung entfallenden Anspruchszinsen antragslegitimiere.

Mit Eingabe vom 4. August 2009 übermittelte die Bw die Berechnungsgrundlage für den Antrag auf Herabsetzung der Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO. Bei der Übertragung sei ein kleiner Fehler passiert, sodass sie ihren Antrag auf Herabsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2002 auf € 407.145,42 (statt € 407.510,79) abändere.

Der in der Aufstellung angegebene Differenzbetrag neu entspreche dem Betrag der KöSt-Nachforderung abzüglich der Differenzbeträge, die Folge der rückwirkenden Ereignisse gewesen seien. Im Jahr 2003 habe sich ein negativer Betrag ergeben, sodass die Bw die Herabsetzung der festgesetzten Anspruchszinsen auf € 0,00 beantragt habe.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 14. Jänner 2010 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wiederholte die Bw ihr Vorbringen im Antrag und führte ergänzend aus, dass auf Basis der neuen Körperschaftsteuerbescheide das Finanzamt am 6. November 2008 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen erlassen habe, die am 12. November 2008 zugestellt worden seien. Die Anspruchszinsen seien für 2000 mit € 832.027,86, für 2002 mit € 519.203,67 und für 2003 mit € 46.378,71 festgesetzt worden.

Am 12. Dezember 2008 habe die Bw gemäß § 205 Abs. 6 BAO den Antrag auf Herabsetzung der Anspruchszinsen gestellt. Dieser Antrag sei mit Bescheid vom 14. Jänner 2010 abgewiesen worden. Begründet sei das im Wesentlichen damit worden, dass die Feststellungen der Außenprüfung keine rückwirkenden Ereignisse iSd. § 295a BAO seien.

Ein Ereignis sei dann rückwirkend, wenn es nach Entstehen des Abgabenanspruches (4 BAO) eintrete. Es wirke in die Vergangenheit, wenn der nunmehr veränderte Sachverhalt an die Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen sei (BFH, 28.7.2005, III R 48/03, BStBI 2005 II, 865 zu § 175 AO 1977, einer § 295a BAO vergleichbaren Regelung). 2008 seien durch Einigungen zwischen der Bw einerseits und der P-GmbH und KP andererseits neue Sachverhalte gesetzt worden, die auf die Jahre 2000, 2002 und 2003 zurückwirkten. 2008 liege eindeutig nach Entstehen des Körperschaftsteueranspruches für die Jahre 2000, 2002 und 2003. Diese Einigungen seien genau solche rückwirkende Willenserklärungen von Parteien, die im Erlass des BMF zu § 295a BAO genannt seien (BMF, Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass 29.11.2006, AÖF 2007/53). Demnach wirkten nachträgliche Änderungen des Kaufpreises auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück. Dies gelte für die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises (BFH 19.4.2005, VIII R 687/04, BB 2005, 1943).

Bei den Kaufpreisanpassungen der PC-GmbH, der Verzinsung des Kaufpreises, der Anpassung der Konzernumlage, der Akontoverzinsung und dem Know-How-Transfer hätten sich die Vertragsparteien (KP und die Bw) durch die Einstellung einer Forderung konkludent und nachträglich 2008 auf eine neue Vergütung geeinigt. Es liege daher eine neue Einigung iSd. oben zitierten Erlasses vor. Es sei iSd. BFH-Rechtsprechung ein neuer Sachverhalt gesetzt worden (Einigungen), die auf die Jahre 2000, 2002 und 2003 zurückwirkten.

Dasselbe gelte bei den Zahlungen der P-GmbH für die Umstellung des Vertriebssystems. Die Einbuchung der Forderung sei hier ebenfalls als eine rückwirkende Parteiendisposition anzusehen, die zur Herabsetzung der auf die Abgeltung entfallenden Anspruchszinsen antragslegitimiere.

Dem Finanzamt sei insoweit zuzustimmen, als eine Außenprüfung als solche kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO sei. Aus diesem Grund sei auch nicht die Herabsetzung der Anspruchszinsen für alle Feststellungen der Betriebsprüfung beantragt worden, sondern nur für jene Parteeinigungen im Jahr 2008, die auf die Jahre 2000, 2002 und 2003 zurückwirkten.

Die Bw beantrage daher, die Anspruchszinsen für das Jahr 2000 von € 832.027,86 auf € 811.540,94, für das Jahr 2002 von € 519.203,67 auf € 407.510,79 und für das Jahr 2003 von € 46.378,71 auf € 0,00 herabzusetzen.

Über die Berufung wurde 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). 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.

Gemäß § 205 Abs. 6 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³ § 295a Tz 3 f.).

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Juli 2007 wurden nach den Feststellungen der Außenprüfung (Pkt. 12) für den Verkauf der Beteiligungen der Bw an der PC-GmbH insoweit eine Kaufpreisanpassung in Höhe von € 486.000,00 gemäß § 6 Z 6 EStG vorgenommen, als der erhaltene Kaufpreis für die Beteiligung nicht die fremdübliche Höhe erreicht.

Nach Pkt. 13 wurde aufgrund der verspäteten Begleichung des Kaufpreises gemäß § 6 Z 6 EStG eine fremdübliche Verzinsung vorgenommen, welche zu Erfolgserhöhungen von € 24.604,00 im Jahr 2002 und € 123.020,00 im Jahr 2003 führten.

Nach Pkt. 15 wurden aufgrund des Anstieges der in den Jahren 1997 bis 2002 jeweils mit dem Betrag von € 5.445.600,00 als Gesellschafterkosten ausgeschiedenen Anteils an der Konzernumlage der Bw (Vergütung für Konzerndienstleistungen) auf € 12.000.000,00 im Jahr 2003 im Schätzungswege Ergebniserhöhungen von € 38.234,00 (1998), € 76.468,00 (1999), € 114.702,00 (2000), € 152.936,00 (2001) und € 191.170,00 (2003) vorgenommen, da davon auszugehen ist, dass der Anstieg der nicht verrechenbaren Gesellschafterkosten vom Jahr 1998 bis ins Jahr 2003 schrittweise erfolgt ist.

Nach Pkt. 16 wurden aufgrund der im Prüfungszeitraum (1998 bis 2003) festgestellten Akontozahlungen zu Ungunsten der Bw diese gemäß § 6 Z 6 EStG in Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes einer angemessenen Verzinsung unterzogen, sodass sich für die

Jahre 1999 bis 2003 pauschal ermittelte Ergebniserhöhungen von jeweils € 30.785,24 ergaben.

Nach Pkt. 17 wurde für die unentgeltliche Überlassung des Know-How im Bereich der Lautsprecherfertigung für Mobiltelefone an eine chinesische Schwesterfirma gemäß § 6 Z 6 EStG eine fremdübliche Vergütung angesetzt, sodass es zu Ergebniserhöhungen von € 61.834,00 (2001), € 131.581,00 (2002) und € 308.884,00 (2003) kam.

Nach Pkt. 18 wurde für von der Bw im Jahr 2003 getätigte Aufwendungen, die unter anderem aufgrund der unterjährigen Umstellung des Vertriebes auf Vermittlung teilweise der P-GmbH zu Gute kamen, gemäß § 6 Z 6 EStG in Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes ein Vergütungsanspruch festgestellt, welcher zu einer Ergebniserhöhung von € 1.090.000,00 im Jahr 2003 führte.

Nach Pkt. 19 wurde für die Übertragung des Kundenstockes an die P-GmbH im Jahr 2003 gemäß § 6 Z 6 EStG ein fremdübliches Entgelt angesetzt, woraus sich eine Ergebniserhöhung von € 2.523.000,00 im Jahr 2003 ergab.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Juli 2008 und Bericht vom 17. September 2008 ergingen am 6. November 2008 Abgabenbescheide, wodurch die Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2003 abgeändert wurden und für die Jahre 2000, 2002 und 2003 Anspruchszinsen in Höhe von € 832.027,86, € 519.203,67 und € 46.378,71 festgesetzt wurden.

Entgegen dem Vorbringen der Bw resultieren die Körperschaftsteuernachforderungen und Anspruchszinsen somit nicht aus rückwirkenden Willenserklärungen der Parteien, sondern aus Änderungen infolge der Feststellungen der Betriebsprüfung aufgrund der Bestimmungen der § 184 BAO und § 6 Z 6 EStG.

Die im Zuge der Außenprüfung hervorgekommenen Feststellungen stellen – wie im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt wurde – keine rückwirkenden Ereignisse im Sinne des § 295a BAO dar. Vielmehr handelt es sich lediglich um Bilanzberichtigungen, also um die Richtigstellung eines falschen Bilanzansatzes, welche keine steuerrechtliche Rückwirkung zeitigt. Die Bilanz ist nur die Dokumentation von Schlussfolgerungen aus einem oder mehreren Sachverhalten. Nur die Schlussfolgerungen wurden geändert, der diesen Schlussfolgerungen zugrunde liegende Sachverhalt blieb unverändert. § 205 Abs. 6 BAO ist auf daraus resultierende Differenzbeträge daher nicht anwendbar.

Der Abgabenanspruch hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 umfasste die dadurch bewirkten Differenzbeträge aufgrund der Gesetzeslage bereits von Beginn an. Es hat sich somit nicht der Abgabenanspruch nachträglich erhöht, sondern lediglich die aufgrund unrichtiger Erklärungen zunächst zu niedrig erfolgte Abgabenfestsetzung.

Daran vermag auch die behauptete nachträgliche Willenseinigung der Bw einerseits und der P-GmbH und der KP andererseits nichts zu ändern, zumal der laut Behauptung der Bw nunmehr veränderte Sachverhalt, welcher, um in die Vergangenheit zu wirken, an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen ist, ohnehin ident ist mit dem von der Betriebsprüfung – vor der behaupteten nachträglichen Willenseinigung – aufgrund der nach Gesetzeslage geänderten Schlussfolgerungen als relevant festgestellten Sachverhalt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. September 2012