



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 18. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch FA, vom 18. Juli 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2003 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung der Jahre 2001 bis 2003 wurden folgende, hier berufungsgegenständliche, Feststellungen getroffen:

Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes (Fremdwährungskredit CHF):

2003 wurde beim aufgenommenen Fremdwährungskredit ein Währungswechsel von japanischen Yen in schweizer Franken vorgenommen. Dabei sei der bei der Konvertierung entstandenen Kursgewinn nicht als Erlös erfasst worden, sondern vom Konto 3103 „Fremdwährungskredit JPY“ auf das Konto 3104 „Fremdwährungskredit CHF“ umgebucht worden, wodurch dieses Konto einen zu hohen Saldo aufweise. Die Konvertierung würde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Verbindlichkeitentausch darstellen, d.h. die ursprüngliche Fremdwährungsschuld (JPY) werde unter Eingehung einer entsprechenden anderen Fremdwährungsschuld (CHF) getilgt. Dabei entstehende Kursgewinne würden stets im Tilgungszeitpunkt realisiert; Tauschvorgänge würden zur Gewinnrealisierung führen.

CHF-Kredit zum 31.12.2003 in CHF	422.828,96
----------------------------------	------------

Kurs zum 31.12.2003	1,5535
Kurs zum 26.8.2003 (Anschaffungszeitpunkt) zum €	1,543
Anzusetzender Wert (Kurs vom 26.8.2003)	274.030,43
Wert laut Bilanz	327.006,30
Gewinnerhöhnung	52.975,87

Mit Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 18. Juli 2005 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt und die Körperschaftsteuer entsprechend festgesetzt.

Die Feststellungen führten zu einer Nachforderung an Körperschaftsteuer in Höhe von 20.255,79 €.

Mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 18. Juli 2005 wurden Anspruchszinsen in Anlehnung an die Basis der Nachforderung (20.255,79 €) im Ausmaß von 559,97 € vorgeschrieben.

Mit Eingabe vom 16. August 2005 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 18. August 2005) wurde Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 eingebbracht.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden Feststellungen im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit getroffen, welche zur Festsetzung einer zusätzlichen Körperschaftsteuer im Ausmaß von 18.011,80 € (52.975,87 x 34%) führte.

Hierzu führte die Berufungswerberin (Bw.) begründend aus, dass sie sich zur Finanzierung geschäftlicher Aktivitäten einen Kredit aufgenommen hätte, in denen durch Zusatzvereinbarung es dem Kreditnehmer gestattet sei, die Kreditvaluta in Euro und/oder einer Fremdwährung in Anspruch zu nehmen. Es sei weiters vereinbart worden, dass es dem Kreditnehmer gestattet sei, in andere Fremdwährungen zu wechseln. Dazu bedürfe es keines weiteren Kreditvertrages. Im Gegenzug hätte sich auch der Kreditgeber das Recht vorbehalten, bei nachhaltig steigenden Wechselkursen nach Rückfrage beim Kreditnehmer eine Rückkonvertierung in den Euro vorzunehmen. Im Jahr 2003 sei beim aufgenommenen Fremdwährungskredit ein Währungswechsel vom Japanischen Yen in Schweizer Franken vorgenommen worden, ohne dass dabei eine Rückkonvertierung in den Euro erfolgt sei. Dies sei auch vom Finanzamt unter der TZ 1 Satz 1 ausgeführt worden. Im Zuge der Errichtung des Jahresabschlusses zum 31.12.2003 sei mangels Verfügungsmöglichkeit über diesen rein rechnerischen Kursgewinn der Betrag von 52.975,87 € (siehe TZ 1, BP-Bericht) nicht als realisierter Kursgewinn verbucht worden. Von Seiten der Finanzverwaltung sei im Rahmen der Betriebsprüfung aus dem bisher geschilderten Sachverhalt eine steuerpflichtige

Kursgewinnrealisierung in Höhe von 52.975,87 € abgeleitet worden. Sie sei der Ansicht, dass durch die Konvertierung von einer zum Euro wechselkurslabilen Währung (hier Yen) in eine andere zum Euro wechselkurslabilen Währung (hier Schweizer Franken), die ursprüngliche Fremdwährungsschuld getilgt und eine neue Fremdwährungsschuld aufgenommen worden sei. Sie begründe dies damit, dass mit Aufnahme des neuen Fremdwährungsdarlehens das Kursrisiko des Altdarlehens endgültig weggefallen bzw. gewollt weggefallen sei und somit der zu diesem Zeitpunkt relevante Kursgewinn bzw. Kursverlust als realisiert gelte. Weiters wurde ausgeführt, dass ... die ursprüngliche Fremdwährungsschuld (Japanische Yen) unter Eingehung einer entsprechenden anderen Fremdwährungsschuld (Schweizer Franken) getilgt worden sei. Diesbezüglich hätte sich das Finanzamt auf die wenig überzeugende Ansicht des BMF vom 22. Jänner 2002 (SWK 7/2002, S. 234) gestützt. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Konvertierung in wirtschaftlicher Betrachtung einen Verbindlichkeitstausch darstelle. Es werde unterstellt, dass die ursprüngliche Fremdwährungsschuld (hier Yen) durch das Eingehen einer neuen Fremdwährungsschuld (hier Schweizer Franken) getilgt werde.

Bei dieser Betrachtungsweise des Finanzamtes sei jedoch Folgendes zu beachten:

- Maßgeblichkeitsgrundsatz, Vorsichtsprinzip, imparitätisches Realisationsprinzip
- Gesetzliche Bewertungsvorschriften für Verbindlichkeiten
- Mangelnde Anwendungsmöglichkeit des Tauschgrundsatzes

Die Bw. sei nach Handelsrecht zur Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet und hätte diese Verpflichtung gem. § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenbehörde zu erfüllen. Für die Gewinnermittlung der Bw. seien gem. § 5 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften des EStG würden abweichende Regelungen treffen. Im Rahmen dieser zwingenden handelsrechtlichen Grundsätze seien Verbindlichkeiten (auch Fremdwährungsverbindlichkeiten) gem. § 211 Abs. 1 HGB mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen, wobei im Rahmen der Bewertung auf den Grundsatz der Vorsicht gem. § 201 Abs. 2 Z 4 HGB Bedacht zu nehmen sei. Dieser Vorsichtsgrundsatz würde die Bewertung unter die Anschaffungskosten von Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt der Realisierung dieses Mehrwertes durch einen Umsatzakt verhindern (siehe Gassner-Lahodny-Karner in Straube HGB-Kommentar, 2. Band, S. 150). Mangels einer zwingenden Vorschrift im Steuerrecht würde dieses Vorsichtsprinzip in all seinen Ausprägungsformen auch für die Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988 auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips gelten (Ruppe, Einkommensteuerkommentar, Band 1, § 5 RZ 34 ff).

§ 6 Z 3 EStG 1988 normiert die Bewertung von Verbindlichkeiten mit deren Anschaffungskosten. Als Anschaffungskosten sei der Rückzahlungsbetrag anzusetzen, den der Steuerpflichtige bei Eingehen einer Schuld schuldig geworden sei (Ruppe, aaO, § 6 RZ 258).

Dieser Grundsatz würde damit den handelsrechtlichen Grundsätzen entsprechen. Ist der Teilwert einer Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag im Vergleich zum Eingehen der Schuld unter die Anschaffungskosten gesunken, dann dürfe der niedrigere Betrag nicht angesetzt werden, um den Ansatz nicht realisierter Gewinne zu vermeiden (Ruppe, aaO, § 6 Z 265).

Das Finanzamt stützt sich bei der Besteuerung dieses, aus ihrer Sicht steuerpflichtigen, Kursgewinnes auf den Erlass des BMF vom 22. Jänner 2002 und führt aus, dass im betrieblichen Bereich eine Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens einen Verbindlichkeitstausch darstelle. Dabei entstehende Kursgewinne oder Kursverluste seien im Tilgungszeitpunkt realisiert (!). Entgegen der Ansicht des Finanzamtes würden die Tauschgrundsätze im Steuerrecht jedoch hier nicht gelten. Vom Tausch würden im Steuerrecht nur Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) und somit aktive Werte betroffen sein können. Darunter würden aber weder Geld (Bargeld bzw. Bankguthaben) noch Verbindlichkeiten bzw. Bankschulden fallen. Mit einem Verbindlichkeitstausch würde daher eine Gewinnrealisierung nicht begründet werden können.

Betrachte man diese Ausführungen, so sei festzuhalten, dass entgegen der Auffassung des Finanzamtes,

1. die Konvertierung keinen Verbindlichkeitstausch darstelle, weil dieser Grundsatz im Steuerrecht nur auf aktive Wirtschaftsgüter anzuwenden sei,
2. die Anschaffungskosten gem. den gesetzlichen Bestimmungen beizubehalten seien,
3. die Meinung „... *Kursgewinnes in dem Tilgungszeitpunkt (Konvertierungszeitpunkt) realisiert*“ nicht haltbar sei, weil eben keine endgültige Verfügungsmacht über den rechnerischen Kursgewinn bestanden hätte und auch das Risiko eines zukünftigen Kursverlustes weiterhin existent sei, sodass von einer endgültigen Gewinnrealisierung noch nicht gesprochen werden könne. Dies sei nur bei einer Konvertierung in Euro der Fall, da durch die Konvertierung nur noch der nunmehr geringere Eurobetrag zurückbezahlt hätte werden müssen.
4. keine „... *neue Fremdwährungsschuld* ...“ vorliege. Die Bw. hätte durch die Konvertierung zivilrechtlich keine neue Fremdwährungsschuld abgeschlossen; sie bewege sich mit der Konvertierung von Yen in Schweizer Franken noch immer im Rahmen des ursprünglichen Vertrages.

Ebenfalls mit Eingabe vom 16. August 2005 wurde Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 erhoben.

Begründend wurde auf die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 verwiesen.

Mit Datum 25. August 2005 nahm der Betriebsprüfer wie folgt zur gegenständlichen Berufung Stellung:

Bei der Konvertierung von Yen in CHF sei mit dem neuen CHF-Darlehen der ursprüngliche

Yen-Kredit zurückgezahlt worden. Durch die Kursänderung gegenüber dem Zeitpunkt der Aufnahme des Yen-Darlehens hätte um den in Frage stehenden Betrag weniger zurückbezahlt werden müssen. Die Realisierung des Kursgewinnes würde klar zum Ausdruck kommen, da für die Tilgung des Yen-Darlehens ein genau um die Kursdifferenz geringeres CHF-Darlehen aufgenommen worden sei. Der durch die Kursdifferenz auf dem Yen-Kreditkonto entstandene Saldo sei nicht als Ertrag ausgewiesen, sondern auf das CHF-Kreditkonto umgebucht worden, sodass auf diesem Konto lt. Buchhaltung ein höherer Saldo aufscheine als tatsächlich lt. Bankkontoauszug zustehen würde. Zukünftige Kursschwankungen würden maximal nur mehr den tatsächlich auf dem CHF-Kreditkonto aushaftenden Betrag betreffen können und nicht den höheren Saldo lt. Buchhaltungskonto. Es würde auch maximal der auf dem CHF-Kreditkonto aushaftende Betrag zurückzuzahlen sein (+/- diesen Betrag, und nur diesen Betrag betreffende Kursschwankungen) und niemals der lt. Buchhaltung um den Kursgewinn höhere Saldo.

Der durch die Konvertierung von Yen in CHF entstandene Kursgewinn sei daher tatsächlich realisiert worden und zu versteuern, da die Bw. kein höheres Kursrisiko treffe als jenes vom aushaftenden Kreditbetrag (siehe auch Erlass v. 19.11.2004, BMF, GZ 010203/105-IV/6/04; RZ 671 EStR 2000; UFS vom 3.11.2004, RV/0261-I/04).

Mit Datum 17. März 2006 wurde gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten des unabhängigen Finanzsenates wurde die Bw. mit Schreiben vom 16. Juli 2007 aufgefordert, sämtliche Kreditverträge samt Zusatzvereinbarungen betreffend die streitgegenständlichen Darlehen (CHF und JPY) vorzulegen.

Mit Eingabe vom 26. Juli 2007 gab die Bw. bekannt, dass im Kreditvertrag der Allgemeinen Sparkasse Oberösterreich Bank AG vom 30. Mai 2001 festgehalten wurde, dass die Kreditvaluta in Japanischen Yen aufgenommen werde. In den sonstigen Bedingungen wurde festgehalten, dass das Verrechnungskonto (JPY) auch in einer anderen Währung geführt werden könne. Aus den vorgelegten Kontoauszügen sei ersichtlich, dass die Kreditauszahlung im Ausmaß von 39.575.748,00 JPY mit 13. Juli 2001 (Anmerkung Referent: gemeint wohl 13. Juni 2001) erfolgt sei. Im Jahr 2003 seien regelmäßige Tilgungen in JPY im Ausmaß von 494.697,00 erfolgt. Der Saldo zum Zeitpunkt der Konvertierung in den CHF belief sich auf 36.607.566,00 JPY. Auf dem Kontoauszug 003/01 vom 26. August 2003 sei ersichtlich, dass die Konvertierung direkt von JPY in CHF durchgeführt worden sei. Eine Konvertierung in den EUR sei nicht erfolgt (siehe Kontoauszug 26.8.2003 „konv jpy/chf“). Auf dem Kontoauszug vom 26.8.2003 sei die Konvertierung in den CHF ersichtlich. Der Saldo betrage 434.603,94. Diesem Schreiben wurden folgende Schriftstücke beigefügt:

- Kreditzusage der Allgemeinen Sparkasse Oberösterreich Bankaktiengesellschaft über einen Fremdwährungskredit im Gegenwert von ATS 5.000.000,00 (EUR 363.364,17).

- Kontoauszüge (Kontonummer xxx):

13.6.2001: Kreditauszahlung 39.575.748,00 JPY

28.3.2002: Kontostand Soll: 39.081.051,00 JPY

27.6.2002: Kontostand Soll: 38.586.354,00 JPY

26.9.2002: Kontostand Soll: 38.091.657,00 JPY

27.12.2002: Kontostand Soll: 37.596.960,00 JPY

27.3.2003: Kontostand Soll: 37.102.263,00 JPY

26.6.2003: Kontostand Soll: 36.607.566,00 JPY

26.8.2003: Konvertierung jpy/chf: 36.607.566,00 JPY (als Gutschrift gebucht);

- Kontoauszüge (Kontonummer yyy):

26.8.2003: Kreditauszahlung 434.603,94 CHF

26.9.2003: Kontostand Soll: 428.716,45 CHF

29.12.2003: Kontostand Soll: 422.828,96 CHF

31.12.2003: Kontostand Soll: 422.828,96 CHF

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz.1 BP-Bericht) bestand zum Zeitpunkt 31.12.2003 noch ein offener Kredit in Höhe von 422.828,96 CHF. Dies ist auch aus dem vorgelegten Bankauszug vom 31.12.2003 ersichtlich.

Die Wechselkurse betrugen 1,5535 (zum 31.12.2003; €/CHF) bzw. 1,543 (zum 26.8.2003; €/CHF). Dadurch würde sich ein anzusetzender Wert von 274.030,43 € (bei Berücksichtigung des Kurses vom 26.8.2003) ergeben. Da der offene Darlehensstand in der Bilanz mit dem Betrag von 327.006,30 € ausgewiesen wurde, würde sich also ein Kursgewinn aus der Konvertierung von JPY in CHF im Ausmaß von 52.975,87 € ergeben.

Nach § 6 Z 3 EStG 1988 sind Verbindlichkeiten gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu bewerten. Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Wiederherstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Im Bereich der von der Bw. vorzunehmenden Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 bedeutet dies, dass höhere Teilwerte von

Verbindlichkeiten zwingend auszuweisen sind, während bei niedrigeren Teilwerten es der Bw. überlassen bleibt, ob sie diese – jedenfalls aber begrenzt mit den Anschaffungskosten – zum Ansatz bringt (Doralt/Mayr, EStG 1988, Tz 265 zu § 6).

Streitgegenständlich ist hier nicht das Anfallen von Kursgewinnen bzw. die entsprechenden Wechselkurse, sondern ob eine Gewinnrealisierung bereits bei der Konvertierung von JPY in CHF (also im Jahr 2003) zu berücksichtigen ist oder erst bei endgültiger Konvertierung in €.

Richtig ist der Einwand der Bw. in der Berufungsschrift, dass lt. Kreditzusage vom 30.5.2001 das Verrechnungskonto auch in anderer Fremdwährung geführt werden könne. Die Fremdwährungszahlungen würden in die Währung des Verrechnungskontos konvertiert werden.

Laut den vorgelegten Kontoauszügen handelt es sich bei den Fremdwährungskonten um zwei verschiedenen Konten.

Infolge Abdeckung des JPY-Kredites auf dem ersten Konto im Zuge der Belastung des neu eröffneten CHF-Kontos war dieses Schuldverhältnis erfüllt und das JPY-Konto wurde geschlossen. Damit schied die JPY-Verbindlichkeit auch aus dem Betriebsvermögen aus.

Mit der Konvertierung einer Verbindlichkeit in eine andere Währung wird von einem Risikobereich in einen gänzlich anderen gewechselt und das Schicksal der nunmehr bestehenden Verbindlichkeit ist unabhängig von der Entwicklung der früheren Währung nach der Konvertierung. Währungsgewinne aus der Entwicklung der früheren Währung bis zur Konvertierung finden ihre finale Umsetzung indem die nunmehr geschuldeten Geldmittel mit dem zutreffenden Umrechnungskurs ermittelt werden und deren Umfang nur mehr in Bezug zur Entwicklung der neuen Währung stehen.

In ausländischer Währung aufgenommene Gelddarlehen müssen die Wechselkursschwankungen entsprechend beim handelsrechtlichen Jahresabschluss und bei den darauf basierenden Steuererklärungen berücksichtigen.

Der Umtausch der Darlehensschuld von JPY in CHF erfolgte infolge einer Willensentscheidung der Bw., also nicht infolge eines zufälligen Geschehens.

Es war eine Willensentscheidung der Bw. die JPY-Schulden in CHF-Schulden umzutauschen.

Der Wert einer Schuld (in einer Fremdwährung) lässt sich immer nur mit dem Blick auf eine Referenzwährung ermessen. Da die Handels- und Steuerbilanzen im Jahr 2003 in EURO zu erstellen waren, ist die maßgebliche Referenzwährung jedenfalls der EURO.

Besteht dem imparitätischen Realisationsprinzip folgend in dem Zeitpunkt, wo einem von Anfang an bestehender Rahmenvertrag oder einer späteren Vereinbarung entsprechend, der Kredit in JPY gegen einen in CHF ausgetauscht wird, beim Buchwert eine Überbewertung (durch Sinken des JPY-Kurses) der Schuld in Euro, wird mit dem Erwerb der JPY-Summe, die

notwendig ist, um diese alte Schuld zu decken, durch die Differenz zum Buchwert auch buchtechnisch dies in jenem Maß schlagend, in welchem der notwendige JPY-Betrag geringer ist als der Buchwert des JPY-Kredites.

Soweit um diesen Betrag weniger JPY gerechnet in Euro erworben werden müssen als dem Buchwert entspricht, ist auch die Liquidität der Bw. erhöht, als wenn der JPY-Wert dem Buchwert in Euro entspräche.

Folgt man also den tatsächlichen zivilrechtlichen Vorgängen im Fall der Bw. bei der handels- und steuerrechtlichen Beurteilung, zeigt sich, dass diese durch den Willensakt, das ihr eingeräumte Optionsrecht, JPY auf Kredit zu Lasten eines neuen CHF-Kreditkontos zu erwerben, um damit den schon bestehenden JPY-Kredit zu tilgen, wobei für den neuen CHF-Kredit die alten Vertragsbedingungen hinsichtlich Laufzeit und Rückzahlung gelten sollten, ihr Betriebsvermögen um die Differenz zwischen Buchwert und tatsächliche bezahlten Betrag zur Tilgung des alten Kredites in Euro das Betriebsvermögen vermehrt hat. Dass die Bw. gleich darauf neuerlich das Risiko eingegangen ist, durch Währungsschwankungen Vermögensverluste zu erleiden oder weiteres Vermögen hinzuzugewinnen, kann daran nichts ändern.

Hat also das Ausüben der Option, die oben beschriebenen Fremdwährungsverbindlichkeiten gegen Fremdwährungsverbindlichkeiten in anderen Währungen umzutauschen, zu einer Vermehrung des nach den Grundsätzen ordentlicher Buchführung ermittelten Betriebsvermögens geführt, ist dies nach § 5 Abs. 1 EStG auch bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 7 Abs. 2 KStG zu berücksichtigen.

Es war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Berufung gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den 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 Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht 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 vermindernden 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 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.

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid liegt die im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 18. Juli 2005 festgesetzte Abgabennachforderung von 20.255,79 € zugrunde. Die Bw. bekämpft den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 im Zusammenhang mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2003.

Festzuhalten ist, dass Anspruchszinsen an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind.

§ 205 BAO sieht keine Regelung vor, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Körperschaftsteuernachforderung, die die Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären.

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Im Falle einer (teilweisen) Stattgabe der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 hätte - basierend auf der Berufungsentscheidung - ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen zu ergehen, sofern die Höhe der Zinsen den Betrag von 50,00 € übersteigt. Nicht der Anspruchszinsenbescheid wird angepasst, sondern ein jeweils neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen ist zu erlassen. Da der dem Anspruchszinsenbescheid zugrunde liegende Bescheid (Körperschaftsteuerbescheid 2003) rechtwirksam erlassen wurde, stehen dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegen.

Linz, am 24. August 2007