

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter
Senat
im Beisein der Schriftführerin
Schriftsführerin

in der Beschwerdesache
BF, BFstraße, BFOrt,
vertreten durch
StB
gegen
FA

wegen
behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen
für die Einkommensteuer 2000 und die Einkommensteuer 2001 beide 09.03.2006
nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Eventualantrag des Beschwerdeführers nach § 205 Abs. 6 BAO wird als unzulässig zurückgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Datum 09.03.2006 wurde die Veranlagung des BF zur Einkommensteuer 2000 und 2001 aufgrund einer Mitteilung gemäß § 295 BAO geändert. Aufgrund einer Betriebsprüfung bei einer Personengesellschaft an der der BF beteiligt war, kam es zu einer gegenüber dem Vorbescheid erhöhten Festsetzung der Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 7.964,94 und der Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 17.347,01. Mit gleichem Datum ergingen Bescheide betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 1.121,56 sowie betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 2.175,39. Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde in der Folge mit Bescheid vom 14.03.2006 wiederum um € 12.129,09 reduziert. Mit gleichem Datum erging ein Bescheid betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2001 mit einer Gutschrift in Höhe von € -1.521,04.

Mit Berufung vom 28.03.2006 bekämpfte der BF die verfahrensgegenständlichen Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2000 und 2001 und führte dazu unter Bezugnahme auf die Erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 205 BAO im Wesentlichen aus, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des § 205 BAO nicht erfüllt seien, da kein ungerechtfertigter Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen bzw. keine verspätete Einreichung der Steuererklärung zwecks möglichst später Abgabenfestsetzung vorliege.

Ebenso wenig komme das Kriterium der Erstmaligkeit der Festsetzung zu Anwendung. Diese sei bereits im Juni 2001 für die Einkommensteuer 2000 erfolgt und es habe kein Anspruch auf Guthabenzinsen bestanden. Für die Einkommensteuer 2001 sei die erstmalige Festsetzung im Dezember 2002 erfolgt, wobei keinerlei Anspruchszinsen vorgeschrieben worden wären, da die € 50,00 Grenze des § 205 Abs. 2 BAO nicht erreicht worden wäre. Die geänderten Festsetzungen der Einkommensteuer 2000 und der Einkommensteuer 2001 im März 2006 seien lediglich aufgrund einer Betriebsprüfung bei einem Unternehmen, an dem der BF beteiligt gewesen sei vorgeschrieben worden und würden auf rechtlichen Auffassungsunterschieden beruhen.

Weiters beantragte der BF die Entscheidung durch den gesamten Senat in mündlicher Verhandlung.

Das FA legte die Berufungen mit 18.05.2006 ohne die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS zur Entscheidung vor.

Die Berufungen waren bis zum 31.12.2013 noch nicht erledigt.

Aufgrund einer Verfügung des GV-Ausschusses des BFG vom 03.05.2017 wurden die gegenständlichen Verfahren am 30.05.2017 dem nun zur Entscheidung berufenen Senatsvorsitzenden als Berichterstatter übertragen.

In der mündlichen Verhandlung vom 23.08.2017 führte der BF unter Übergabe eines im Folgenden mündlich erläuterten Schriftsatzes ergänzend aus, dass es sich bei seinen Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 um von den Feststellungsbescheiden abgeleitete Bescheide handle. Die Feststellungsbescheide seien vom BFG mehrfach

als Nichtbescheide beurteilt worden. Die Erlassung neuer, davon abgeleiteter Einkommensteuerbescheide sei - offenbar aufgrund der Verjährung - nicht erfolgt. Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen seien wiederum von diesen Einkommensteuerbescheiden abgeleitet. Ihre rechtliche Existenz werde daher vom Abgabepflichtigen verneint, die Festsetzung von Nachforderungszinsen entbehre einer bescheidmäßigen Grundlage.

Folgende Chronologie sei hinsichtlich der Festsetzung von Einkünften der BF, Partner & Partner OEG betreffend die Jahre 2000 und 2001 verfahrensrelevant. Aus dieser Festsetzung von Einkünften stamme die für die Anspruchsverzinsung der Einkommensteuer dieser Jahre relevante Tangente, und der Einkommensteuerveranlagung des BF:

- Die erstmalige Festsetzung der Einkünfte der Personengemeinschaft sei mit Bescheiden vom 16.08.2001 für das Jahr 2000 bzw. vom 16.12.2002 für das Jahr 2001 erfolgt. Die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 seien am 27.06.2001 bzw. 12.12.2002 ausgestellt worden, somit binnen neun Monaten nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres.
- Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung seien mit Datum 07.03.2006 abgeänderte Feststellungsbescheide für die beiden Jahre ergangen. Die abgeänderten Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 seien am 09.03.2006 ergangen. Gegen die abgeänderten Feststellungsbescheide sei am 24.03.2006 Berufung erhoben worden. Am 28.03.2006 sei die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 erfolgt.
- Mit Beschluss vom 03.09.2014 und (neuerlich) vom 09.07.2015 habe das BFG (zu RV/6100256/2006) entschieden, dass den abgeänderten Feststellungsbescheiden vom 07.03.2006 aufgrund falscher Bescheidadressaten keine Bescheidqualität zukomme, diese also Nichtbescheide darstellten.
- Mit Schreiben vom 16.10.2014 habe das Finanzamt daher erneut die Wiederaufnahme für die Jahre 2000 und 2001 verfügt und neue Feststellungsbescheide mit unverändertem Inhalt erlassen, wogegen ebenfalls wieder Rechtsmittel eingelegt worden sei und nach ergangener Beschwerdevorentscheidung die Vorlage an das BFG beantragt worden sei. Daraus abgeleitete neue Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre seien nicht ausgestellt worden.
- Mit Beschluss vom 05.10.2015 habe das BFG (GZ. RV/6100816/2015) entschieden, dass diese Beschwerde zurückzuweisen sei, da sie sich gegen rechtlich nicht existent gewordene Bescheide (also wiederum Nichtbescheide) gerichtet habe und überdies festgehalten, dass für das Jahr 2001 schon der erste Feststellungsbescheid nicht wirksam geworden sei, weil er an eine zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existente Personengesellschaft gerichtet gewesen sei.
- Die Behörde habe daher mit Schreiben vom 30.10.2015 das Verfahren erneut wiederaufgenommen sowie neuerlich Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 und 2001 mit unverändertem Inhalt erlassen. Nach erfolgter Beschwerde vom

18.11.2015, Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2015 und Vorlageantrag vom 14.12.2015 sei dieses Verfahren derzeit beim BFG anhängig. Daraus abgeleitete neue Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre seien nicht ausgestellt worden.

Wie dem Vorlagebericht der Behörde vom 16.05.2006 zu entnehmen sei, beantrage diese lediglich die Abweisung der Berufung. Nachdem keine Ablehnungsgründe für diesen Antrag angeführt worden seien, könne die Berufungs-/Beschwerdeergänzung nicht auf eventuelle Motive der Behörde eingehen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, werde hinsichtlich der Intention des Gesetzgebers betreffend § 205 BAO auf den Berufungstext aus 2006 verwiesen. Das Gesetz räume dem Abgabepflichtigen zwar die Möglichkeit ein, Anzahlungen auf die Einkommensteuerschuld zu tätigen. Die Möglichkeit, durch die Errichtung einer Anzahlung Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen) zu vermeiden oder zu mindern, setze jedoch die Kenntnis des Abgabepflichtigen von der zu erwartenden Abgabennachforderung voraus. Diese Nachforderung komme für den Steuerpflichtigen - wie im vorliegenden Fall aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung erst im Jahr 2006 - überraschend und basiere nur auf unterschiedlichen Rechtsauffassungen zwischen Behörde und Abgabepflichtigem. Auch habe der Abgabepflichtige nicht durch Errichtung einer Anzahlung agieren können, so dass die Beschwerde umso erheblicher sei, je mehr Zeit bis zur Abgabenfestsetzung vergangen sei. Dieses von den Zufälligkeiten des Abgabenverfahrens abhängige Ergebnis gelte aber als sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung und verstöße somit gegen den Gleichheitsgrundsatz (In diesem Zusammenhang dürfe auf die vom Schrifttum vertretene Antragspflicht nach Art 89 B-VG verwiesen werden; Siehe dazu Novacek, ÖStZ 2001, 739 und Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II, 3. Auflage, S. 184f).

Es werde daher erneut die ersatzlose Aufhebung der Festsetzungsbescheide über die Anspruchszinsen 2000 und 2001 beantragt, da diese abgeleiteten Bescheide - wie dargestellt - auf Nichtbescheiden basierten.

Sollte das Gericht seine Auffassung nicht teilen wonach es sich bei den Einkommensteuerbescheiden und Anspruchszinsenbescheiden 2000 und 2001 um von Nichtbescheiden abgeleitete Bescheide handle, stellte der BF in eventu den Antrag, die Anspruchszinsen (Nachforderungszinsen), mögen für die Einkommensteuer 2000 und die Einkommensteuer 2001 gemäß § 205 Abs. 6 BAO insoweit herab- bzw. nicht festgesetzt werden, als diese die Zeit vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses (dies sei der 07.03.2006) mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches betreffen würden.

Konkret basiere die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 vom 09.03.2006 auf „neuen Sachbescheiden“ (nach Sicht des BF Nichtbescheiden, siehe dazu obige Ausführungen) betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, die den Feststellungen der Außenprüfung vom 07.03.2006 folgten und gemäß § 303 Abs 4 iVm § 307 Abs 1 BAO erlassen worden seien. Ein Antrag sei daher dem Grunde nach möglich,

wobei der Behörde bei ihrer Entscheidung kein Ermessen zukomme (Siehe dazu Ritz in SWK 2005, S 273).

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden führt der BF aus, dass sich das Vorliegen von Nichtfeststellungsbescheiden auf Ebene der Gesellschaft auch auf die Erledigungen der Behörde, die als Einkommensteuerbescheide bezeichnet wurden im Jahr 2006 auswirke. Es handle sich nach seinem Verständnis dabei ebenfalls um Nichtbescheide (Althuber/Tanzer BAO 1, Seite 504 ff). Erst ein tatsächlich vorhandener Grundlagenbescheid löse auf Ebene der abgeleiteten Bescheide die Rechtsfolgen (Abänderungen) aus. Dies bedeute im Ergebnis, dass bereits mit der ersten Aufhebung der Feststellungsbescheide durch das BFG im Jahr 2014 eine Anpassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 hätte erfolgen müssen. Diese sei nicht erfolgt, nach seinem Wissenstand nehme die Behörde Verjährung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 an.

Die Vertreterin des FA führt dazu aus, dass nach Sicht der Behörde im gegenständlichen Fall auf Ebene der Einkommensteuerbescheide – wenn die Änderungen aufgrund von Nichtfeststellungsbescheiden erfolgt seien – kein Nichtbescheid auf Ebene der Einkommensteuer vorliege, sondern gegebenenfalls ein rechtswidriger Einkommensteuerbescheid. Es liege damit ein Einkommensteuerbescheid vor, der in Rechtskraft erwachsen könne und im gegenständlichen Fall auch erwachsen sei, der damit auch der Verjährung unterliege. Anspruchszinsenbescheide die auf derartigen Einkommensteuerbescheiden beruhten, teilten deren Schicksal.

Dazu führte der BF aus, dass dies genau seiner Argumentation in der Berufung bzw. in der Beschwerdeergänzung entspreche. Er sei durch diese Nachforderung bzw. die Anspruchszinsen endgültig beschwert und habe keinerlei Vorsorge durch entsprechend höhere Vorauszahlungen treffen können. Wäre das Verfahren ursprünglich richtig gelaufen, wären keine Anspruchszinsen vorgeschrieben worden. Auf diese Art und Weise erhielten vor allem die Anspruchszinsen den Charakter einer Zusatzabgabe oder einer Strafe.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen ... vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht ist somit zur Entscheidung über die im Verfahrensgang angeführten Berufungen als Beschwerden zuständig.

Gemäß § 9 Abs. 9 BF GG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder einem Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache

durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder der Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist.

Der entscheidende Senat ist daher in dieser Zusammensetzung seit 30.05.2017 für die Entscheidung dieser Rechtssachen zuständig.

Der Senat legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und dem Vorbringen des BF ergibt und der von den Parteien des Verfahrens unbestritten ist.

Die erstmalige Festsetzung der Einkommensteuer des BF für das Jahr 2000 erfolgte im Juni 2001. Mit August 2001 wurde die Einkommensteuer 2000 infolge des Ansatzes eines Beteiligungsergebnisses geändert.

Aufgrund einer Betriebsprüfung erfolgte die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens bei der BF, Partner & Partner OEG für das Jahr 2000. Gleichzeitig erging mit Datum 07.03.2006 eine behördliche Erledigung, die als neuer Feststellungsbescheid für 2000 bei der OEG intendiert war.

Mit Datum 09.03.2006 wurde die Veranlagung des BF zur Einkommensteuer 2000 einer behördlichen Erledigung, die als Mitteilung gemäß § 295 BAO intendiert war, wiederum geändert. Dabei kam es zu einer gegenüber dem Vorbescheid erhöhten Festsetzung der Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 7.964,94. Mit gleichem Datum erging ein Bescheid betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 1.121,56.

Die erstmalige Festsetzung der Einkommensteuer des BF für das Jahr 2001 erfolgte im Dezember 2002.

Aufgrund der oben angeführten Betriebsprüfung erfolgte auch die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens bei der BF, Partner & Partner OEG für das Jahr 2001. Mit Datum 07.03.2006 erging eine behördliche Erledigung, die als neuer Feststellungsbescheid für 2001 bei der OEG intendiert war.

Mit Datum 09.03.2006 wurde auch die Veranlagung des BF zur Einkommensteuer 2001 aufgrund einer behördlichen Erledigung, die als Mitteilung gemäß § 295 BAO intendiert war, geändert. Dabei kam es zu einer gegenüber dem Vorbescheid erhöhten Festsetzung der Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 17.347,01. Mit gleichem Datum erging ein Bescheid betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 2.175,39. Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde in der Folge mit Bescheid vom 14.03.2006 wiederum um € 12.129,09 reduziert. Mit gleichem Datum erging ein Bescheid betreffend die neuerrliche Festsetzung der Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2001 in Höhe einer Gutschrift von € -1.521,04.

Im Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren, dass gegen die Feststellungen bei der OEG für die Jahre 2000 und 2001 geführt wurde, entschied das BFG mit Beschluss vom 03.09.2014 dass den abgeänderten Feststellungsbescheiden vom 07.03.2006 aufgrund

falscher Bescheidadressaten keine Bescheidqualität zukomme, diese also Nichtbescheide darstellten.

Das Finanzamt erließ mit Datum 16.10.2014 erneut Bescheide über die Wiederaufnahme für die Jahre 2000 und 2001 und neue Feststellungsbescheide mit unverändertem Inhalt, wogegen ebenfalls wieder Rechtsmittel eingelegt worden sei und nach ergangener Beschwerdevorentscheidung die Vorlage an das BFG beantragt worden sei. Daraus abgeleitete neue Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre wurden nicht ausgestellt.

Mit Beschluss vom 05.10.2015 entschied das BFG, dass diese Beschwerde zurückzuweisen sei, da sie sich gegen rechtlich nicht existent gewordene Bescheide gerichtet habe. Für das Jahr 2001 sei schon der erste Feststellungsbescheid nicht wirksam geworden, weil er an eine zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existente Personengesellschaft gerichtet gewesen sei.

Das FA nahm daher am 30.10.2015 das Verfahren erneut wieder auf und erließ neuerlich Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 und 2001 mit unverändertem Inhalt. Nach erfolgter Beschwerde vom 18.11.2015, Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2015 und Vorlageantrag vom 14.12.2015 ist dieses Verfahren derzeit beim BFG anhängig. Daraus abgeleitete neue Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre sind nicht ausgestellt worden.

Dies ergibt sich gleichlautend aus den Verwaltungsakten des BF und seinem Vorbringen im Beschwerdeverfahren.

Strittig ist, wie oben angeführt, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vorschreibung von Anspruchszinsen für die Einkommenssteuer 2000 und 2001 vorliegen.

Der BF stützt sein Vorbringen nun im Wesentlichen darauf, dass die verschiedenen, den Einkommensteuerbescheiden zugrundeliegenden behördlichen Erledigungen bei der BF, Partner & Partner OEG für 2000 und 2001, die sich als Nichtbescheide herausgestellt hätten, auf die Qualität der behördlichen Erledigungen durchschlüge, die als Einkommensteuerbescheide beim BF erlassen worden wären. Damit liege kein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 bzw. das Jahr 2001 vom 09.03.2006 vor, auf den sich der Anspruchszinsenbescheid stütze, sondern ebenfalls ein Nichtbescheid.

Dieser Rechtsansicht kann das BFG nicht folgen.

Was die rechtliche Qualität der Einkommensteuerbescheide vom 09.03.2006 betrifft, so folgt das BFG den Ausführungen der Vertreterin des FA in der mündlichen Verhandlung.

Nach Ritz (BAO⁵, § 93 Tz 21ff) wird eine als Bescheid intendierte behördliche Erledigung nur dann zum Nichtbescheid, wenn unverzichtbare Elemente (die Bezeichnung der Behörde, der Spruch und gegebenenfalls die Unterschrift) fehlen. Ansonsten liegen allenfalls rechtswidrige Bescheide vor, die den in der BAO vorgesehenen Abänderungsmöglichkeiten wie. z.B. einer Beschwerde unterliegen.

Die den gegenständlichen Anspruchszinsenbescheiden zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide vom 09.03.2006 weisen aber alle diese notwendigen Bestandteile auf, sie bezeichnen vor allem den richtigen Bescheidadressaten. Nach dem Verständnis des BFG schlägt die im Beschwerdeverfahren der OEG mehrfach festgestellte mangelnde Bescheidqualität der Feststellungsbescheide für 2000 und 2001 nicht auf die formal vollständigen Einkommensteuerbescheide des BF durch. Vielmehr liegen Einkommensteuerbescheide vor, deren Rechtsrichtigkeit beispielsweise im Beschwerdeverfahren zu prüfen ist.

Damit liegen aber auch rechtsgültige Anspruchszinsenbescheide vom 09.03.2006 vor, die auf den am gleichen Tag ergangenen Einkommensteuerbescheiden basieren und die vom BF im gegenständlichen Verfahren angefochten wurden.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO 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).

Dabei ist dem BF zwar darin zuzustimmen, dass die Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (311 BlgNR 21. GP, 196; VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175) und die Verzinsung von Nachforderungen Anträge auf Herabsetzung von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen unattraktiver machen sowie der Tendenz entgegenwirken sollen, zu Nachforderungen führende Abgabenerklärungen möglichst spät und zu Gutschriften führende Erklärungen möglichst früh einzureichen.

Entscheidend ist dafür aber lediglich die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (vgl zB Ritz, SWK 2001, S 27 ; UFS 26.1.2004, RV/0344-S/03 , AStN 2004/74). (Ritz BAO⁵, § 205, Tz 2)

Damit macht es für die Anspruchsverzinsung entgegen der Ansicht des BF keinen Unterschied, ob der Abgabepflichtige die Steuererklärung innerhalb der gesetzlichen (allenfalls durch Bescheid verlängerten) Erklärungsfrist einreicht, oder ob die Festsetzung der Einkommensteuer wegen Verletzung der Pflicht des Finanzamtes, über die Abgabenerklärung ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, relativ spät erfolgt. (Ritz BAO⁵, § 205, Tz 3)

Ebenso ist es für die Anspruchsverzinsung, die sich - wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren - aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ohne Bedeutung, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung geändert wurde. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (zB VwGH 24.9.2008,

2007/15/0175). Damit ist es für die Festsetzung von Anspruchszinsen auch nicht von Bedeutung, dass durch die spätere Vorschreibung der Einkommensteuernachforderung eine Reaktionsmöglichkeit des Abgabepflichtigen nicht mehr gegeben ist. Die Festsetzung der Anspruchszinsen liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (zB UFS 15.1.2009, RV/0386-L/08 ; 12.4.2011, RV/1225-L/09). (Ritz BAO⁵, § 205, Tz 4)

Der Zinsenbescheid ist dabei an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden (Einkommensteuer)Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (zB BMF, AÖF 2001/26, Abschn 8.1; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039 ; 27.3.2008, 2008/13/0036 ; UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07 ; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107 ; UFS 26.11.2010, RV/0239-F/09). (Ritz BAO⁵, § 205, Tz 33)

Wegen dieser genannten Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. (Ritz BAO⁵, § 205, Tz 34)

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung).

Dabei ergeht – wie zB auch hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 des BF - für dieses Jahr ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides; (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316 , 2006/15/0332). (Ritz BAO⁵, § 205, Tz 35)

Was den vom BF in der Verhandlung vom 23.08.2017 gestellten Antrag auf Nichtfestsetzung der Anspruchszinsen betrifft, so ist dazu – unabhängig davon ob die gegenständliche Sachlage ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des §295a BAO darstellen mag - auszuführen, dass dieser Antrag nach dem Verständnis des BFG bei der Abgabenbehörde einzubringen ist um eine Verkürzung des Rechtszuges zur Behandlung dieses Antrages zu vermeiden.

Damit sind aber die gegenständlichen Beschwerdeverfahren entschieden. Die Einkommenssteuerfestsetzungen für die Jahre 2000 und 2001 erfolgten aufgrund von als Änderungen nach § 295 BAO intendierten Mitteilungen erst im Jahr 2006. Dies führte am 09.03.2006 zu neu erlassenen, rechtsgültigen (wenn auch möglicherweise rechtswidrigen) Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001. Die Differenzbeträge an Einkommensteuer für 2000 und 2001 wurden im Jahr 2006 festgesetzt. Die Voraussetzungen für die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2000 und die Einkommensteuer 2001 im Ausmaß von 2% über dem Basiszinssatz für einen Zeitraum von 42 Monaten (§ 205 Abs. 2 BAO idF vor dem AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 gemäß § 323 Abs. 17, 3. Unterabsatz BAO) lagen damit vor.

Die Vorschreibungen der Anspruchszinsen erfolgten damit zu Recht. Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet sich auf die in der Begründung angeführte einheitliche Judikatur des VwGH. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 23. August 2017