

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerden vom 05.02.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 29.11.2017 betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 sowie vom 09.02.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 04.12.2017 betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 wird abgeändert. Die Anspruchszinsen werden mit 158,89 Euro festgesetzt.
3. Der Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 nicht zulässig, betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 und 2009 zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) beantragte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für 2008 und 2009 unter dem Titel "*Verlassenschaft [Erblasserin]*" die Berücksichtigung von außergewöhnliche Belastungen in Höhe von insgesamt 16.786,35 Euro für das Jahr 2008 und 5.660,34 Euro für das Jahr 2009.

Da das Finanzamt davon in Kenntnis gesetzt wurde, dass die Verlassenschaft noch nicht abgehandelt worden sei, wurde am 18.08.2009 die Einkommensteuer für 2008 und am 14.04.2011 die Einkommensteuer für 2009 zwar erklärungsgemäß, aber gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Die Bescheide enthielten keine Begründung für die Vorläufigkeit.

Mit Bescheid vom 19.09.2012 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen, und im gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheid die Einkommensteuer ebenfalls vorläufig festgesetzt, jedoch ohne Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung.

Der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 09.10.2017, RV/7104067/2017, Folge gegeben, und der Wiederaufnahmsbescheid im Hinblick darauf, dass in diesem keine Wiederaufnahmsgründe angeführt worden waren, ersatzlos aufgehoben.

Nachdem mittlerweile der Einantwortungsbeschluss vom 12.07.2012, die Vermögenserklärung und das Erbteilungsübereinkommen vom 22.05.2012 vorgelegt worden waren, setzte das Finanzamt mit den nunmehr beim Bundefinanzgericht angefochtenen Bescheiden vom 29.11.2017 die Einkommensteuer 2008 und vom 04.12.2017 die Einkommensteuer 2009 endgültig ohne Berücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung fest. Begründend wurde im Wesentlichen festgehalten, dass die vom Bf. angeführten Begräbnis- und Pflegekosten sowie die übrigen für die Verstorbene geleisteten Zahlungen durch die Verlassenschaftsaktivia gedeckt seien, weshalb die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht anzuerkennen sei. Da die den vorläufigen Einkommensteuerbescheiden zugrunde liegende Ungewissheit mit der Erlassung des Einantwortungsbeschlusses beseitigt worden sei, habe die Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. d BAO endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen.

Gleichzeitig mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden wurden auch Bescheide über die Festsetzung von Anspruchsziens erlassen, deren Berechnung der Differenzbetrag zwischen den Abgabenfestsetzungen der vorläufigen Einkommensteuerbescheide und der endgültigen Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 01.10.2009 bis 30.09.2013 bzw. 01.10.2010 bis 30.09.2014 zugrunde gelegt wurde.

In den fristgerecht eingebrachten Beschwerden wandte sich der Bf. gegen die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 im Wesentlichen mit der Begründung, dass diese Bescheide im Hinblick auf die bereits eingetretene Verjährung nicht hätten ergehen dürfen. Da die vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide ohne Begründung erlassen worden seien, sei von einer endgültigen Abgabenfestsetzung auszugehen, weshalb die Verjährung für 2008 bereits mit 31.12.2008 und für 2009 mit 31.12.2009 und nicht erst mit 31.12.2012 begonnen habe. Damit sei die Verjährungsfrist zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung bereits abgelaufen gewesen. Er beantrage daher die Aufhebung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide.

Ein Kommentar zu den weiteren Punkten der Begründung bezüglich der außergewöhnlichen Belastung "*Verlassenschaft [Erblässerin]*" betreffend Begräbniskosten, Pflegekosten und der Zahlungen von Gas, Strom, Elektroboiler, *[Markenname]*-Wartung, Gartenhausbetreuung erübrige sich, da die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide nicht hätte erlassen dürfen, weil auch keine vorläufigen Einkommensteuerbescheide hätten erlassen werden dürfen.

Hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchsziens beantragte der Bf. zunächst die Feststellung, dass die Anspruchsziensbescheide nichtig seien, weil sie

keine Begründung enthielten, bzw. die Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen im Hinblick darauf, dass diesen rechtsunrichtige und verfassungswidrig erlassene Einkommensteuerbescheide zugrunde lägen. Darüber hinaus beantragte er für 2008 eine Reduktion von 559,81 Euro auf 112,01 Euro und begründete dies damit, dass für jenen Zeitraum vor dem Eintritt des rückwirkenden Ereignisses - nämlich der Übermittlung der Unterlagen aus dem Verlassenschaftsverfahren am 12.11.2012 - keine Anspruchszinsen festgesetzt werden dürften, damit sei der Zeitraum von 48 Monaten=1.461 Tage um 1.138 Tage zu reduzieren. Es verblieben daher für den Zeitraum 12.11.2012 bis 30.09.2013 323 Tage für die Festsetzung von Anspruchszinsen. Mit der gleichen Begründung beantragte der Bf. für 2009 eine Reduktion der Anspruchszinsen von 86,19 Euro auf 36,26 Euro, da für den Zeitraum 12.11.2012 bis 30.09.2014 noch 528 Tage für die Festsetzung von Anspruchszinsen verblieben.

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 02.07.2018 (betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009) und vom 03.07.2018 (betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 und 2009) als unbegründet abgewiesen.

In den Begründungen wurde darauf hingewiesen, dass die am 29.07.2009 eingelangten Unterlagen zur Einkommensteuererklärung 2008 sehr wohl überprüft worden seien. In der eingebrachten Erklärung seien u.a. erhebliche außergewöhnliche Belastungen unter dem Titel "*Verlassenschaft [ErblasserIn]*" geltend gemacht worden. Anlässlich der Überprüfung jener (der Erklärung beigefügten) Unterlagen sei ersichtlich geworden, dass zwar offenbar diverse Aufwendungen im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens entstanden seien, dieses Verfahren aber noch nicht abgeschlossen gewesen sei, und nicht abzusehen gewesen sei, in wieweit etwaige Kosten durch den Nachlass selbst gedeckt wären. Da im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide grundsätzlich die Möglichkeit der (späteren) Deckung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen aus dem Nachlass bestanden hätte, seien einstweilen vorläufige Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden.

Eine abschließende Überprüfung der gegebenen Umstände sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorgenommen worden. Zur näheren Prüfung des Sachverhaltes sei der Bf. mittels Ergänzungsersuchens (vom 02.12.2009) aufgefordert worden, entsprechende Unterlagen (Einantwortungsurkunde, etc.) an die Abgabenbehörde zu übermitteln.

Erst am 12.11.2012 seien jene Unterlagen vorgelegt worden, anhand derer die den vorläufigen Einkommensteuerbescheiden anhaftende Ungewissheit weggefallen sei.

Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen wurde unter Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen darauf hingewiesen, dass Anspruchszinsenbescheide nicht erfolgreich mit der Begründung angefochten werden könnten, die ihnen zu Grunde liegenden Abgabenbescheide seien unrichtig. Da jede Nachforderung oder Gutschrift in einem Abgabenbescheid einen Anspruchszinsenbescheid auslöse, sei der jeweilige Differenzbetrag an Abgabenschuldigkeiten der Berechnung zugrunde zu legen. Das Datum der Beantwortung

des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes sei für die Berechnung der Anspruchszinsen nicht maßgeblich.

In seinen Vorlageanträgen wendet sich der Bf. unter Berufung auf Artikel 1 B-VG gegen die seiner Meinung nach von der belangten Behörde zu vertretenden Verfahrensfehler, die dazu führten, dass es sich bei den Einkommensteuerbescheiden vom 18.08.2009 (2008) und vom 14.04.2011 (2009) tatsächlich nicht um vorläufige sondern um endgültige Bescheide gehandelt habe, weshalb die nunmehr angefochtenen Bescheide rechtswidrig seien.

Nachdem der Bf. zunächst Vorlageerinnerungen eingebracht und das Finanzamt in der Folge die Beschwerden vorgelegt hatte, beantragte er mit Schriftsatz vom 18.10.2018 die Übermittlung jener dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen, in deren Besitz er sich nicht befindet. Zugleich beschwerte er sich darüber, dass das Finanzamt seine Argumente nicht ausreichend gewürdigt habe und beantragte die Berücksichtigung sämtlicher Unterlagen, die beim Bundesfinanzgericht in den Verfahren zu den Zahlen RV/7101152/2016 und RS/710002/2018 vorgelegt worden seien.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **1.) betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009**

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bf. beantragte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 die Berücksichtigung von ihm unter dem Titel "*Verlassenschaft [Erblässerin]*" entstandenen Kosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988. Da aus den beigefügten Unterlagen zu erkennen war, dass das Verlassenschaftsverfahren noch nicht abgeschlossen war, und daher noch nicht feststand, ob die geltend gemachten Kosten im Nachlassvermögen Deckung finden, erfolgte die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 2008 und 2009 zwar erklärungsgemäß, aber gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Eine Begründung für die Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung enthielten die Bescheide nicht. Der Grund für die Vorläufigkeit war aber im Hinblick darauf, dass der Bf. immer wieder nach dem Stand des Verlassenschaftsverfahrens gefragt wurde, auch für den Bf. ersichtlich.

Der Bf. hat niemals einen Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung gestellt oder die - einen Spruchbestandteil der Einkommensteuerbescheide darstellende - Vorläufigkeit im Rahmen einer Beschwerde bekämpft. Die vorläufigen Einkommensteuerbescheide erwuchsen daher in Rechtskraft.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden wurde die Einkommensteuer für 2008 und 2009 endgültig festgesetzt. In diesen Bescheiden wurde von der Berücksichtigung der

vom Bf. erklärten außergewöhnlichen Belastung Abstand genommen, weil anhand der 2012 vorgelegten Unterlagen (wie Vermögenserklärung, Erbteilungsübereinkommen und Einantwortungsbeschluss) festgestellt werden konnte, dass die Nachlassaktiva zur Deckung der vom Bf. aufgelisteten Kosten ausreichten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen, aus denen auch ersichtlich ist, dass das Finanzamt sowohl den Bf. persönlich als auch seinen Rechtsanwalt aufgefordert hatte, den Stand des Verlassenschaftsverfahrens bekanntzugeben.

Der festgestellte Sachverhalt ist rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

**a) betreffend Verjährung:**

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit in Sinne des § 200 Abs. 1 BAO beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 der genannten Bestimmung ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Die Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 200 Tz 3f).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073; sowie VwGH 28.02.2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung

des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann. Für den Fall, dass in einem nach § 200 Abs. 1 BAO ergangenen Bescheid die Ungewissheit, die zu seiner Erlassung geführt hat, nicht oder nicht hinreichend bestimmt angeführt wird, kann schon deshalb nichts anderes gelten, weil es dem Bescheidadressat in diesem Fall frei steht, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen (§ 245 Abs. 2 BAO) bzw. den Ausspruch der Vorläufigkeit anzufechten (vgl. VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073 und die dort angeführte Judikatur und Literatur ).

Im Hinblick darauf, dass die Einkommensteuerbescheide 2008 (vom 18.08.2009 ) und 2009 (vom 14.04.2011), mit welchen die Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt wurde, in Rechtskraft erwachsen und der Bf. gegen diese - solange sie dem Rechtsbestand angehörten - weder ein Rechtsmittel einbrachte noch einen Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung stellte, erweist sich das Fehlen einer Begründung für die Vorläufigkeit als rechtlich unerheblich.

Soweit sich der Bf. auf seine Anträge auf Endgültigerklärung der vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheide beruft, ist darauf hinzuweisen, dass beide Anträge zu Zeitpunkten gestellt wurden, als sich diese Bescheide in Folge der Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. der nunmehr angefochtenen endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheide nicht mehr im Rechtsbestand befanden.

Auch das Argument, dass die Zuständigkeit für die Erlassung der angefochtenen Bescheide bereits auf das Bundesfinanzgericht übergegangen wäre, ist unzutreffend, da dem Bundesfinanzgericht lediglich ein Antrag auf Übergang der Zuständigkeit nach § 284 Abs. 3 BAO bezüglich des Antrages, mit dem die Feststellung begehrt wird, dass der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14.04.2011 endgültig ergangen sei, bzw., dass die Bezeichnung als vorläufiger Bescheid richtig sei, vorliegt.

Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist daher ausschließlich, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist (vgl. VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073)

Da bei der Erlassung der vorläufigen Einkommensteuerbescheide das Verlassenschaftsverfahren nach [Erblässerin] noch nicht abgeschlossen war, bestand Ungewissheit darüber, ob der Bf. tatsächlich die für die Erblässerin getragenen

Kosten und die Begräbniskosten aus eigenem tragen musste, oder ob diese durch die Nachlassaktiva gedeckt sind. Da sowohl die Vermögenserklärung und das Erbteilungsübereinkommen vom 12.05.2012 stammen und der Einantwortungsbeschluss am 12.07.2012 erlassen wurde, ist davon auszugehen, dass erst im Jahr 2012 diese Ungewissheit wegfiel.

Damit begann die Verjährung für die Einkommensteuer 2008 und 2009 gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit dem Ablauf des Jahres 2012 zu laufen und endete somit frühestens (ohne Berücksichtigung etwaiger Unterbrechungshandlungen) am 31.12.2017. Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2008 am 29.11.2017 (dem Bf. zugestellt am 06.12.2017) und des Einkommensteuerbescheides 2009 am 04.12.2017 (dem Bf. zugestellt am 06.12.2017 sowie die Begründung am 11.12.2018) erfolgte daher jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO.

**b) betreffend außergewöhnliche Belastung:**

Aus den vorgelegten Unterlagen (wie Vermögenserklärung, Erbteilungsübereinkommen und Einantwortungsbeschluss) ist ersichtlich, dass sämtliche vom Bf. zunächst für die Erblasserin getragenen Kosten und die Begräbniskosten von den Nachlassaktiva gedeckt sind, weshalb der Bf. letztendlich keine Kosten endgültig zu tragen hatte.

Dies ist rechtlich folgendermaßen zu beurteilen:

§ 34 EStG 1988 räumt dem unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens ein, wenn folgende im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

1. Die Aufwendungen müssen außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie müssen zwangsläufig erwachsen sein (Abs. 3).
3. Sie müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 549 ABGB gehören die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind sohin vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen.

Subsidiär haften die Unterhaltpflichtigen für die Begräbniskosten. Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen.

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB schuldet ein Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich

selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltpflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Auf Grund der Anordnung des § 143 ABGB wird der angemessene Unterhalt geschuldet (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009, und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Da im gegenständlichen Fall sowohl die angeführten Unterhaltskosten als auch die Begräbniskosten im Nachlass gedeckt waren, ergibt sich aus § 143 ABGB keine gesetzliche Verpflichtung des Bf. zur Tragung dieser Kosten seine Mutter. Dementsprechend liegt auch keine außergewöhnliche Belastung vor.

## **2.) betreffend Anspruchszinsen 2008 und 2009:**

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Wie den angefochtenen Bescheiden entnommen werden kann, wurden mit dem vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 ein Guthaben von 354,79 Euro und mit dem endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 eine Abgabenschuld von 5.879,04 festgesetzt. Desgleichen wurde mit dem vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 ein Guthaben von 200,58 Euro und mit dem endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 eine Abgabenschuld von 952,53 Euro festgesetzt. Es ergibt sich daher ein Nachforderungsbetrag an Einkommensteuer 2008 in Höhe von 5.879,04 Euro und an Einkommensteuer 2009 von 952,53 Euro.

Die Ungewissheit, ob die Vermögensaktiva ausreichten, um die angefallenen Kosten zu decken, endete mit dem am 12.07.2012 erlassenen Einantwortungsbeschluss des zuständigen Bezirksgerichtes.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den genannten Unterlagen. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

§ 205 BAO normiert:

*"Anspruchszinsen*

- (1) 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). 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.*

(2) 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.

(3) Der Abgabepflichtige kann, 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.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen,

a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder

b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat."

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen.

Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden.

Der Zinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

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). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 205 Tz 32ff und die dort wiedergegebene Judikatur).

Wie das Bundesfinanzgericht bereits im Beschluss vom 25.07.2018, RV/7103200/2018, auf dessen Ausführungen ausdrücklich verwiesen wird, ausführlich dargelegt hat, kann ein Anspruchszinsenbescheid nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, der diesem zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid wäre zu Unrecht erlassen worden.

Wenn der Bf. beantragt, die Zinsen insoweit herabzusetzen, als deren Berechnung erst ab Beendigung der Ungewissheit erfolgen solle, so ist dazu folgendes auszuführen.

Das Antragsrecht auf Herabsetzung der Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO betrifft Nachforderungszinsen, soweit die Nachforderung Folge eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a ist und soweit die Zinsen die Zeit vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses betreffen.

§ 205 Abs. 6 lit. a BAO gilt unabhängig davon, mit welchem Verfahrenstitel die abgabenrechtliche Berücksichtigung des nach Entstehen des Abgabenanspruches eingetretenen Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit hat, erfolgt. Das Antragsrecht gilt somit nicht nur für aus Abänderungen gemäß § 295a BAO resultierende Nachforderungen, sondern beispielsweise auch, wenn das rückwirkende Ereignis in einem Erstbescheid berücksichtigt wird. Ebenso ist § 205 Abs. 6 lit. a BAO anwendbar, wenn die Berücksichtigung in einem gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid erfolgt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 205 Tz 40ff und die dort wiedergegebene Literatur).

Da grundsätzlich bei meritorischen Beschwerdeerledigungen die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung maßgebend ist, kann dem Antrag auf Herabsetzung auch im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes entsprochen werden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, aaO).

Die 50-Euro-Grenze des § 205 Abs. 2 zweiter Satz BAO gilt auch für die Erledigung von auf § 205 Abs. 6 BAO gestützten Anträgen. Führt die Herabsetzung der Zinsen zu einem Betrag von unter 50 Euro, so sind diese nicht festzusetzen und der Zinsenbescheid ist aufzuheben (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 205 Tz 50).

Da die den vorläufigen Einkommensteuerbescheiden anhaftende Ungewissheit erst durch die Erlassung des Einantwortungsbeschlusses vom 12.07.2012 beseitigt wurde, hat die Berechnung der Anspruchszinsen mit dem folgenden Tag zu beginnen, weil die Herabsetzung der sogenannten Nachforderungszinsen an den Eintritt des Ereignisses und nicht an den Zeitpunkt gebunden ist, wann dieses dem Finanzamt bekannt wird. die Anspruchszinsen sind daher - abweichend von der vom Bf. vorgenommenen Berechnung - folgendermaßen zu berechnen:

aa) betreffend Nachforderungsbetrag an Einkommensteuer 2008 in Höhe von 5.879,04 Euro:

Zeitraum	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
13.07.2012 - 07.05.2013	299	0,0065	114,26 Euro
08.05.2013 - 30.09.2013	146	0,0052	44,63 Euro
Anspruchszinsen 2008			158,89 Euro

bb) betreffend Nachforderungsbetrag an Einkommensteuer 2009 in Höhe von 952,53 Euro:

Zeitraum	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
13.07.2012 - 07.05.2013	299	0,0065	18,51 Euro
08.05.2013 - 30.09.2014	511	0,0052	25,31 Euro
Anspruchszinsen 2008			43,82 Euro

Da die so ermittelten Anspruchszinsen 2009 den Betrag von 50,00 Euro nicht erreichen, sind diese gemäß § 205 Abs. 2 letzter Satz BAO nicht festzusetzen. Der angefochtene Anspruchszinsenbescheid 2009 war daher ersatzlos aufzuheben.

### **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.

Sowohl über die in erster Linie zu beurteilende Rechtsfrage, ob der Erlassung der bekämpften Einkommensteuerbescheide die bereits eingetretene Verjährung entgegen steht, als auch über die Frage des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung wurde im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073 ; sowie VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009) entschieden.

Daher war insoweit die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 205 Abs. 6 BAO insofern fehlt, als bislang nicht darüber abgesprochen wurde, in welchen Fällen von einem rückwirkenden Ereignis im Sinne des §295a BAO auszugehen ist, und welcher Zeitpunkt als "Eintritt des Ereignisses" bei der Zinsenberechnung heranzuziehen ist, war die ordentliche Revision insoweit zuzulassen.

Hinsichtlich der weiteren Ausführungen des Bf. wird zunächst auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes in seinem Beschluss vom gleichen Tag zu RV/7104295/2018 verwiesen.

Zu dem Begehr des Bf., den Vorlagebericht richtig zu stellen, wird festgehalten, dass diese Einwendungen für die Beurteilung der Beschwerden nicht rechtserheblich sind, und es dem Bf. freisteht, soweit ihm Unterlagen angeblich nicht bekannt sind, beim Finanzamt Einsicht in die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten zu nehmen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Oktober 2018