



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma T-AG, vertreten durch KPMG Austria GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Kolingasse 19, vom 11. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. Mai 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. Mai 2005 wurden die Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer 2003 der Berufungserwerberin (in weiterer Folge Bw.) in einer Höhe von € 9.780,74 festgesetzt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 11. Mai 2005, die sich auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 richtet, wird unter Hinweis auf Ausführungen zur Körperschaftsteuer eine Anpassung der Anspruchszinsen 2003 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamt Wien 1/23 vom 17. Juni 2005 wurde der angefochtene Bescheid geändert und die Anspruchszinsen für das Jahr 2003 mit € 8.322,87 (statt € 9.780,74) festgesetzt. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass die Körperschaftsteuer 2003 am 15. Juni 2003 mit € 0,00 festgesetzt worden sei. Nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag ergebe sich eine Nachforderung von € 339.570,40, die im Zeitraum 1. Oktober 2004 bis 15. Juni 2005 für 258 Tage mit einem

Tageszinssatz von 0,0095 % gemäß § 205 BAO einen Anspruchszinsenbetrag von € 8.322,87 ergab.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag vom 4. Juli 2005 führt die Bw. aus, dass sich die Berufung gegen die Abänderung des ursprünglichen Bescheides und gegen den geänderten Berechnungszeitraum (Ende statt 3. Mai 2005 nunmehr 15. Juni 2005) richtet. Mit Bescheid vom 3. Mai 2005 sei die Körperschaftsteuer 2003 mit € 605,265,33 festgesetzt worden, daraus habe sich eine Abgabennachforderung von € 478,861,20 ergeben.

Diesbezüglich seien mit Bescheid vom 3. Mai 2005 Anspruchszinsen in Höhe von € 9.780,74 vorgeschrieben worden. Berechnungszeitraum sei der 1. Oktober 2004 bis 3. Mai 2005 gewesen.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid sei am 17. Mai 2005 Berufung erhoben und die Körperschaftsteuer in Folge mit Bescheid vom 15. Juni 2005 mit € 465,974,53 neu festgesetzt worden. Daraus habe sich eine Abgabengutschrift von € 139.290,80 ergeben. Gleichzeitig sei der ursprüngliche Anspruchszinsenbescheid vom 3. Mai 2005 abgeändert und mit € 8.322,87 neu festgesetzt worden und der Berechnungszeitraum vom 1. Oktober 2004 bis 15. Juni 2005 verlängert.

Für den Fall, dass sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweise und entsprechend angepasst werde, sei diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen. Es habe ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen und daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen. Jeder neue Stammabgabenbescheid löse einen neuen Anspruchszinsenbescheid aus.

Bemessungsgrundlage für die Zinsen sei die jeweilige Nachforderung bzw. Gutschrift. Es liege je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid sei an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Der Zinsenbescheid sei nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Es sei daher nicht möglich, einen Zinsenbescheid mit dem Argument anzufechten, dass die Ertragsteuer zugunsten des Steuerpflichtigen abgeändert werde, wenn im Stammbescheid die Steuer zunächst in unrichtiger Höhe festgesetzt worden sei. Gleichzeitige Berufungen gegen Ertragsteuer- und Zinsenbescheid, die sich in der Argumentation nur auf mögliche Änderungen des Ertragsteuerbescheides stützen, seien nicht erfolgversprechend. Es erwachsen dem Abgabepflichtigen dadurch jedoch keine Nachteile, da jede Änderung der Stammabgaben zu einem neuen (Gutschriftszinsen-)Bescheid führen müsse.

Es sei daher im vorliegenden Fall nicht korrekt, den ursprünglichen Anspruchszinsenbescheid vom 3. Mai 2005 durch die nachträgliche Änderung der Körperschaftsteuer abzuändern. Wie

aus dem oben Ausgeführt hervorgehe habe hinsichtlich jedes Bescheides ein neuer Anspruchszinsenbescheid zu ergehen. Durch die Neufestsetzung der Körperschaftsteuer zum 15. Juni 2005, bei dem es zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 139.290,80 gekommen ist, hätte ein Gutschriftszinsenbescheid ergehen müssen.

Weiters könne es im vorliegenden Fall auch zu keiner Abänderung hinsichtlich des Berechnungszeitraumes kommen. Da der ursprüngliche Berechnungszeitraum jedenfalls bestehen bleibe, ändere sich der Berechnungszeitraum hinsichtlich der Anspruchszinsen auf die ursprüngliche Nachforderung von € 478.861,20 nicht. Auch hinsichtlich der auf Basis des am 15. Juni 2005 ergangenen Körperschaftsteuerbescheides und der sich daraus ergebenden Gutschrift ergebe sich keine Änderung des Berechnungszeitraumes, da in der Zwischenzeit keine Abgabenentrichtung erfolgt sei. Hinsichtlich der Gutschriftszinsen sei dabei ebenfalls der Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 3. Mai 2005 heranzuziehen. Dies ergebe sich aus dem Erlass AÖF 2001/226, Punkt 7 letzter Absatz, der ausführe, dass soweit die offenen Zahlungsansprüche zwar nicht entrichtet sind, sich aber aus der Sicht des späteren (zur Gutschrift führenden) Bescheides der offene Zahlungsanspruch als unberechtigt erweise, die Gutschriftszinsen trotz Nichtentrichtung insoweit festzusetzen seien, als Nachforderungszinsen angefallen seien. Dabei werde auf das letzte Beispiel unter Punkt 7 des zitierten Erlasses verwiesen, das auf den vorliegenden Fall angewendet einen Gutschriftszinsenbetrag von € 2.845,01 (Gutschrift von € 139.290,80 für 215 Tage bei Tageszinsensatz 0,0095 % für 1. Oktober 2004 bis 3. Mai 2005) ergebe.

Es werde daher beantragt, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 vom 17. Juni 2005 aufzuheben und einen neuen Anspruchszinsenbescheid 2003 auf Basis der sich aus der Körperschaftsteuerfestsetzung vom 15. Juni 2005 ergebenden Abgabengutschrift zu erlassen und somit eine Anspruchszinsengutschrift in Höhe von € 2.845,01 festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, 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.

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 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.

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid liegt die im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 3. Mai 2005 ausgewiesene Abgabennachforderung von € 478,861,20 zugrunde. Die Bw. bekämpft den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zusammengefasst mit der Begründung, dass eine Abänderung des ursprünglichen Anspruchszinsenbescheides vom 3. Mai 2005 durch die nachträgliche Änderung der Körperschaftsteuer nicht korrekt ist. Vielmehr hätte, da durch die Neufestsetzung der Körperschaftsteuer zum 15. Juni 2005, bei dem es zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 139.290,80 gekommen ist, ein Gutschriftszinsenbescheid ergehen müssen.

Zunächst ist festzuhalten, dass den Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag zugestimmt werden kann. Angesichts der Berufungsdarstellungen, dass „es nicht möglich sei, einen Zinsenbescheid mit dem Argument anzufechten, dass die Ertragsteuer zugunsten des Steuerpflichtigen abgeändert wird, wenn im Stammbescheid die Steuer zunächst in unrichtiger Höhe festgesetzt wurde. Gleichzeitige Berufungen gegen Ertragsteuer- und Zinsenbescheid, die sich in der Argumentation nur auf mögliche Änderungen des Ertragsteuerbescheides stützen, seien nicht erfolgversprechend. Es erwachsen dem Abgabepflichtigen dadurch jedoch keine Nachteile, da jede Änderung der Stammbabgaben zu einem neuen (Gutschriftszinsen-)Bescheid führen müsse“, ist aber nicht wirklich nachvollziehbar, weshalb die Bw. gegen den ursprünglichen Anspruchszinsenbescheid vom 3. Mai 2005 Berufung eingebracht hat. Denn die Argumente, weshalb dieser Berufung der Erfolg zu versagen war, sind schon im Vorlageantrag von der Bw. selbst dargestellt worden.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind.

Nach den Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Gesetzesbestimmung (RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff.) entstehen Ansprüche auf Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde. Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammbabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammbabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Die prozessuale Bindung eines – wie im vorliegenden Fall – abgeleiteten Bescheides kommt nur dann zum Tagen, wenn ein Grundlagenbescheid rechtswirksam erlassen worden ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 252 Tz. 3). Dass ein entsprechender Bescheid nicht rechtswirksam erlassen worden wäre oder die Höhe der Anspruchszinsen im angefochtenen Bescheid vom 3. Mai 2005 nicht korrekt berechnet worden wäre, wird nicht vorgebracht und ist auch den Akten nicht zu entnehmen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung hat die Abgabenbehörde erster Instanz offenbar übersehen, dass zinsenrelevante Differenzbeträge sich nicht nur aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer, die zum Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen am 3. Mai 2005 geführt hat, sondern auch aufgrund der Erlassung von Berufungsvorentscheidungen ergeben können. Im vorliegenden Fall wurde aufgrund der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Juni 2005 über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 entschieden und die Abgabenbeträge an Körperschaftsteuer des Jahres 2003 insoweit herabgesetzt, dass sich – gegenüber dem Bescheid vom 15. Mai 2005 – ein Gutschriftsbetrag von € 139.290,80 ergeben hat. Aufgrund des Differenzbetrages zu dem bisherigen Körperschaftsteuerbescheid vom 15. Mai 2005 wäre daher bei richtiger Rechtsanwendung ein entsprechender Gutschriftszinsenbescheid zu erlassen gewesen, was von der Abgabenbehörde erster Instanz übersehen wurde. Die Anspruchszinsen sind nur von den Differenzbeträgen zu den zuvor erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden zu berechnen. Somit treffen die Ausführungen der Bw., dass ein Gutschriftszinsenbescheid zu erlassen gewesen wäre, zu.

Auch wenn die Bw. zunächst in der Berufung eine Anpassung der Anspruchszinsen 2003 beantragt hat (wobei im Vorlageantrag dazu ausführt wurde, dass dies rechtlich nicht möglich ist), ist entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz eine Regelung, wonach Anspruchszinsenbescheide früher erlassene Anspruchszinsenbescheide unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages der Stammabgaben abändern oder an deren Stelle treten können, vom Gesetzgeber im Zusammenhang mit den Anspruchszinsen nicht in der Art normiert worden.

Erweist sich daher (wie hier im Rahmen der Berufungsvorentscheidung zur Körperschaftsteuer 2003) nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungs- und Gutschriftszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung, so legalisiert – so sieht es der Wille des Gesetzgebers vor – ein Gutschriftszinsen- bzw. Nachforderungsbescheid die Belastung mit Gutschriften- und Nachforderungszinsen. Der bei (teilweiser) Stattgabe der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid errechnete Abgabenbetrag löst somit – wie von der Bw. im Vorlageantrag prognostiziert – einen Gutschriftszinsenbescheid aus, der allerdings zuständigkeitsshalber von der Abgabenbehörde erster Instanz noch zu erlassen sein wird. Eine

Abänderung von Zinsenbescheiden (anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides) ist im Gesetz nicht vorgesehen. Dass ein Antrag nach § 205 Abs. 6 BAO gestellt worden wäre wird nicht behauptet.

Abschließend darf erwähnt werden, dass nicht nachvollziehbar ist, weshalb die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen ist, dass die Körperschaftsteuer 2003 am 15. Juni 2005 mit € 0,00 festgesetzt worden wäre, da der erwähnte Bescheid eine Festsetzung von € 465.974,53 ausweist.

Wien, am 9. Juni 2006