



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch A-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 6. Dezember 2011 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 6. Dezember 2011 setzte das Finanzamt für die Jahre 2001, 2002, 2004 und 2005 Anspruchszinsen in Höhe von € 403,99, € 465,43, € 484,93 und € 984,26 fest.

In den dagegen eingebrachten Berufungen führte die Berufungswerberin (Bw) aus, dass das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung unterliege.

Die Verjährungsfrist betrage bei der Einkommensteuer grundsätzlich fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen sei, betrage die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjähre gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Würden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängere sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche

Amtshandlungen in einem Jahr unternommen würden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjähre spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs.

Die Bemessungsverjährung gelte nicht für die Erlassung von gemäß § 188 BAO ergehenden Feststellungsbescheiden. Die Bemessungsverjährung gelte auch nicht für die Abänderung und Aufhebung solcher Feststellungsbescheide. Jedoch seien Änderungen und Aufhebung von Abgabenbescheiden (somit nicht von Feststellungsbescheiden) grundsätzlich lediglich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Mit dem AbgÄG 2004 käme jenen Amtshandlungen, die nach der früheren Rechtslage Unterbrechungswirkung gezeitigt hätten, nun bloße Verlängerungswirkung zu. Daher verlängerten Feststellungsbescheide, die nach alter Judikatur (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021) verjährungsunterbrechende Wirkung gehabt hätten, die Verjährungsfrist für die aus dem Feststellungsbescheid abgeleiteten Steuern (Ritz, BAO-Kommentar § 209 RZ 12).

Zweck der Verlängerungshandlungen sei die Erhebung der betreffenden Abgaben. Erhebungen für Zwecke von Finanzstrafverfahren dienten nicht der Erhebung der Abgaben. Daher seien Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG nicht als die Bemessungsverjährungsfrist unterbrechende – bzw. ab 1. Jänner 2005 verlängernde - Amtshandlungen anzusehen.

Nach § 209 Abs. 1 BAO seien Verlängerungshandlungen während der Verjährungsfrist (erster Satz) und Verlängerungshandlungen in einem Jahr, in welchem die Verjährungsfrist bereits verlängert sei (zweiter Satz), zu unterscheiden.

Würden innerhalb der - normalen 5-jährigen - Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen vorgenommen, so verlängere sich gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO die Verjährungsfrist um 1 Jahr. Nicht entscheidend sei, wie häufig derartige Verlängerungshandlungen unternommen würden, die Verjährungsfrist verlängere sich lediglich um ein Jahr.

Würden Amtshandlungen in einem Jahr unternommen, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist bereits verlängert sei, so verlängere sich gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr. Derartige Verlängerungshandlungen könnten die Verjährungsfrist maximal bis zur absoluten Verjährung verlängern.

Diese Rechtslage bedeute hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides und Anspruchszinsenbescheides 2001, dass durch den Erstbescheid vom 26. September 2003 sowie den auf Grund der vorherigen Betriebsprüfung ergangenen Bescheiden vom

5. April 2006 bzw. 10. April 2006 sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein Jahr verlängere, somit auf den 31. Dezember 2007. Da im verlängerten Jahr 2007 keine weitere Verlängerungshandlung erfolgt sei, sei mit diesem Zeitpunkt Bemessungsverjährung eingetreten. Die Verjährungsverlängerung gemäß § 209 Abs. 2 zweiter Satz BAO komme gar nicht mehr zur Anwendung. Wiederholenderweise werde darauf hingewiesen, dass Ermittlungen auf Grund eines Prüfungsauftrages gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG keine Verlängerungshandlungen im Sinne der Verjährungsbestimmungen darstellten.

Bezüglich des Einkommensteuerbescheides und Anspruchszinsenbescheides 2002 habe sich durch den Erstbescheid vom 27. August 2003 laut Steuererklärung und den Zweitbescheid vom 5. April 2006 die Bemessungsverjährung um ein Jahr verlängert, somit auf den 31. Dezember 2008.

Da im Jahr 2008 keine Verlängerungshandlung erfolgt sei, bzw. Ermittlungen nach § 99 Abs. 2 FinStrG keine Verlängerungshandlungen darstellten, komme eine weitere Verlängerung gemäß § 209 Abs. 2 zweiter Satz BAO nicht mehr in Betracht. Diesfalls sei Verjährung per 31. Dezember 2008 eingetreten.

Bezüglich des Einkommensteuerbescheides und Anspruchszinsenbescheides 2004 habe sich durch den Erstbescheid vom 10. Oktober 2005 die Bemessungsverjährung um ein Jahr verlängert, somit von 2009 auf den 31. Dezember 2010, daran ändere auch der zwischenzeitlich erlassenen Zweitbescheid vom 12. Juni 2006 nichts. Im Verlängerungsjahr 2010 sei keine neuerliche Verlängerungshandlung erfolgt, da Ermittlungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG keine solche darstelle und die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 16. Dezember 2010 nicht einmal ein gesetzwidriger Verwaltungsakt, sondern nach Ansicht des mit der Rechtssache befassten Unabhängigen Finanzsenates ein Nichtakt gewesen sei. Daher sei Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 bereits per 31. Dezember 2010 eingetreten.

Zusammenfassend sei daher auszuführen, dass die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2001, 2002 und 2004 von der Bemessungsverjährung erfasst seien und daher ersatzlos aufzuheben seien. Sei einmal Verjährung eingetreten, könne das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nicht mehr aufleben, auch nicht durch nach außen erkennbare Amtshandlungen.

Die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben werde bestritten. Bis 2006 könne nicht nachgewiesen werden, dass Hinterziehungen stattgefunden hätten, und fände sich im Rahmen des vom Finanzamt durchgeführten Verfahrens (Vorprüfung 2006) kein

Hinweis auf eine Hinterziehung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.2.2002, 99/15/0078, 0079, 0158) wäre dies jedoch im Wiederaufnahmebescheid darzutun gewesen.

Die Feststellungsergebnisse der Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG würden beim zuständigen Finanzamt angefochten werden, fußten sie doch vornehmlich auf der Aussage eines in Haft befindlichen Geschäftsführers, dessen dringliches Ziel es gewesen sei, aus der Haft entlassen zu werden.

Ferner werde im Feststellungsverfahren auch abzuklären sein, weshalb die Betriebsprüfung im Vorprüfungsverfahren zu gänzlich anderen Ergebnissen (Anerkennung von 35% der Aufwendungen) gekommen sei.

Im Abgabenverfahren bezüglich der Feststellungsbescheide 2001 bis 2009 werde jedenfalls die Anwendung der verlängerten Verjährung für hinterzogene Abgaben bestritten und die Grundlagenbescheide zur Gänze angefochten.

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

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben 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.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Infolge Festsetzung der Einkommensteuer 2001, 2002, 2004 und 2005 mit Bescheiden vom 6. Dezember 2011 in Höhe von € 92.527,05, € 40.976,22, € 23.600,24 und € 20.861,40 anstatt € 89.358,52, € 37.387,01, € 20.564,22 und € 14.673,32 ergeben sich Differenzbeträge in Höhe von € 3.168,53, € 3.589,21, € 3.036,02 und € 6.188,08, für welche gemäß § 205 BAO Anspruchszinsen in Höhe von € 403,99, € 465,43, € 484,93 und € 984,26 festzusetzen waren.

Abgesehen davon, dass aufgrund der aktenkundigen Feststellungen im Rahmen der durchgeführten Außenprüfungen entgegen dem Vorbringen der Bw sehr wohl von der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auszugehen ist und zudem nach § 209 Abs. 1 letzter Satz BAO auch Verfolgungshandlungen gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG als verjährungsverlängernde Amtshandlungen gelten, ist der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund einer Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides infolge des behaupteten Eintrittes der Bemessungsverjährung zu entgegnen, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind.

Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammapgabenbescheid 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, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Jänner 2013