



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. März 2008 betreffend Anspruchszinsen ([§ 205 BAO](#)) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Berufungswerbers (=Bw.) für das Jahr 2005 wurde vom Finanzamt ein Verlustabzug in Höhe von € 14.275,42 gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 erklärungsgemäß als Sonderausgabe berücksichtigt (Einkommensteuerbescheid vom 27. März 2007, Einkommensteuergutschrift: € 4.924,29).

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom **4. März 2008** hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid 2005 und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid.

Mit gleichem Datum wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, der nachstehende Begründung enthält:

"Der Verlustvortrag für 2005 beträgt nur € 4.888,37, da der Verlust aus dem Jahr 2002 mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen wurde und im Jahr 2004 bereits € 47.921,58 ausgeglichen wurden."

Dies hatte zur Folge, dass sich die Einkommensteuergutschrift des Erstbescheides auf € 3.357,02 verminderte (Abgabennachforderung daher € 1.567,21).

Mit einem weiteren Bescheid vom **4. März 2008** wurden Anspruchszinsen 2005 gemäß [§ 205 BAO](#) in Höhe von 112,05 Euro festgesetzt.

Der Bw. brachte mit Eingabe vom 4. April 2008 Berufung gegen den Aufhebungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und den nunmehr neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. März 2008 sowie den in diesem Verfahren angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 ein.

Der Bw. brachte ua. vor, dass die Abgabenbehörde ignoriert habe, dass mit Beschluss des Bezirksgerichtes XY das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bw. eröffnet worden sei. Dieses Verfahren sei mit rechtskräftig bestätigtem Zahlungsplan vom 31. Mai 2007 beendet worden wäre. Der Bw. habe eine Barquote von 5% mittels Einmalzahlung bezahlt, sodass "sämtliche Forderungen bis zur Konkursöffnung anteilig erloschen seien. Nach einhelliger Auffassung (zB Bertl/Klug in Petsch/Bertl/Reckenzaun/Isola, Praxishandbuch Konkursabwicklung, S 73) habe das diesbezüglich maßgebliche Insolvenzrecht (§ 193 Abs. 1 iVm [§ 156 Abs. 1 KO](#)) Vorrang, sodass eine quotenmäßige Abänderung denkbar wäre.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 7. Mai 2010 wies das Finanzamt die Berufungen gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2005 sowie gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen 2005 als unbegründet ab.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde schließlich ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlageantrag vom 2. Juni 2010 betreffend Anspruchszinsen wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass in der Berufungsvorentscheidung die "insolvenzrechtliche Dimension der Angelegenheit vollkommen unbeachtet" geblieben sei. Das Finanzamt ignoriere beharrlich, dass der Bw. mit Zahlungsplan vom 31. Mai 2007, wonach eine Barquote von 5% zu bezahlen gewesen war, entschuldet worden sei. Die angefochtenen Bescheide würden das Jahr 2005 und daher Zeiträume betreffen, die vor Konkursöffnung (4. Jänner 2007) gelegen seien, sodass nur mehr eine quotenmäßige Festsetzung erfolgen hätte dürfen.

Hinzu käme dass dem Bw. eine Abgabenforderung vorgeschrieben wurde, obgleich sich aus den Vorjahren Guthaben ableiten hätten lassen, die niemals ausgeschüttet wurden. Der Bw. habe daher sogar noch ein entsprechendes Guthaben, das ausgeschüttet hätte werden müssen.

Mit Berufungsentscheidung vom 24. Februar 2011, RV/0437-G/10 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufungen gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2005 und den in Folge der Aufhebung erlassenen neuen Sachbescheid vom 4. März 2008 als unbegründet ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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 42 Monaten festzusetzen.

Dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen liegt die Einkommensteuernachforderung auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 4. März 2008 zu Grunde. Der Bw. bekämpft die Anspruchszinsen damit, dass sowohl die Abgabennachforderung als auch die Anspruchszinsen infolge eines abgeschlossenen Schuldenregulierungsverfahrens nicht mehr bzw. maximal in Höhe der Quote von 5% festgesetzt werden hätte dürfen.

In der Berufung wurde weder argumentiert, dass der die Anspruchszinsen auslösende Einkommensteuerbescheid 2005 **nicht rechtswirksam** sei, noch dass die Höhe der

Anspruchszinsen **nicht korrekt** berechnet wäre. Es steht daher dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid kein formalrechtliches Hindernis entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Stammabgabenbescheides - im gegenständlichen Verfahren des Einkommensteuerbescheides 2005 - ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Anspruchszinsen setzen **nicht** die materielle, sondern nur die **formelle** Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig wäre.

Aus der Konzeption des [§ 205 BAO](#) folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies bedeutet, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen wird.

Es erfolgt jedoch keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide (vgl.Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des [§ 205 BAO](#) zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Im vorliegenden Fall kommt noch hinzu, dass der angefochtene Stammabgabenbescheid mit Berufungsentscheidung vom 24. Februar 2011, RV/0437-G/10 rechtskräftig bestätigt wurde.

Somit steht fest, dass die strittigen Anspruchszinsen dem Grunde nach zu Recht festgesetzt wurden.

Im Folgenden wird dargelegt, dass auch die Festsetzung im Ausmaß von 100% des Abgabenanspruchs zu Recht besteht.

Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist nach [§ 4 Abs. 4 BAO](#) ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Der Abgabenanspruch entsteht nicht erst mit Erlassung des Abgabenbescheides, sondern ex lege mit der Verwirklichung eines vom Gesetz als relevant erklärten Sachverhaltes. Grund der Abgabenschuld ist daher ein bestimmtes, in der Vergangenheit liegendes reales Geschehen, das allerdings zur Durchsetzung des damit entstandenen Abgabenanspruches in der Regel der Feststellung einer konkreten Verwirklichung in einem Abgabenbescheid bedarf (OGH 21.11.1991, [14 Os 127/90](#)).

Nach [§ 4 BAO](#) entsteht der Anspruch regelmäßig, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Die Zahlungsverpflichtung hinsichtlich Einkommensteuer tritt üblicherweise erst mit der bescheidmäßigen Festsetzung ein. Diese Zahlungsverpflichtung (=Leistungsgebot) betrifft stets den materiellrechtlichen Abgabenanspruch. Die Prüfung der Frage, ob und in welcher Höhe der Abgabenanspruch im Zeitpunkt der Abgabefestsetzung noch aushaftet bzw. inwieweit er bereits durch Zahlungen befriedigt wurde (zum Beispiel durch Vorauszahlungen oder durch Verrechnung mit Abgabenvorschriften), erfolgt hingegen nicht im Abgabefestsetzungsverfahren, sondern erst im Abgabeneinhebungsverfahren. Da nur aushaftende Verbindlichkeiten von einem Zwangsausgleich betroffen sein können, entfaltet letztere seine Rechtswirkungen gemäß [§ 156 Konkursordnung](#) auch nur im **Abgabeneinhebungsverfahren**.

Nach VwGH 27.2.1990, [89/13/0085](#) steht ein rechtskräftig bestätigter Zwangsausgleich der bescheidmäßigen Festsetzung des ungetkürzten Abgaben-Leistungsgebotes nicht entgegen.

Obige Ausführungen gelten auch analog für den Privatkonkurs. Dies ergibt sich ua. auch daraus, dass gemäß [§ 211 Abs. 1 Konkursordnung](#) in der Fassung der Konkursordnungs-Novelle 1993, BGBl. 1993/974, das Gericht auf Antrag das Abschöpfungsverfahren vorzeitig einzustellen hat, wenn der Schuldner eine seiner Obliegenheiten verletzt und dadurch die Befriedigung der Konkursgläubiger beeinträchtigt (Z 2). Gerät der Schuldner auch nur mit einer einzigen Zahlungsverpflichtung in Verzug, so kommt eine Restschuldbefreiung nicht in Betracht. Mit dem rechtskräftigen Widerruf werden die Wirkungen der Restschuldbefreiung gemäß [§ 211 Abs. 5 KO](#) hinfällig und die Rechte der Konkursgläubiger leben wieder neu auf (Hübner, Privatkonkurs, Rechtsgrundlagen - Verfahrenspraxis, Seiten 104, 106, 1995). Ein nach rechtskräftiger Bestätigung eines angenommenen Zahlungsplanes aufgehobenes Schuldenregulierungsverfahren steht sohin auch nicht der bescheidmäßigen Festsetzung des ungetkürzten Abgaben-Leistungsgebotes entgegen. Es war daher der volle Betrag der Anspruchszinsen vorzuschreiben (siehe UFS vom 3.3.2006, RV/0350-I/04).

Zur Ausführung von Guthaben aus der Vergangenheit, die niemals ausbezahlt worden seien, wird bemerkt, dass auch diese Frage nicht Gegenstand eines Abgabefestsetzungsverfahrens sein kann. Diesbezüglich wir auf das Instrument des Abrechnungsbescheides gemäß [§ 216 BAO](#) verwiesen.

Auf Grund der dargelegten Rechtslage war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Graz, am 6. Oktober 2011