



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., A., S. 5, vertreten durch Henrike Passer, Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater, 6020 Innsbruck, Speckbacherstrasse 35a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003, Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003, Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2005, Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre sowie Anspruchszinsen 2002 und 2003 entschieden:

- I) Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 vom 17. Jänner 2006 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird mit 0,00 € festgesetzt.
- II) Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 vom 17. Jänner 2006 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird mit 0,00 € festgesetzt.
- III) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 vom 17. Jänner 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.
- IV) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2005 vom 25. November 2005 wird Folge gegeben. Die Umsatzsteuer wird mit 0,00 € festgesetzt.
- V) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre vom 17. Jänner 2006 wird als gegenstandslos erklärt.

IV) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 und 2003 vom 17. Jänner 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Gesellschafter (49 %) der Firma M. GmbH, seine Ehegattin, I.H., handelsrechtliche Geschäftsführerin und Gesellschafterin (51 %).

In der Lizenzvereinbarung vom 1. Dezember 1980, abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin als Lizenzgeber und der Firma M. GmbH, W., als Lizenznehmerin wurde unter Punkt IV. vereinbart: *"Die Lizenznehmerin hat bis zum 31. Dezember eines jeden Jahres den Lizenzgebern einen Bericht über die während des vorliegenden Jahres verkauften Lizenzgegenstände zu übermitteln. Gleichzeitig mit dem Bericht sind die Lizenzgebühren für die im Bericht angeführten Lizenzgegenstände zu bezahlen."* Unter Punkt V. der Vereinbarung ist angeführt, dass die Hälfte der Lizenzzahlungen an den Bw., die andere Hälfte an seine Gattin zu erfolgen haben. Gezeichnet wurde diese Vereinbarung für die Lizenznehmerin von der Gattin des Bw., für die Lizenzgeber vom Bw. und seiner Ehefrau.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 wurde unter Punkt b) "Sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung", lit aa) Folgendes angeführt: „Lizenzeinkünfte Fa. „MI.“, im Jahr 2002: 331.605,90 €, abzüglich Lizenzverzicht von 60 % (-198.963,54 €), ergibt steuerpflichtige Lizenzeinkünfte von 132.642,36 €. In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2002 wurde basierend auf Lizenzeinnahmen in Höhe von 132.642,36 € eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 39.892,65 € ermittelt.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 wurde unter Punkt b) "Sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung", lit aa) Folgendes angeführt: Lizenzeinkünfte Fa. „MI.“ im Jahr 2003: 325.782,18 €, abzüglich Lizenzverzicht (-290.208,84 €), ergibt steuerpflichtige Lizenzeinkünfte von 35.573,34 €. In der Beilage zur berichtigten Umsatzsteuererklärung 2003 wurde basierend auf Lizenzeinnahmen in Höhe von 35.573,34 € eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 204,06 € ermittelt.

Weiters wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. am 4. Mai 2004 ein mit *"Vereinbarung betreffend Lizenzzahlungen für das Wirtschaftsjahr 2001/2002"*, „abgeschlossen zwischen der Firma M. GmbH und dem Bw. sowie seiner Gattin“ betiteltes Fax mit folgendem Inhalt übermittelt: *"Es wird vereinbart, dass die Lizenzgeber für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 auf*

*60 % der Lizenzgebühren – wie bereits im Herbst 2002 mündlich vereinbart – verzichten, I, den 31. Jänner 2003“.*

Mit Fax vom 4. Mai 2005 wurde von der Fa. „MI.“ GmbH die „*Vereinbarung betreffend Lizenzzahlungen für das Wirtschaftsjahr 2002/2003*“, abgeschlossen zwischen der Firma M. GmbH und dem Bw. sowie seiner Gattin, übermittelt. Diese Vereinbarung hat den folgenden Inhalt: „*Es wird vereinbart, dass die Lizenzgeber für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 auf 90 % der Lizenzgebühren – wie bereits im Herbst 2003 mündlich vereinbart – verzichten, I, den 28. November 2003*“.

Auch wurde im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung eine vom Bw. mit Datum 12. Dezember 2003 ausgestellte Gutschrift über 348.250,61 € an die Fa. M. GmbH in Kopie vorgelegt, welche lautet: „*Auf Grund meiner Verzichtserklärung vom 28.11.2003 erteile ich für das Jahr 2003 eine Gutschrift für die Lizenzgebühren in Höhe von € 290.208,84 zuz. 20 % USt € 58.041,77.*“

Mit Bescheiden vom 19. Mai 2004 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer 2002 und der Einkommensteuer 2002. Mit Bescheid vom 14. Juni 2004 wurde die Umsatzsteuer 2003 erklärungsgemäß festgesetzt.

In der Folge fand eine Außenprüfung statt, deren Gegenstand die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2003 war. Im Rahmen dieser Prüfung wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. ein mit 10. Mai 2005 datierter, und mit "Ergänzung Umsatzsteuer 2003 – Anfragebeantwortung vom 21.04.2005" betitelter Schriftsatz eingebbracht. In diesem wurde ausgeführt, dass der Bw. und seine Gattin am 28.11.2003 mit der Firma „MI.“ GmbH eine Vereinbarung getroffen hätten, bis auf 10 % auf alle Lizenzgebühren im Jahr 2003 rückwirkend zu verzichten. Auf Grund von Bankverbindungen mit der RZB und einer Besprechung mit dem Wirtschaftsprüfer im Jänner 2004 seien der Bw. und seine Gattin aufgefordert worden, auf 100 % der Lizenzgebühren zu verzichten. Es habe darüber einige Besprechungen gegeben, bis dann letztlich an der ursprünglichen Vereinbarung (Verzicht auf 90 % der Lizenzgebühren) festgehalten worden sei. In den Zeitraum dieser Besprechungen sei auch die Ausfertigung des Schreibens vom 20.01.2004 gefallen, d.h. dass eigentlich davon ausgegangen worden sei, dass die beiden Lizenzberechtigten den Forderungen der Bank und des Wirtschaftsprüfers nachkommen würden. Für das Jahr 2003 gäbe es keine berichtigten Rechnungen, sondern nur eine Gutschrift über netto 290.208,84 € von jedem Lizenzberechtigten, die in Fotokopie beiliege. Die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen seien für 2003 deshalb abgegeben worden, weil bis zur Vereinbarung bzw. Gutschrift der Lizenzgebühren der Anspruch auf die monatlichen Lizenzgebühren bestanden hätte und die Lizenzgebühren auch den Lizenzberechtigten auf

ihren Verrechnungskonten bei der Firma „MI.“ GmbH gutgeschrieben worden seien, d.h. darüber verfügt werden konnte.

In einer weiteren mit 20. Dezember 2005 datierten Stellungnahme der steuerlichen Vertretung wurde nochmals auf die Bestimmung in Punkt IV. der Lizenzvereinbarung vom 1. Dezember 1980 Bezug genommen, wonach die Lizenznehmerin den Lizenzgebern bis zum 31. Dezember eines jeden Jahres einen Bericht über die während des vorliegenden Jahres verkauften Lizenzgegenstände zu übermitteln und gleichzeitig die Lizenzgebühren für die im Bericht angeführten Lizenzgegenstände zu bezahlen habe. Daraus sei der Schluss zu ziehen, dass die Fälligkeit der Lizenzgebühren und demzufolge auch deren Entnahme erst zu Beginn des darauf folgenden Jahres beginnen können. Das Verbuchen der monatlichen Lizenzgebühren seitens der Lizenznehmerin sei nur deshalb erfolgt, damit die periodenmäßige Verrechnung stimme. Die Voraussetzung für die Aufrechnung einer Forderung, d.h. im konkreten Fall die Kompensation der so genannten "Lizenzgebührentugschriften" mit Zahlungen für die Lizenzgeber seitens der Lizenznehmerin sei die zivilrechtliche Wirksamkeit und die sei laut Lizenzvereinbarung erst zu Beginn des jeweils folgenden Kalenderjahres erfolgt. Der buchungstechnische Vorgang allein sei nicht maßgeblich. Dies habe unter anderem damit zu tun, dass während des Jahres zwangsläufig immer wieder Umsatzkorrekturen durchgeführt werden müssten bzw. Umsatzausfälle eintreten würden, die den Lizenzanspruch beeinflussten, d.h., dass der endgültige Anspruch erst zum Jahresende vorliegen könnte.

Da die Vereinbarungen betreffend Lizenzverzicht für die Jahre 2002 und 2003 den jeweiligen mündlichen Verzicht im Herbst des entsprechenden Jahres zum Inhalt hätten, sei der Lizenzverzicht einige Monate vor dem zivilrechtlichen Anspruch und natürlich auch vor der Möglichkeit der tatsächlichen Entnahme gemäß Lizenzvereinbarung aus dem Jahr 1980 erfolgt. Würde man der Meinung der Betriebsprüfung Glauben schenken, dann wäre bestenfalls nur der Betrag als mögliche Entnahme zu beurteilen, der durch die Kompensation von Zahlungsverpflichtungen mit Lizenzansprüchen der beiden Lizenzgeber aufgerechnet worden sei. Dies seien aber wesentlich geringere Beträge als die Lizenzgebührenansprüche. Zudem seien die Lizenzverzichtsbeträge immer rechtzeitig mit Ende des Wirtschaftsjahres, d.h. einen Monat vor dem zivilrechtlichen und laut Lizenzvereinbarung aus dem Jahr 1980 normierten Anspruch, verbucht worden.

Sollte die Betriebsprüfung jedoch wirklich die rechtsirrige Meinung verfolgen und die vermeintlichen Entnahmen der Besteuerung unterziehen, dann sei darauf hingewiesen, dass der Ausgleich der negativen Gesellschafterverrechnungskonten aus dem Patentverkaufserlös im Jahr 2005 "negative Einkünfte" darstellten, weil sie durch Mehrentnahmen von nicht

erworbenen Lizenzansprüchen entstanden seien, d.h. als Rückzahlung von Einkünften zu beurteilen seien. Auf Grund der obigen Darlegungen würde die Meinung vertreten, dass der Lizenzverzicht rechtzeitig erfolgt sei und daher die Lizenzverzichtsbeträge nicht besteuert werden könnten.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. Jänner 2006 wurden betreffend Lizenzeinnahmen (Tz 1) und Verkauf der Patentrechte (Tz 3) im Wesentlichen die folgenden Feststellungen getroffen:

#### Tz. 1 Lizenzeinnahmen

Die vertraglich vereinbarten Lizenzgebühren würden von der Fa. „MI.“ GmbH monatlich ermittelt und mit dem Hälftenanteil incl. 20 % USt auf dem Verrechnungskonto des betreffenden Gesellschafters (Gesellschafter der gegenständlichen Gesellschaft sind der Bw. und seine Gattin) verbucht. Die Gesellschafter erstellten monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen und entrichteten die Umsatzsteuer. Die Fa. „MI.“ bilanziere zum 30.11. des Wirtschaftsjahres. Zum jeweiligen Bilanzstichtag würden nachträglich auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter die während des Jahres gebuchten Lizenzgebühren storniert und zwar im Wirtschaftsjahr 2001/2002 (Bilanzstichtag: 30.11.2002) mit 60 % und im Wirtschaftsjahr 2002/2003 (Bilanzstichtag: 30.11.2003) mit 100 %. Beide Gesellschafter kürzten bei Erstellung der Umsatz- und der Einkommensteuererklärung die Lizenzeinnahmen bzw. Lizenzinkünfte um 60 % im Kalenderjahr 2002 sowie um 90 % im Kalenderjahr 2003 mit dem Hinweis auf die schriftlichen Verzichtserklärungen vom 31. Jänner 2003 und 28. November 2003.

Im Zuge der Prüfung sei bekannt gegeben worden, dass die Gesellschafter vom Wirtschaftsprüfer der Gesellschaft aufgefordert worden seien, auf Grund von Liquiditätsengpässen dieser Gesellschaft rückwirkend auf die ihnen zustehenden Lizenzgebühren zu verzichten, andernfalls der Bestätigungsvermerk nicht erteilt worden wäre. Die steuerliche Vertretung des Bw. habe dazu bekannt gegeben, dass die Fa. „MI.“ zahlungsunfähig gewesen sei bzw. dass die Entrichtung der Lizenzgebühren weitere Kreditaufnahmen erfordert hätte. Die nachgereichte Stellungnahme vom 20. Dezember 2005 habe jedoch trotz Ankündigung weder Ausführungen zur behaupteten Zahlungsunfähigkeit noch eine Stellungnahme des Wirtschaftsprüfers enthalten.

Bei der gegenständlichen Prüfung sei strittig gewesen, ob auf Grund der erfolgten Verbuchung der Lizenzgebühren auf den entsprechenden Gesellschafterverrechnungskonten von einem Zufluss der gesamten, also auch in den Prüfungsjahren nicht ausbezahlten Lizenzgebühren auszugehen sei oder ob durch die aus behaupteten liquiditätsmäßigen Überlegungen

unterbliebene Auszahlung sowie durch die im Zuge der Bilanzierung erfolgte Ausbuchung von keinem Zufluss auszugehen sei.

Rechtlich sei dazu auszuführen, dass ein Betrag dem Abgabepflichtigen gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen sei, wenn dieser über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei auch die Fälligkeit nicht maßgeblich. Aus der Sicht der Betriebsprüfung sei daher ein Zufluss selbst dann anzunehmen, wenn sich die Gesellschaft die zur Zahlung an die Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können. Unter dem Gesichtspunkt steuerrechtlicher Beurteilung des Verhältnisses zwischen nahen Angehörigen, dem das zwischen beherrschenden Gesellschaftern einer GmbH und dieser gleichzuhalten sei, sei es den Finanzbehörden nicht verwehrt, der Gesellschaft die Aufnahme von Krediten zuzumuten, also der steuerlichen Beurteilung einen Sachverhalt zu unterstellen, wie er unter Fremden üblicherweise vorliegen würde.

### Tz 3 Verkauf der Patentrechte

Mit Rechnung vom 15. März 2005 hätten der Bw. und dessen Gattin die Patentrechte an die Fa. „MI.“ GmbH mit Wirksamkeit 1.1.2005 verkauft. Der Kaufpreis habe laut Rechnung 2.200.000,00 € betragen, Umsatzsteuer sei nicht ausgewiesen worden. Entgegen anderslautenden Ausführungen des Steuerberaters sei letztendlich bei der Schlussbesprechung am 25.11.2005 die Umsatzsteuerpflicht nicht in Abrede gestellt worden. Es sei jedoch vom steuerlichen Vertreter nachdrücklich darauf hingewiesen worden, dass es sich bei dem in der Rechnung ausgewiesenen Kaufpreis um den Nettobetrag handle und daher die Umsatzsteuervorschreibung im Nachschauzeitraum März 2005 mit dem Hälftenanteil von 440.000,00 €, das seien 220.000,00 €, festzusetzen sei.

In der Folge wurde mit Bescheid vom 25. November 2005 die Umsatzsteuer für März 2005 mit 215.972,02 € festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, mit Rechnung vom 15. März 2005 seien die Patentrechte an die Fa. „MI.“ GmbH veräußert worden. Der auf den Bw. entfallende Hälftenanteil in Höhe von 1.100.000,00 € sei mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auf Pkt. 1 des Protokolles zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 25. November 2005 werde hingewiesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen und mit 27. Dezember 2005 datierten Berufung beantragte der Bw. die Aufhebung des Umsatzsteuerfestsetzungsbeschides für März 2005. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes auf den Verkauf der dem Privatvermögen des Bw. zuzuordnenden Patente nicht zutreffen, weshalb

auch keine Umsatzsteuerpflicht ausgelöst worden sei. Gemäß § 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, der Umsatzsteuer. Unternehmer könne jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, das nachhaltig und selbständig gegen Entgelt Leistungen erbringe und nach außen hin in Erscheinung trete. Verkäufe von Privatvermögen erfüllten das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgten und es an einem inneren Zusammenhang fehle. Der Verkauf von Patenten sei nur einmal und zwar am 15. März 2005 erfolgt.

Mit Bescheiden vom 17. Jänner 2006 wurden die Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2002 und 2003 sowie das Einkommensteuerverfahren 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende neue Sachbescheide erlassen. Auch der mit selben Datum erstmalig erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 berücksichtigte die Prüfungsfeststellungen. Weiters ergingen am 17. Jänner 2006 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 und 2003 sowie ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2006 und die Folgejahre.

In der gegen die obig angeführten Bescheide erhobenen, mit 9. Februar 2006 datierten Berufung beantragte der Bw. die Aufhebung der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003, die Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 und 2003 sowie die Änderung des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für 2006 und die Folgejahre insofern, als die Lizenzinkünfte außer Acht zu lassen seien. In der Begründung wurde der Inhalt der Stellungnahme vom 20. Dezember 2005 nochmals wiedergegeben (siehe dazu oben) und ergänzend Folgendes ausgeführt:

*"Laut Vereinbarung zur Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung 2002 und 2003, die den oben angeführten Bescheiden zu Grunde liegt, wurde in Punkt 2) festgelegt, eine Stellungnahme zum nachträglichen Forderungsverzicht betreffend Lizenzgebühren bis zum 20.12.2005 abzuwarten, wobei die Betriebsprüfung die Würdigung dieser Stellungnahme im Zuge des Prüfungsberichtes darlegen werde. Die Stellungnahme wurde auch vereinbarungsgemäß am 20.12.2006 beim Finanzamt eingereicht. Eigenartigerweise wurde im Betriebsprüfungsbericht auf den Inhalt der Stellungnahme nicht eingegangen, sondern nur darauf hingewiesen, dass der Steuerberater nicht wie besprochen eine Stellungnahme vom Wirtschaftsprüfer beigebracht hätte und noch dazu nicht auf die behauptete Zahlungsunfähigkeit der Firma eingegangen wäre. Der Inhalt der Stellungnahme vom 20. 12. 2005 wurde mit dem Wirtschaftsprüfer abgesprochen und die anlässlich der Schlussbesprechung erwähnte Zahlungsunfähigkeit war ein Punkt von vielen Argumenten. Das alles hat aber nichts mit der Tatsache zu tun, dass es dem Steuerberater doch hoffentlich frei steht, in einer Stellungnahme die Argumente zu bringen, die für den Steuerfall relevant sind und nicht diejenigen, die der Betriebsprüfer erwartet.*

*Die Darlegung der steuerlichen Feststellungen in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes betreffend Lizenzgebühren gehen völlig am Steuerfall vorbei und sind m.E. rechtsirrig. Man wollte hier einfach ein schönes Betriebsprüfungsergebnis erreichen und dafür war jedes Argument willkommen.*

*Was den EST-Vorauszahlungsbescheid 2006 anlangt, so ist es sehr ärgerlich und nahezu eine Zumutung für den Steuerpflichtigen, sich eine EST-Festsetzung unter Miteinbeziehung der Lizenzinkünfte gefallen zu lassen, obwohl der Verkauf der gesamten Patente Gegenstand der Betriebsprüfung war, d.h. der große Betrag der Lizenzinkünfte nicht mehr in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen werden durften. Es wird auch hier das Finanzamt aufgefordert, die Vorauszahlungen 2006 und Folgejahre unter Außerachtlassung der Lizenzinkünfte zu berichtigen.“*

Mit Schreiben vom 3. August 2006 wurde unter Bezugnahme auf die diesbezüglich noch unerledigte Berufung ein Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 und die Folgejahre von derzeit 149.686,98 € auf 27.174,00 € gestellt. Zur Begründung wurde ausgeführt, da der Bw. im Jahr 2005 sämtliche Patente an die Fa. „MI.“ GmbH verkauft habe, verringere sich, ungeachtet der Berufungserledigung, die Einkommensteurbemessungsgrundlage 2006 um die Lizenzinkünfte. Daraus ergäbe sich für 2006 und die Folgejahre, wie aus der beiliegenden Berechnung zu entnehmen sei, eine Einkommensteuerbelastung von 27.174,00 €.

In der Folge wurde seitens des Finanzamtes am 9. August 2006 in Entsprechung des Herabsetzungsantrages vom 3. August 2006 ein Bescheid erlassen, mit dem dem Begehren des Bw. auf Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre auf 27.174,00 € entsprochen wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2006 wurden die Berufungen gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2005 abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Verzichtsvereinbarungen der Gesellschafter der „MI.“ GmbH (Gesellschafter sind der Bw. und dessen Gattin) auf Auszahlung der Lizenzgebühren nur aus Sicht der Alleineigentümer dieser Gesellschaft zu erklären sei, zumal ein fremder Lizenzgeber nach allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrung sicher nicht endgültig verzichtet hätte. Auch wäre ein Zufließen der Einnahmen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditwege hätte beschaffen können. Lediglich, wenn der Schuldner zahlungsunfähig (insolvent) wäre, würde die Gutschrift allein keinen Zufluss begründen. Da eine Zahlungsunfähigkeit der Fa. „MI.“ GmbH nicht zu erkennen sei, sei durch den Steuerberater eine diesbezügliche fundierte Stellungnahme in Aussicht gestellt worden, welche jedoch nicht beigebracht worden sei. Konnten aber die beiden Gesellschafter über ihre Lizenzennahmen unbeschränkt verfügen, worauf im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 10. Mai 2005 dezidiert hingewiesen worden sei, sei jedenfalls von einem Zufluss auszugehen, auch wenn eine Auszahlung der Lizenzgebühren im Interesse der Gesellschaft unterjährig unterblieben sei und im Nachhinein die Gesellschafter auf 60 % bzw. 100 %, später reduziert auf 90 %, der verbuchten Forderungen verzichtet und deren Ausbuchung veranlasst hätten.

Hinsichtlich des Verkaufes der Patentrechte sei anzumerken, dass der Bw. und seine Gattin seit der vertraglichen Einräumung von Patentrechten gegen Zahlung von Lizenzgebühren im Jahr 1980 nachhaltig unternehmerisch tätig gewesen sein. In der Rechnung betreffend den Verkauf der Patentrechte seien der Bw. und dessen Gattin nach außen hin als GesbR in Erscheinung getreten. Es bedürfe daher keiner weiteren Erhebungen über die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft, weshalb der Veräußerungserlös dem Normalsteuersatz zu unterziehen gewesen sei.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 und 2003 wurde keine Berufungsentscheidung erlassen.

Mit dem am 6. Dezember 2006 beim zuständigen Finanzamt eingebrachten Schreiben beantragte der Bw. die Vorlage folgender Berufungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 vom 17. Jänner 2006, Berufung gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2005 vom 25. November 2005, Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 und 2003 vom 17. Jänner 2006 sowie die Berufung betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre vom 17. Jänner 2006.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

I) Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2005

Hinsichtlich der obig angeführten Bescheide ist der Zufluss von Lizenzgebühren strittig sowie die Frage, ob der Erlös aus dem Verkauf von Patenten der Umsatzsteuer zu unterziehen ist.

Vor einer materiellen Behandlung der Berufungen ist zu prüfen, ob die gegenständlichen Bescheide überhaupt rechtswirksam erlassen wurden. Dazu bedarf es der Klärung der Frage, ob der Bw. oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) die Lizenzeinnahmen vereinnahmt hat bzw. ob dem Bw. oder einer GesbR Unternehmereigenschaft zukommt.

Eine GesbR ist eine gemäß § 1175 ABGB zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung, der der Gesetzgeber abgabenrechtlich auf einzelnen Steuerrechtsgebieten Steuerrechtssubjektivität zuerkannt hat. So bestimmt § 191 Abs. 1 lit. c BAO, dass Feststellungsbescheide während des Bestandes nicht rechtsfähiger Personenzusammenschlüsse(-gesellschaften) an diese zu richten sind. Im

Umsatzsteuerverfahren ist eine GesbR, sofern sie als Außengesellschaft auftritt und selbständig Leistungen erbringt, Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 22).

Die GesbR kommt durch Vertrag zustande, wobei für den Vertragsabschluss keine Formvorschriften bestehen, sodass auch eine stillschweigende Übereinkunft, eine gemeinsame Sache oder ein gemeinsames Recht gemeinsam wirtschaftlich zu nutzen, als ausreichend für deren Entstehen angesehen wird.

Der Bw. und seine Gattin haben als Inhaber verschiedener Patente mit Lizenzvereinbarung vom 1. Dezember 1980 der Fa. M. GmbH an diesen Patenten Lizenzrechte erteilt. Durch diesen Vertragsabschluss haben der Bw. und seine Gattin aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nach außen hin schlüssig zu erkennen gegeben, dass sie die innehabenden Patentrechte gemeinsam wirtschaftlich nutzen wollen, sodass der Bestand einer GesbR zu bejahen ist.

Als unstrittig zwischen den Parteien ist anzusehen, dass die im Rahmen der GesbR erzielten Einkünfte aus der Einräumung von Lizenzrechten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Diese Auffassung wird vom Unabhängigen Finanzsenat deshalb geteilt, weil sich die Tätigkeit der GesbR auf die bloße Gebrauchsüberlassung der Lizenzen beschränkt und somit den Rahmen der Vermögensverwaltung nicht überschreitet (siehe dazu z.B. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 28 Tz 68; UFS 03.04.2007, RV/2038-W/05).

§ 188 Abs. 1 lit d BAO sieht nun eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer GesbR aus Vermietung und Verpachtung expressis verbis nur bei unbeweglichem Vermögen vor. Daraus ist zu schließen, dass bei der Einräumung von Lizenzrechten die Erlassung eines Feststellungsbescheides zu unterbleiben hat. Somit ist die Zuordnung der Lizenzeinkünfte an die Gesellschafter der GesbR unmittelbar in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden ohne vorherige Erlassung von Feststellungsbescheiden rechtsrichtig erfolgt.

Umsatzsteuerlich führt die Annahme des Bestandes einer Außengesellschaft dazu, dass dieser und nicht dem Bw. Unternehmereigenschaft zukommt. Folglich hätten die bekämpften Umsatzsteuerbescheide als Normadressaten die GesbR und nicht den Bw. ausweisen müssen.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die mit der "Personenumschreibung" getroffene Wahl des Normadressaten wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu

bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (vgl. § 93 Abs. 2 BAO; § 191 Abs. 1 und 2 BAO; VwGH 21.10.1999, 99/15/0121; VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; VwGH 16.5.2002, 96/13/0170).

Unternehmerisch tätig im Sinne des UStG 1994 war die GesbR und nicht der Bw. Somit hätte dem Bw. keine Umsatzsteuer vorgeschrieben werden dürfen. Da auch eine Umdeutung des Bescheidadressaten nicht in Betracht kommt, war der Berufung gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2005 Folge zu geben und die Umsatzsteuer mit 0,00 € festzusetzen. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 waren insofern abzuändern, als die Umsatzsteuer ebenfalls jeweils mit 0,00 € festzusetzen war.

Ertragsteuerlich ist, wie obig ausgeführt wurde, die Zuordnung der Lizenzinkünfte an den Bw. unmittelbar in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden rechtsrichtig erfolgt. Im Folgenden ist daher nunmehr zu klären, ob das Finanzamt auf Grund der erfolgten Verbuchung der Lizenzgebühren auf den Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter von einem Zufluss der gesamten, also auch der in den Berufungsjahren nicht ausbezahlten Lizenzgebühren ausgehen konnte oder ob wegen des 60%igen bzw. 90%igen Verzichts auf die Auszahlung dieser Gebühren von keinem Zufluss auszugehen ist.

An Sachverhalt steht fest, dass der laut Gesellschaftsvertrag vom 13. November 1980 zu 49% an der Fa. M. GmbH beteiligte Bw. und seine zu 51% beteiligte Gattin, die zugleich auch die Geschäftsführerin dieser Gesellschaft ist, als Inhaber verschiedener Patente mit Lizenzvereinbarung vom 1. Dezember 1980 der gegenständlichen Gesellschaft gegen Bezahlung von Lizenzgebühren Lizenzrechte eingeräumt haben. Zahlungstermin für die Lizenzgebühren ist laut Pkt. IV der Vereinbarung der 31. Dezember eines jeden Jahres. Bei nicht zeitgerechter Entrichtung der Lizenzgebühren ist laut Pkt. VIII der Vereinbarung eine Kündigung des Vertrages möglich. Änderungen des Vertrages haben laut Pkt. XI der Vereinbarung schriftlich zu erfolgen.

Als feststehend ist weiters anzusehen, dass die Fa. M. GmbH die vertraglich vereinbarten Lizenzgebühren in den streitgegenständlichen Jahren monatlich ermittelt und mit dem Hälftenanteil incl. 20 % USt auf dem Verrechnungskonto des betreffenden Gesellschafters verbucht hat. Die Gesellschafter haben monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt und die Umsatzsteuer entrichtet. Zum jeweiligen Bilanzstichtag (30.11.2002 bzw. 30.11.2003) hat die Gesellschaft nachträglich auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter die während des Jahres gebuchten Lizenzgebühren storniert und zwar im Wirtschaftsjahr 2001/2002 mit 60 % und im Wirtschaftsjahr 2002/2003 mit 90 %. Im selben Ausmaß haben beide Gesellschafter bei der Erstellung ihrer jeweiligen Umsatz- und der Einkommensteuererklärungen die Lizenzeinnahmen bzw. Lizenzinkünfte gekürzt. Beigebracht wurden zudem schriftliche

Verzichtserklärungen, die am 31. Jänner 2003 für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 sowie am 28. November 2003 für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 erstellt wurden. In diesen Verzichtserklärungen wurde vermerkt, dass die schriftlichen Vereinbarungen auf mündlichen im Herbst 2002 bzw. im Herbst 2003 (also zu den jeweiligen Bilanzstichtagen) zustande gekommenen Vereinbarungen basieren würden.

Rechtlich ist dazu auszuführen, dass eine Einnahme dann als zugeflossen gilt, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Ein obligatorischer Anspruch begründet noch kein Zufließen, daher bewirken auch Gutschriften in den Büchern des Schuldners in der Regel noch kein Zufließen beim Gläubiger. Wird mit der Gutschrift allerdings zum Ausdruck gebracht, dass der Betrag dem Berechtigten jederzeit und tatsächlich zur Verfügung steht (der Berechtigte darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann), so ist der Betrag damit zugeflossen (siehe dazu Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 19 Tz 8 und Tz 20 sowie die dort angeführte Judikatur).

Jeder Umsatz, den die Gesellschaft gegenständlich durch Verwertung der Lizenzrechte erzielt, führt gemäß Pkt. V der Lizenzvereinbarung vom 1. Dezember 1980 sowie der ergänzenden Vereinbarung vom 16. September 1992 unmittelbar zu einem Leistungsanspruch der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft (und zwar in Höhe von 5 % des jeweiligen Umsatzes). Eine Zahlungsverpflichtung entsteht gemäß Pkt. IV der Lizenzvereinbarung vom 1. Dezember 1980 erst mit der Erstellung des Berichtes über die während des vorliegenden Jahres verkauften Lizenzgegenstände, also spätestens mit Ende des Jahres, in dem der jeweilige Umsatz erzielt wurde. D.h., hinsichtlich aller im Jahr 2001 entstandenen Leistungsansprüche bestand spätestens am 31.12.2001 eine Zahlungsverpflichtung, für alle im Jahr 2002 entstandenen Leistungsansprüche entstand eine solche am 31.12.2002 und für alle im Jahr 2003 entstandenen Leistungsansprüche war Zahlungstermin der 31.12.2003.

Demgegenüber umfasst das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft nicht ein Kalenderjahr, sondern jeweils den Zeitraum 1.12. bis 30.11.. Der nach dem Vorbringen des Bw. im Herbst 2002 mündlich vereinbarte Verzicht betrifft demgemäß alle Leistungsansprüche, die während des Zeitraumes 1.12.2001 und 30.11.2002 entstanden sind, während jener im Herbst 2003 vereinbarte Verzicht die während des Zeitraumes 1.12.2002 und 30.11.2003 entstandenen Leistungsansprüche umfasst. Selbst wenn daher der Rechtsauffassung des Bw. gefolgt würde, und von einer rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmöglichkeit und damit von einem Zufluss erst zum jeweiligen Zahlungstermin ausgegangen würde, wäre ein im Herbst 2002 erfolgter Verzicht zumindest für die im Dezember 2001 erzielten Umsätze bzw. ein im Herbst 2003 erfolgter Verzicht für die im Dezember 2002 erzielten Umsätze gemäß § 19 EStG 1988 als eine für die Einkünftezurechnung unmaßgebliche Einkommensverwendung anzusehen.

Zudem gilt ein Verzicht auf einen bereits entstandenen Anspruch als Verfügung über eine Forderung und damit als zugeflossen, wenn der Verzicht aus privaten Gründen erfolgt (Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 19 Tz 30). Private Gründe sind aber gesellschaftlichen Gründen gleichzuhalten, sofern die gesellschaftliche Stellung es, wie gegenständlich (Bw.: Beteiligungsausmaß von 49%, Gattin des Bw.: Beteiligungsausmaß 51% und Geschäftsführerin), ermöglicht, auf bereits entstandene Leistungsansprüche (siehe dazu oben) ab dem Zeitpunkt ihrer Verbuchung auf dem Verrechnungskonto auch zu verfügen. Auch insofern ist bei den Verzichtserklärungen von einer Einkommensverwendung bereits zugeflossener Beträge auszugehen. Ein Zufluss wäre aber zu verneinen, wenn die Gesellschaft nicht zahlungsfähig gewesen wäre. Seitens der steuerlichen Vertretung ist im Rahmen der Betriebsprüfung eine Zahlungsunfähigkeit bzw. ein Liquiditätsengpass der Gesellschaft behauptet worden, bzw. es wurde vorgebracht, dass die vollständige Entrichtung der Lizenzgebühren weitere Kreditaufnahmen erfordert hätte.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. Sie ist gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen. Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlunkönnen voraus.

Demgegenüber ist eine bloße Zahlungsstockung dann anzunehmen, wenn lediglich ein vorübergehender und kurzfristiger Mangel an Zahlungsmitteln besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) behebbar ist (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014 unter Verweis auf OGH vom 29.6.1993, 14 Os 61/93; VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08; Jakom/Baldauf EStG 2009, § 19 Rz 26 - Stichwort "Mehrheitsgesellschafter", zur Zahlungsunfähigkeit vgl. auch Dellinger in Konecny/Schubert, KO § 66 Rz 4 f.).

Als für außenstehende Dritte erkennbare Indizien für eine (permanente) Zahlungsunfähigkeit gelten ua. gehäuft auftretende Versäumungsurteile oder Exekutionsverfahren, vor allem solche wegen kleinerer Beträge, die ein zahlungsfähiger Schuldner in aller Regel schon deswegen rasch zahlt, um das Anlaufen unverhältnismäßig hoher Exekutionskosten zu vermeiden, ebenso Sozialversicherungsrückstände, die sehr schnell zu einer Exekutionsführung aufgrund vollstreckbarer Rückstandsausweise führen; ferner die Nichtzahlung von Löhnen und Gehältern, Wechselproteste bzw. Wechselzahlungsaufträge, gegen die der Schuldner keine Einwendungen erhoben hat (Dellinger in Konecny/Schubert, KO § 66 Rz 64 f.).

Abgesehen davon, dass seitens des Bw. einmal von einer Zahlungsunfähigkeit gesprochen wird und dann wiederum von einem unbeachtlichen Liquiditätsengpass bzw. einer Notwendigkeit einer Kreditaufnahme (siehe dazu auch Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 19 Tz 30), hat der Bw. trotz einer entsprechenden Ankündigung und obwohl in der Berufungsvorentscheidung, die insofern als Vorhalt anzusehen ist, das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit verneint wurde, keine Beweise für das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit erbracht. Es wäre aber am Bw. gelegen, die behauptete Zahlungsunfähigkeit darzulegen und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, dass es der GmbH nicht möglich gewesen wäre bzw. war, sich durch Vermögensumschichtungen alsbald Barmittel zu beschaffen bzw. dass sie mangels Kreditwürdigkeit keine Fremdmittel (Aufnahme eines Überbrückungskredites) aufnehmen hätte können, um eine Auszahlung der gesamten Lizenzgebühren zu finanzieren (vgl. dazu VwGH 29.7.1997, 95/14/0014 unter Verweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, Dellinger in Konecny/Schubert, KO § 66 Rz 41 f.).

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist eine Zahlungsunfähigkeit schon deshalb nicht erkennbar, weil der Jahresgewinn im Geschäftsjahr 1.12.2001 bis 30.11.2002 803.103,04 € beträgt und jener im Geschäftsjahr 1.12.2002 bis 30.11.2003 720.427,85 €. Zudem hat die Gesellschaft in den verfahrensgegenständlichen Jahren jeweils rund 130.000,00 € an die Ehefrau des Bw. als Geschäftsführerbezug und zumindest einen Teil der Lizenzgebühren bezahlt. Weiters hat die Gesellschaft im Jahr 2005 die Patente um 2.200.000,00 € gekauft. Es wird zwar nicht ausgeschlossen, dass in den Berufungsjahren ein (vorübergehender) Liquiditätsengpass bei der Gesellschaft bestanden hat bzw. dass die vollständige Auszahlung der Lizenzgebühren eine Kreditaufnahme erfordert hätte. Anders als bei einer Zahlungsunfähigkeit ist aber ein Zufluss beim Gesellschafter auch im Falle eines vorübergehenden Liquiditätsengpasses der Gesellschaft anzunehmen bzw. dann, wenn sich die Gesellschaft die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg beschaffen hätte können (vgl. VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; 30.12.1993, 93/14/0155; 13.12.1995, 95/13/0246; Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 19 Tz 30).

Zudem teilt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung des Finanzamtes, dass der erst im Zuge der Bilanzierung erfolgte Verzicht des Bw. auf die vollständige Auszahlung der Lizenzgebühren nur aus der Sicht seiner Gesellschafterstellung erklärbar ist. Wäre der Bw. nicht an der Gesellschaft beteiligt gewesen, hätte er sicher nach allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrung von dem ihm in Pkt. VIII der gegenständlichen Lizenzvereinbarung eingeräumten Recht auf Kündigung des Lizenzvertrages bei nicht zeitgerechter Auszahlung der Lizenzgebühren Gebrauch gemacht und die innehabenden Patente einem zahlungskräftigeren Interessenten gegen Entgelt zur Verwertung übertragen.

Gesamthaft ist daher der Verzicht als Einkommensverwendung bzw. als Einlage zu werten und von einem vollständigen Zufluss der Lizenzgebühren in den Streitjahren auszugehen.

## II) Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre

Wie obig dargelegt wurde, hat das Finanzamt am 9. August 2006 einen Bescheid erlassen, mit dem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre dem Begehr des Bw. entsprechend mit 27.174,00 € festgesetzt wurden. Mit Erlassung dieses Bescheides ist der Bescheid vom 17. Jänner 2006, mit dem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre mit 149.686,98 € festgesetzt wurden, nicht mehr im Rechtsbestand.

§ 274 BAO legt nun fest, dass, sofern ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bescheid vom 9. August 2006, mit dem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und die Folgejahre mit 27.174,00 € festgesetzt wurden, dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen hat, war somit die gegenständliche Berufung als gegenstandslos zu erklären (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 273 Tz 12 und Tz 15 sowie § 274 Tz 2).

## III) Anspruchszinsenbescheide 2002 und 2003

Berufung wurde auch gegen die Anspruchszinsenbescheide 2002 und 2003 erhoben.

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, die sich aus den 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.

Bezüglich der Unrichtigkeit der Anspruchszinsenbescheide wurde seitens des Bw. kein gesondertes Vorbringen erstattet. Aus den Berufungsschriften ist jedoch ableitbar, dass die Zinsenbescheide deshalb bekämpft werden, weil sie nach Rechtsmeinung des Bw. Resultat von unrichtigen Einkommensteuerbescheiden sind.

Hierzu ist anzumerken, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind, weshalb sie auch nicht erfolgreich mit der Begründung anfechtbar sind, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 205 Tz 32ff).

Selbst wenn daher die Einwendungen des Bw. gegen die berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide als zutreffend erachtet und diese Bescheide in Stattgabe der Berufung entsprechend abgeändert würden, würde dies nicht zu einer Abänderung der angefochtenen Zinsenbescheide führen. Vielmehr wären weitere Zinsenbescheide zu erlassen, welche dem Umstand der Abänderung der betreffenden Einkommensteuerbescheide durch Festsetzung von Gutschriften Rechnung zu tragen hätten.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. Juni 2010