



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1847-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Groschedl, KR Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der M-GmbH, Wien, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Kolingasse 19, vom 21. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1 vom 30. Juni 2004 über die Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) nach der am 6. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. Juni 2004 wurden die Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer 2002 der Berufungswerberin (Bw.) in einer Höhe von € 1.662,71 festgesetzt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 21. Juli 2004 wird – soweit es die Anspruchszinsen betrifft – ausgeführt, dass die Anspruchszinsen 2002 insoweit zu Unrecht festgesetzt worden seien, als die Mindestkörperschaftsteuer der Firma J-GmbH bei der M-GmbH (der übernehmenden Gesellschaft) nicht berücksichtigt worden sei.

Aufgrund der gleichzeitig eingebrachten Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. September

2004 der Körperschaftsteuerbescheid 2002 geändert und der Abgabenbetrag mit € 63.892,21 statt bisher € 65.626,77 festgesetzt. Dadurch erfolgte zwar eine Abgabengutschrift in Höhe von € 1.734,56, eine Berechnung der Gutschriftszinsen ergab jedoch einen Betrag von € 45,15, der somit unter der Bagatellgrenze blieb.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamt Wien 1/23 vom 28. September 2004 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 2 BAO unter einem Betrag von 50 Euro nicht festzusetzen seien. Eine Bescheiderlassung nach dem für den Beginn des Zinsenlaufes maßgebenden Termin habe daher Zinsen unabhängig von einem Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde zur Folge.

Jede Nachforderung oder Gutschrift löse (gegebenenfalls) einen neuen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liege je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid sei an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheide werde für den Zinsenbescheid nicht vorausgesetzt.

Mit Bescheid vom 30. Juni 2004 sei die Körperschaftsteuer für 2002 mit € 65.626,77 festgesetzt worden. Nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag habe sich eine Nachforderung von € 63.876,81 ergeben. Gemäß § 205 BAO sei daher dieser Differenzbetrag wie im Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 30. Juni 2004 zu verzinsen gewesen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. September 2004 sei die Körperschaftsteuer 2002 auf € 63.892,21 herabgesetzt worden, woraus eine Gutschrift von € 1.734,56 resultierte.

Da Anspruchszinsen nur festgesetzt würden, wenn die Verzinsung mindesten 50 Euro betrage, sei im gegenständlichen Fall kein neuer Zinsenbescheid zu erlassen gewesen. Eine Neuberechnung der Zinsen für die Gutschrift von € 1.734,56 habe für den Zeitraum 1. Oktober 2003 bis 30. Juni 2004 lediglich € 45,15 ergeben. Gutschriftszinsen seien nur insoweit festzusetzen, als keine offenen Zahlungsansprüche für die betreffende Abgabe bestehen, eine Zinsenberechnung sei daher nur bis 30. Juni 2004 erfolgt.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag vom 28. Oktober 2004 führt die Bw. aus, dass gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt werde.

Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2002 der M-GmbH sei seitens des Finanzamtes übersehen worden, die anlässlich der Verschmelzung der J-GmbH übergegangene, anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 1.734,56 zu berücksichtigen. Mit Berufung vom 21. Juli 2004 sei das Finanzamt auf dieses Versehen hingewiesen worden und

die entsprechende Berichtigung des KöST -Bescheides sowie die Neufestsetzung der Anspruchszinsen 2002 beantragt worden.

Der Argumentation der Finanzverwaltung könne nicht gefolgt werden. Der für die Verzinsung der KöST -Nachforderung maßgebende Differenzbetrag könne sich per saldo wohl nur aus der Gegenüberstellung der geleisteten Vorauszahlungen und der korrekt festgesetzten Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 ergeben. Es sei nicht einzusehen, warum ein Fehler der Abgabenbehörde (Unterlassen der aktenkundigen anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer) zu einem Nachteil für die Bw. führen solle.

Von der Abgabenbehörde werde in der Bescheidbegründung die Unerheblichkeit des Verschuldens der Abgabenbehörde an der Notwendigkeit einer neuerlichen Bescheiderlassung angesprochen. Möglicherweise bezieht sich die Abgabenbehörde auf Punkt 4. des Erlasses des BMF vom 19. September 2001 (AÖF 2001/226), wo ausgeführt werde, dass die Ursache für den Zeitpunkt der Erlassung des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides bedeutungslos sei. Nach Ansicht des BMF habe eine Bescheiderlassung nach dem für den Beginn des Zinsenlaufes maßgebenden Termins unabhängig von einem Verschulden des Abgabepflichtigen (z.B. an einer verspäteten Einreichung der Abgabenerklärung) oder der Abgabenbehörde (z.B. bei schuldhafter Verletzung der Entscheidungspflicht) das Anfallen von Zinsen zur Folge. Diese Bestimmung bezieht sich jedoch nur auf den Zeitpunkt der Erlassung des (abgeänderten) Bescheides – sie beziehe sich jedoch nicht auf eine von der Abgabenbehörde verursachte inhaltliche Unrichtigkeit.

Zum selben Ergebnis komme auch Ritz (*Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO, SWK 2001, 27*). *Mögliche Zinsvorteile sollen unabhängig davon ausgeglichen werden, ob ein Verschulden der Abgabenbehörde und/oder des Abgabepflichtigen am Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung vorliegt. Daher ist unerheblich, ob die Abgabenfestsetzung deshalb relativ spät erfolgt, weil eine Abgabenerklärung innerhalb bescheidmäßigt verlängerter Frist oder unter Missachtung der abgelaufenen Erklärungsfrist eingereicht wird. Ebenso ist nicht ausschlaggebend, ob die Abgabenbehörde ihrer Verpflichtung, ohne unnötigen Aufschub (§ 311 Abs. 1 BAO) über die Abgabenerklärung zu entscheiden, nachgekommen ist.*

Daraus könne jedoch kein „Freibrief“ für die Abgabenbehörde abgeleitet werden, unrichtige Anspruchszinsenbescheide zu erlassen. Für die Rechtsrichtigkeit eines Anspruchszinsenbescheides sei natürlich von der materiellen Richtigkeit des zugrunde liegenden Stammabgabenbescheides auszugehen.

Entsprechend den erläuternden Bemerkungen zu § 205 BAO führe die nachträgliche Feststellung der Rechtswidrigkeit (z.B. Im Berufungsverfahren) der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung dazu, dass der zu erlassende

Gutschriftszinsenbescheid die Belastung mit Nachforderungszinsen egalisiere. Auch *Ritz* schließe sich diese Erläuterung des Gesetzgebers an und führe aus, das der Umstand, dass aus verwaltungsökonomischen Gründen in § 205 BAO nicht die Abänderung von Zinsenbescheiden (anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides) vorgesehen sei, für den Abgabepflichtigen nur dann zu keinem Nachteil führe, wenn der Gutschriftszinsenbescheid die ursprüngliche Vorschreibung von Nachforderungen „egalisiere“. Nach 311 BlgNr21.GP, 215, solle sich die aus verwaltungsökonomischen Gründen vorgenommene Konstruktion der Anspruchszinsen als jeweils eine Abgabe nicht zu Lasten des Rechtsschutzes des Abgabepflichtigen auswirken (*Ritz, Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO, SWK 2001, 27*).

Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass die verfahrensrechtliche Abwicklung der Anspruchs- bzw. Gutschriftszinsenbescheide nicht zu einer Belastung des Abgabepflichtigen führen könne. Dies umso weniger, als der zugrunde liegende KöST - Bescheid rechtswidrig gewesen sei und auch erfolgreich bekämpft worden sei.

Es müsse nochmals hervorgehoben werden, dass die Anspruchszinsen für das Jahr 2002 bei ordnungsgemäßer Erst-Veranlagung unter Beachtung der aktenkundigen Sachlage (anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer) € 1.617,56 betragen hätten. Der Unterschiedsbetrag von € 45,15 sei nur durch die fehlerhafte Veranlagung entstanden. Entsprechende der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071 u.a.). Eine Berichtigung des mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behafteten Anspruchszinsenbescheides sei somit auch iSd VwGH Judikatur erforderlich.

Überdies werde auch der erklärte Zweck der Norm – Ausgleich von (möglichen) Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben – durch eine stattgebende Erledigung nicht gefährdet. Die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer iHv € 1.734,55 sei dem Finanzamt bereits seit geraumer Zeit zur Verfügung gestanden – somit sei der Bw. kein wie auch immer gearteter Zinsvorteil entstanden.

Es werde um stattgebende Erledigung ersucht, wobei eine mündliche Verhandlung nicht beantragt wurde.

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 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.

§ 252 Abs. 1 BAO: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 2 BAO: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß. Wie von der Abgabenbehörde erster Instanz richtig ausgeführt löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden („Bindungswirkung“). Daher ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der „Stammabgaben“-Bescheid sei rechtswidrig und es würde bei Stattgabe eine Änderung der Bemessungsgrundlage eintreten.

Zwar kennt die Bundesabgabenordnung als Verfahrensvorschrift Regelungen, wie sie beispielsweise § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO für Stundungszinsen vorsieht, wo es heißt: „Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.“ Eine derartige Regelung ist jedoch vom Gesetzgeber im Zusammenhang mit den Anspruchszinsen nicht normiert worden. Erweist sich (wie hier im Berufungsverfahren) nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungs- und Gutschriftszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung, so egalisiert – nach dem Willen des Gesetzgebers – der Gutschriftzinsen- bzw. Nachforderungsbescheid die Belastung mit Gutschriften- und Nachforderungszinsen. Eine Abänderung von Zinsenbescheiden (anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides) ist im Gesetz nicht vorgesehen.

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, daher geht auch das Verschuldensargument ins Leere, da die Festsetzung von Anspruchszinsen verschuldensunabhängig ist und allein von der zeitlichen Komponente, nämlich wann der Körperschaftsteuerbescheid dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurde und von der Höhe des darin angeführten Nachforderungsbetrages abhängig ist. Entgegen den Ausführungen der Bw. setzen Zinsenbescheide nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus.

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). Weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem Abgabenakt sind Argumente ersichtlich, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2002 nicht rechtswirksam erlassen worden wäre oder dass die Höhe der Anspruchszinsen zum damaligen Zeitpunkt nicht korrekt berechnet worden wäre, sodass dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstehen.

Wenn die Bw. die Ansicht vertritt, dass die verfahrensrechtliche Abwicklung der Anspruchs- bzw. Gutschriftszinsenbescheide nicht zu einer Belastung des Abgabepflichtigen führen könne, ist sie weiters auf die Bestimmung des § 205 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinzuweisen, wonach Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, nicht festzusetzen sind, wobei hier kein Unterschied zwischen Nachforderungszinsen oder Gutschriftszinsen besteht. Selbst nach vollinhaltlicher Stattgabe des Berufungsbegehrens ist es aufgrund der zitierten Bagatellregelung nicht möglich, einen "neuen" Anspruchszinsenbescheid zu erlassen, da der relevante Zinsenbetrag in Höhe von € 45,15 unstrittig den Betrag von € 50,00 nicht erreicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Informativ wird mitgeteilt, dass im Rahmen der Berufungsentscheidung nicht über eine allfällige (einen entsprechenden Antrag der Bw. voraussetzende) Nachsicht oder amtswegige Löschung zu entscheiden war. Wie von der Bw. richtigerweise ausgeführt soll sich – wie aus den Beilagen zur Regierungsvorlage abzuleiten ist – die aus verwaltungsökonomischen Gründen vorgenommene Konstruktion der Anspruchszinsen als jeweils eine Abgabe nicht zu Lasten des Rechtsschutzes des Abgabepflichtigen auswirken.