



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma R-GmbH, vertreten durch Mag. Werner Suppan, Rechtsanwalt, 1160 Wien, Huttengasse 71-75, vom 13. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 15. März 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 bis 2002, sowie über die Berufung vom 14. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Dezember 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 und gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 17. November 2005 entschieden:

- I. Der Berufung vom 14. Dezember 2005 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 17. November 2005, mit dem die Berufung vom 13. April 2005 gegen die Bescheide vom 15. März 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 als unzulässig zurückgewiesen wurde, wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Die Berufung vom 14. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Dezember 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Der Vorlageantrag vom 14. Dezember 2005 betreffend die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 15. März 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden des Finanzamtes Wien 4/5/10 jeweils vom 15. März 2005 wurden die Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin (in weiterer Folge Bw.) für das Jahr 2000 aufgrund einer Nachforderung von € 6.056,70 in einer Höhe von € 843,66, für das Jahr 2001 aufgrund einer Nachforderung von € 15.926,69 in einer Höhe von € 1.454,11 sowie für das Jahr 2002 aufgrund einer Nachforderung von € 17.348,80 in einer Höhe von € 876,81 festgesetzt.

In der gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 fristgerecht eingebrachten Berufung vom 13. April 2005, die sich auch gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002, die Körperschaftsteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002, die Haftungs- und Abgabenbescheide 2000 bis 2003, den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2003 und den Vorauszahlungsbescheid 2005 richtet, wird zu den Anspruchszinsen ausgeführt, dass die angefochtenen Bescheide, soweit sie eine Neufestsetzung oder überhaupt eine Festsetzung umfassen, überhaupt keine Begründung außer dem Hinweis der Umrechnung von ATS auf EUR enthalten würden. Die Verrechnung von Anspruchszinsen sei zu Unrecht erfolgt. Im Wesentlichen stütze sich die belangte Behörde bei der Neufestsetzung der Abgaben auf Schätzungen. Es mangle bereits an der Schätzungsbefugnis. Darüber hinaus sei die vorgenommene Schätzung gesetzwidrig erfolgt.

Es werden zwar umfangreiche Ausführungen zu den Feststellungen der Betriebsprüfung dargelegt, doch beziehen sich die Ausführungen auf die gleichzeitig angefochtenen weiteren Bescheide, ohne auf die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen näher einzugehen. Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben, die Steuern hinsichtlich sämtlicher von den angefochtenen Bescheiden erfassten Zeiträume erklärungsgemäß festzusetzen und damit die bisherigen Bescheide wieder in Rechtsbestand erwachsen zu lassen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 9. November 2005 wurde über die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2000 bis 2003, weiters mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. November 2005 über die Berufung gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002, den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2003 sowie die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 entschieden.

Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wurde mit Bescheid vom 17. November 2005 mit der Begründung

zurückgewiesen, weil die Bescheide vom 15. März 2005 nicht mehr im Rechtsbestand wären. Mittlerweile seien am 11. November 2005 diesbezüglich neue Bescheide erlassen worden.

Mit einem weiteren Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Dezember 2005 wurden die Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer der Bw. für das Jahr 2003 aufgrund einer Nachforderung von € 29.196,32 in einer Höhe von € 1.080,07 festgesetzt.

In dem Vorlageantrag vom 14. Dezember 2005, der sich neben den oben erwähnten Bescheiden (Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002, die Körperschaftsteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheid 2000 bis 2002, die Haftungs- und Abgabenbescheide 2000 bis 2003 den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2003 und den Vorauszahlungsbescheid 2005) auch gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 richtet, wird gleichzeitig – unter anderem, soweit für die Berufungsentscheidung relevant – Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 bis 2002 vom 17. November 2005 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 vom 7. Dezember 2005 erhoben und ausgeführt, dass mit den angefochtenen Bescheiden die Abgabeforderungen erheblich erhöht bzw. neu festgesetzt worden seien. Die Verrechnung von Anspruchszinsen sei zu Unrecht erfolgt. Im Wesentlichen stütze sich die belangte Behörde bei der Neufestsetzung der Abgaben auf Schätzungen. Es mangle bereits an der Schätzungsbefugnis. Darüber hinaus sei die vorgenommene Schätzung gesetzwidrig erfolgt. Zur reformatio in peius gemäß §§ 276 Abs. 1 iVm 289 Abs. 1 BAO werde vorgebracht, dass allein die Tatsache, dass es ein Steuerpflichtiger gewagt habe, gegen einen Bescheid Berufung zu erheben, eine derartige Verschlechterung nicht zu tragen vermag, wenn der Behörde dazu keine bessere Begründung einfalle als dürftige 15 Zeilen samt einer Flut von Automatenausdrucken aus der Rechenmaschine.

Es werden zwar ausführliche Begründungen zu den Sparbüchern, zur Schätzungsbefugnis und zur angeblichen Vermögensunterdeckung dargestellt, ohne jedoch auf die die Anspruchszinsen betreffenden Bescheide näher einzugehen. Vielmehr werde beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben, die Steuern hinsichtlich sämtlicher von den angefochtenen Bescheiden erfassten Zeiträumen erklärungsgemäß festzusetzen und damit die bisherigen, vor der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wieder in Rechtsbestand erwachsen zu lassen sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen ersatzlos zu beheben.

Eine mündliche Verhandlung oder eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde nicht beantragt.

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.

Ad I: Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden 2000 bis 2002 vom 15. März 2005 liegen jeweils die in den Körperschaftsteuerbescheiden für das Jahr 2000, 2001 und 2002 vom 15. März 2005 ausgewiesenen Abgabennachforderungen von € 6.056,70, € 15.926,69 bzw. € 17.348,80 zugrunde.

Als Folge der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. November 2005 über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 wurden mit Bescheiden des Finanzamtes Wien 4/5/10 jeweils ebenfalls vom 11. November 2005 die Anspruchszinsen für die Körperschaftsteuer der Bw. (jeweils aufgrund einer weiteren Nachforderung von € 15.386,15) für das Jahr 2000 in einer Höhe von € 2.166,60, für das Jahr 2001 in einer Höhe von € 1.759,92 sowie für das Jahr 2002 in einer Höhe von € 1.132,80 zusätzliche Anspruchszinsen festgesetzt.

Mit Bescheid vom 17. November 2005 hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2000, 2001 und 2002 mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Bescheide vom 15. März 2005 nicht mehr im Rechtsbestand wären, da mittlerweile am 11. November 2005 diesbezüglich neue Bescheide erlassen worden seien.

Bei Erlassung des Zurückweisungsbescheides hat die Abgabenbehörde erster Instanz offenbar übersehen, dass zinsenrelevante Differenzbeträge sich nicht nur aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer, die zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen am 15.

März 2005 geführt haben, sondern auch aufgrund der Erlassung von Berufungsvorentscheidungen ergeben können. Im vorliegenden Fall wurde aufgrund der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. November 2005 über die Berufung gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 entschieden und die Abgabebeträge an Körperschaftsteuer der Jahre 2000 bis 2002 insoweit erhöht, dass sich jährlich – gegenüber den Bescheiden vom 15. März 2005 – ein weiterer Nachforderungsbetrag von € 15.386,15 ergeben hat. Aufgrund der Differenzbeträge zu den bisherigen Körperschaftsteuerbescheiden vom 15. März 2005 wurden am 11. November 2005 weitere Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2002 erlassen, die jedoch – was von der Abgabenbehörde erster Instanz übersehen wurde – die Anspruchszinsen nur von den Differenzbeträgen zu den zuvor erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden berechneten. Somit treffen die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz, die Bescheide vom 15. März 2005 wären nicht mehr im Rechtsbestand, da am 11. November 2005 neue Bescheide erlassen worden wären, nicht zu. Vielmehr hat im vorliegenden Fall jede Nachforderung an Körperschaftsteuer (sowohl am 15. März 2005 als auch am 11. November 2005) für sich einen Anspruchszinsenbescheid ausgelöst. Es liegt daher auch je Differenzbetrag eine Abgabe vor, die eigenständig bekämpft werden kann.

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz ist eine Regelung, wonach Anspruchszinsenbescheide früher erlassene Anspruchszinsenbescheide unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages der Stammabgaben abändern oder an deren Stelle treten könnte, vom Gesetzgeber im Zusammenhang mit den Anspruchszinsen nicht normiert worden.

Da zusammengefasst die Bescheide vom 15. März 2005 über die Festsetzung von Anspruchszinsen der Jahre 2000 bis 2002 (diesbezüglich sei auf Punkt II verwiesen) mangels gesetzlicher Grundlage nicht durch die Bescheide vom 11. November 2005 ersetzt oder abgeändert werden konnten, war der Berufung insoweit stattzugeben und der Zurückweisungsbescheid aufzuheben.

Ad II: Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 vom 7. Dezember 2003 basiert auf einer Nachforderung an Körperschaftsteuer vom 7. Dezember 2005 in Höhe von € 26.196,32. Die Bw. bekämpft die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 bis 2003 zusammengefasst mit der Begründung, dass die zugrunde liegenden Abgabenbescheide unrichtig sein sollen.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen 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 Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Die prozessuale Bindung von – wie im vorliegenden Fall – abgeleiteten Bescheiden kommt nur dann zum Tragen, wenn ein Grundlagenbescheid rechtswirksam erlassen worden ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 252 Tz. 3).

Weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem Veranlagungsakt sind Argumente ersichtlich, dass die die Anspruchszinsen auslösenden Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2003 (auch wenn vorliegend nur über die Anspruchszinsen für das Jahr 2003 abzusprechen bleibt) nicht rechtswirksam erlassen worden wären oder dass die Höhe der Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet worden wäre, sodass den angefochtenen Bescheiden auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstehen.

Ergänzend darf darauf hingewiesen werden, dass für den Fall, dass sich (wie allenfalls hier im Berufungsverfahren gegen die Körperschaftsteuerbescheide) nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung erweist, neu zu erlassende Gutschriftszinsenbescheide die Belastung mit Nachforderungszinsen – so sieht es der Wille des Gesetzgebers vor – egalisiert. Die bei allfälliger Stattgabe der Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide errechneten Abgabenbeträge würden (unter der Voraussetzung, dass der Unterschiedsbetrag jeweils mehr als € 50,00 beträgt) somit Gutschriftszinsenbescheide auslösen, die bei Gesamtbetrachtung das in den Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen gewünschte Ergebnis bringen können. Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 war daher als unbegründet abzuweisen.

Ad III: Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraus (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 vom 15. März 2005 wurde mit Bescheid vom 17. November 2005 als unzulässig zurückgewiesen. Damit wurde mit rechtsmittelfähigem Bescheid formal über die diesbezügliche Berufung abgesprochen, ohne dass eine

Berufungsvorentscheidung in der Sache selbst ergangen wäre. Die Bw. hat auch rechtsrichtig gegen diese Zurückweisung Berufung eingebracht, die oben unter Punkt I behandelt wurde. Mangels Erlassung einer entsprechenden Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz konnte daher der Vorlageantrag nur als unzulässig zurückgewiesen werden.

Informativ wird festgehalten, dass eine Anwendung von § 274 BAO im vorliegenden Fall nicht zum Tragen kommt und die weiteren Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2002 jeweils vom 11. November 2005 mit der vorliegenden Berufung nicht angefochten wurden, da die Bw. zwar gegen die zwischen 14. November und 12. Dezember 2005 an die Bw. zugestellten Bescheide und Berufungsvorentscheidungen Berufung bzw. Vorlageantrag eingebracht hat. Dabei hat die Bw. die von der Berufung bzw. dem Vorlageantrag umfassten Bescheide auch taxativ angeführt; die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2002 jeweils vom 11. November 2005 wurden jedoch namentlich nicht erwähnt.

Die Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erfolgt zuständigkeitshalber von einem anderen Senat zu einem späteren Zeitpunkt.

Wien, am 2. Mai 2006