



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz über die Berufungen des ME,

1) vom 2. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 2. Oktober 2006 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 in Höhe von 95,64 € und von Anspruchszinsen 2001 in Höhe von 91,06 €,

2) vom 7. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. Oktober 2006 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 in Höhe von 65,58 €, und

3) vom 19. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 30. November 2006, mit denen Aussetzungsanträge gemäß § 212a BAO abgewiesen wurden,

in der am 5. Dezember 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Jahr 2002 wurde beim Berufungswerber und seiner Lebensgefährtin eine Hausdurchsuchung und eine Betriebsprüfung durchgeführt, da der Verdacht bestand, dass der Berufungswerber ein Bordell betrieben und die entsprechenden Steuererklärungen nicht

abgegeben habe. Daraufhin wurden vom Berufungswerber und seiner Lebensgefährtin Steuererklärungen für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der beide Personen beteiligt gewesen sein sollen, beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die Abgabefestsetzungen bei der Gesellschaft (welche zunächst im Rahmen der Betriebsprüfung bzw. im erstinstanzlichen Festsetzungsverfahren anerkannt worden war) und beim Berufungswerber wurden mit Berufungen bekämpft.

Der Unabhängige Finanzsenat stellte mit Berufungsentscheidung vom 12.9.2006, RV/0564-L/04, RV/0922-L/06 für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 fest, dass die behauptete GesbR nicht existiert habe und die entsprechenden Umsätze und Gewinne dem Berufungswerber zuzurechnen wären. Gegen diese Entscheidung wurden Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof und den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit weiterer Berufungsentscheidung vom 13.9.2006, RV/0555-L/04, wies der Unabhängige Finanzsenat unter anderem Berufungen des Berufungswerbers betreffend seine Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 ab, und erfasste die zuvor der GesbR zugerechneten Gewinne bei ihm. Gegen diese Entscheidung wurde eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

### **1) Anspruchszinsen 2000 und 2001**

Aus der Berufungsentscheidung vom 13.9.2006 ergab sich gegenüber der bisherigen Vorschreibung für das Jahr 2000 eine Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von 679,35 €, für das Jahr 2001 beträgt die Nachforderung 713,94 €.

Mit Bescheiden vom 2.10.2006 setzte das Finanzamt unter Zugrundelegung dieser Differenzbeträge Anspruchszinsen in Höhe von 95,64 € (2000) und 91,06 € (2001) fest.

Mit Eingabe vom 2.11.2006, der Post übergeben am 3.11.2006, wurden unter anderem gegen diese Bescheide Berufung erhoben, und beantragt, dass der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, im Senat entscheidet, wenn der Berufung nicht mit Berufungsvorentscheidung stattgegeben wird. Die Festsetzung von Anspruchszinsen wurde dem Grunde und der Höhe nach bestritten. Die Ansprüche wären erst mit den Bescheiden vom 12.9.2006 und 13.9.2006 und weiteren angefochtenen Bescheiden entstanden. Der Berufungswerber habe vorher keine "Umsatzsteuerschulden" gehabt, sodass auch keine Zinsen auflaufen könnten.

Nachdem diese Berufung mit Bescheid vom 2.1.2007 zurückgewiesen worden war, der Zurückweisungsbescheid jedoch am 12.1.2007 gemäß § 299 BAO wieder aufgehoben wurde, wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 12.1.2007 die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide als unbegründet ab. In der Begründung wurde unter Hinweis auf

die Bestimmungen des § 205 Abs. 1 und 2 BAO ausgeführt, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sei. Er könne daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei (Ritz, BAO-Handbuch, 128). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löse gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liege je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Einer Abänderung der Stammabgabenbescheide infolge einer Berufung sei daher durch die amtswegige Erlassung eines neuen Zinsenbescheides Rechnung zu tragen. Einer allfälligen Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wäre durch die amtswegige Erlassung neuer Zinsenbescheide Rechnung zu tragen.

Im Vorlageantrag vom 29.1.2007 wurde ausgeführt, dass es weder 2000, noch 2001 (noch 2004 – siehe dazu Punkt 2) Einkommensteuerbescheide im zugrunde gelegten Ausmaß gegeben hätte. Diese Einkommensteuerbescheide beruhten auf Entscheidungen des UFS aus dem Sommer/Herbst 2006 und seien daher nicht 2000, und nicht 2001 (und auch nicht 2004) entstanden, sondern erst 2006. Es sei der Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr der Entstehung des Abgabenanspruches folgenden Jahres maßgeblich. Dementsprechend könnten Anspruchszinsen für die im Sommer/Herbst 2006 entstandenen Abgabenansprüche frühestens im Oktober 2007 festgesetzt werden. Der Bescheid des Finanzamtes lebe von der Fiktion, dass die im Sommer/Herbst 2006 entstandenen Einkommensteuerbescheide schon im Jahr 2000, 2001 (und 2004) entstanden wären, wenn die Abgabenbehörden schon damals so entschieden hätten, wie der UFS im Sommer/Herbst 2006. In diesem Verfahren bedürfe es gar nicht des dem Berufungswerber "in den Mund gelegten Arguments", dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei. Dies könne im gegenständlichen Verfahren dahin gestellt bleiben. Er unterliege nur nicht der "Fiktion eines künstlichen Alterungsprozesses". Deswegen, weil der UFS im Sommer/Herbst 2006 Einkommensteuerbescheide für 2000, 2001 (und 2004) neu festlege, die sowohl vom Vorbringen des Berufungswerbers als auch von den bisherigen Bescheiden der ersten Instanz erheblich abweichen würden, könne nicht davon ausgegangen werden und die Fiktion zugrunde gelegt werden, diese Bescheide hätten schon damals bestanden. Die vorgeschriebenen Anspruchszinsen seien rein fiktiv und entbehrten der gesetzlichen Grundlage. Wären die im Sommer/Herbst 2006 entstandenen Einkommensteuerbescheide schon 2000, 2001 (und 2004) in dieser Höhe ergangen, könnten die Anspruchszinsen nach Bestätigung durch die Abgabenbehörden zweiter Instanz verlangt werden. Die angefochtenen Bescheide würden gegen das fundamentale, in der Verfassung geregelte Verbot der Rückwirkung von Gesetzen und Bescheiden, aus denen dem Staatsbürger Nachteilen entstehen könnte, verstoßen. Die Voraussetzungen für eine rückwirkende Besteuerung, wo es eine solche überhaupt gebe, würden nicht für Anspruchs-

zinsen gelten. Der Vorlageantrag werde nicht mutwillig, sondern in der Erwartung der positiven Klärung dieser Rechtsfragen im Sinne des Berufungswerbers gestellt.

## **2) Anspruchszinsen 2004**

Mit Bescheid vom 13.5.2005 war die Einkommensteuer des Berufungswerbers für das Jahr 2004 mit 0,00 € festgesetzt worden. Das Finanzamt nahm das Verfahrens hinsichtlich dieser Abgabe mit Bescheid vom 5.10.2006 wieder auf, und setzte in einem neuen Sachbescheid die Einkommensteuer für 2004 mit 1.752,74 € fest. Die Zurechnung von Einkünften sei laut Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.9.2006 erfolgt.

Von dieser Nachforderung in Höhe von 1.752,74 € wurden mit Bescheid vom 5.10.2006 Anspruchszinsen 2004 in Höhe von 65,58 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 7.11.2006 Berufung erhoben, die inhaltlich gleichlautend wie die unter Punkt 1) dargestellte Berufung vom 2.11.2006 begründet wurde. Weiters wurde beantragt, dass der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, im Senat entscheidet, wenn der Berufung nicht mit Berufungsvorentscheidung stattgegeben wird.

Nachdem auch diese Berufung mit Bescheid vom 2.1.2007 zurückgewiesen worden war, der Zurückweisungsbescheid jedoch am 12.1.2007 gemäß § 299 BAO wieder aufgehoben wurde, wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 12.1.2007 die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid 2004 als unbegründet ab. Inhaltlich wurde darin ausgeführt wie bereits in der unter Punkt 1) dargestellten Berufungsvorentscheidung.

Der ebenfalls bereits oben dargestellte Vorlageantrag vom 29.1.2007 umfasste auch die Berufungsvorentscheidung betreffend die Anspruchszinsen 2004. Auf die Ausführungen unter Punkt 1) wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Einer Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 gab der Unabhängige Finanzsenat mit der unten unter Punkt 3.d dargestellten Berufungsentscheidung vom 13.6.2007 Folge, und hob den angefochtenen Bescheid auf. Die Berufung gegen den damit aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5.10.2006 wurde demzufolge als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 vom 4.7.2007 wurden unter Zugrundelegung eines Differenzbetrages von -1.752,74 € Gutschriftszinsen in der Höhe von 65,58 € festgesetzt. Mit diesen Gutschriftszinsen wurden die berufsgegenständlichen Nachforderungszinsen von 65,58 € ausgeglichen.

### 3) Aussetzung der Einhebung

a) Umsatzsteuer 1998 bis 2002, Anspruchszinsen 2000 und 2001, Aussetzungszinsen

Ausgehend von den oben erwähnten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 12.9.2006 und 13.9.2006 schrieb das Finanzamt mit Bescheiden vom 2.10.2006 dem Berufungswerber Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2002 vor.

Weiters wurden aufgrund der Berufungsentscheidung vom 13.9.2006 mit Bescheid vom 2.10.2006 Aussetzungszinsen in Höhe von 1.286,06 € festgesetzt.

Die Anspruchszinsen 2000 und 2001 wurden wie oben unter Punkt 1) und 2) bereits ausgeführt, ebenfalls mit Bescheid vom 2.10.2006 festgesetzt.

Gegen diese Bescheide vom 2.10.2006 wurde mit Eingabe vom 2.11.2006 Berufung erhoben, und die Aussetzung der Einhebung eines nicht näher aufgegliederten Gesamtbetrages in Höhe von 40.265,33 € beantragt. In der Berufung wurde lediglich auf die eingebrachten Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof verwiesen. Der Bescheid (die Berufungsentscheidung) vom 13.9.2006 sei daher "vorläufig noch keine geeignete Grundlage, darauf Umsatzsteuerbescheide zu stützen". Die Berufungsbegründung betreffend Anspruchszinsen wurde bereits oben wiedergegeben.

Mit Bescheid vom 8.11.2006 wies das Finanzamt den Aussetzungsantrag zurück, weil er keine ausreichende Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in betracht kommenden Abgabebetrages enthalte.

Der Berufungswerber beantragte daraufhin mit 17.11.2006 neuerlich die Aussetzung der Einhebung der angeführten Abgaben, und schlüsselte die einzelnen Abgaben auf wie folgt:

Umsatzsteuer 1998	5.428,66
Umsatzsteuer 1999	8.889,85
Anspruchszinsen 2000	95,64
Anspruchszinsen 2001	91,06
Aussetzungszinsen 28.8.2003 bis 2.10.2006	1.286,06
Umsatzsteuer 2000	8.038,92
Umsatzsteuer 2001	8.942,76
Umsatzsteuer 2002	7.492,38
Zusammen	40.265,33

Nach der Lage des Falles könne der Berufung eine Aussicht auf Erfolg nicht abgesprochen werden. Der Bescheid weiche zur Gänze von seinem Anbringen ab. Es liege kein Verhalten seinerseits vor, das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet sei.

Mit Bescheid vom 30.11.2006 wies das Finanzamt diesen neuerlichen Aussetzungsantrag betreffend die angeführten Umsatzsteuern und Anspruchszinsen ab. Die "Bescheid-

erstellungen" wären aufgrund von Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates erfolgt. Die Berufung könne daher nach Lage des Falles nicht erfolgversprechend sein.

b) Umsatzsteuer 2004 und 2005, Einkommensteuer 2004, Anspruchszinsen 2004

Mit Bescheiden vom 5.10.2006 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuern für die Jahre 2003 bis 2005 fest. Weiters erfolgte die Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für diese Jahre, wobei für 2004 und 2005 die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt wurde.

Ferner wurden mit Bescheid vom 5.10.2006 die oben unter Punkt 2) dargestellten Anspruchszinsen 2004 festgesetzt.

Schließlich wurden mit Bescheiden vom 9.10.2006 Säumniszuschläge in Höhe von 149,85 € (betreffend Umsatzsteuer 2002) und 58,73 € (betreffend Umsatzsteuer 2004) festgesetzt.

Mit Eingabe vom 7.11.2006 wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2004, Einkommensteuer 2004, Umsatzsteuer 2004, Umsatzsteuer 2005, Anspruchszinsen 2004 und die beiden Säumniszuschläge Berufung erhoben, und die Aussetzung der Einhebung eines Gesamtbetrages von 7.707,98 € beantragt. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass mit Ausnahme des Säumniszuschlages für die Umsatzsteuer 2002 alle angefochtenen Bescheide den Zeitraum ab 2003 betreffen würden, der nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat gewesen sei. Dennoch sei in den meisten Bescheiden ausgeführt worden, dass die Vorschreibung der Abgaben laut den Berufungsentscheidungen durch den UFS Linz vom 13.9.2006 erfolgt sei. Diese Begründung sei nicht richtig formuliert. Die genannte Berufungsentscheidung habe die Jahre 1997 bis 2002 betroffen und könne daher nicht Grundlage für die Bescheide aus einem späteren Zeitraum sein. Aus den angefochtenen Bescheiden sei auch zu erkennen, dass diesen die Steuererklärungen der GesbR zugrunde gelegt worden seien, die jedoch im Sinne der Berufungsentscheidungen vom 12.9.2006 und 13.9.2006 nicht mehr der GesbR, sondern dem Berufungswerber zugeschrieben worden wären. Weiters wurde auf die Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof verwiesen. Die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen und Säumniszuschläge würden dem Grunde und der Höhe nach bestritten. Die Ansprüche seien erst mit den hier angefochtenen Bescheiden entstanden. Der Berufungswerber habe vorher keine (Umsatz)steuerschulden gehabt, sodass keine Säumnis bestanden habe und auch keine Zinsen auflaufen hätten können. Die berufsgegenständlichen "Stammbescheide über Einkommen und Umsatz der Jahre 2003 bis 2005" würden im Wesentlichen den Abgabenerklärungen der GesbR entsprechen und gingen als solche "der Höhe nach in

Ordnung", sie wären nur nach Ansicht des Berufungswerbers an den falschen Steuerschuldner gerichtet. Verständlicherweise wolle sich das Finanzamt Linz nicht in Widerspruch zu den Entscheidungen des UFS setzen, ebenso sei aber auch verständlich, dass der Berufungswerber nicht einerseits bei Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof "um die Existenz der GesbR kämpfe", sich für die folgenden Jahre ab 2003 aber "im normalen Abgabenvorfahren damit abfinde". Schließlich regte der Berufungswerber an, bis zur Entscheidung der Höchstgerichte die GesbR vorläufig anzuerkennen.

Auch den in dieser Berufung gestellten Aussetzungsantrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 9.11.2006 zurück, weil er keine ausreichende Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in betracht kommenden Abgabebetrages enthalte.

Der Berufungswerber beantragte daraufhin mit 17.11.2006 neuerlich die Aussetzung der Einhebung der angeführten Abgaben, und schlüsselte die einzelnen Abgaben auf wie folgt:

Umsatzsteuer 2004	2.936,70
Einkommensteuer 2004	1.752,74
Umsatzsteuer 2005	2.744,38
Anspruchszinsen 2004	65,85
Säumniszuschläge USt 2002 und 2004	208,58
Zusammen	7.708,25

Nach der Lage des Falles könne der Berufung eine Aussicht auf Erfolg nicht abgesprochen werden. Der Bescheid weiche zur Gänze von seinem Anbringen ab. Es liege kein Verhalten seinerseits vor, das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet sei.

Mit Bescheid vom 30.11.2006 wies das Finanzamt auch diesen neuerlichen Aussetzungsantrag betreffend die angeführten Umsatzsteuern, die Einkommensteuer sowie die Anspruchszinsen ab. Die "Bescheiderstellungen" wären aufgrund von Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates erfolgt. Die Berufung könne daher nach Lage des Falles nicht erfolgversprechend sein.

#### c) Berufung gegen die AE-Abweisungsbescheide vom 30.11.2006

Gegen die beiden Bescheide vom 30.11.2006, mit denen die Aussetzungsanträge hinsichtlich der angeführten Abgaben abgewiesen wurden, brachte der Berufungswerber mit Eingabe vom 19.12.2006 Berufung ein. In dieser wurde auf die Beschwerden vor den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts hingewiesen. Ablichtungen derselben wurden angeschlossen, damit sich das Finanzamt ein eigenes Bild davon machen könne, ob seine Argumente in den Beschwerden und damit auch die gegenständlichen Berufungen als nicht erfolgversprechend abgetan werden könnten. Im Übrigen bestünde seines Wissens eine interne Weisung des Finanzministeriums, wonach Aussetzungsanträgen gemäß § 212a BAO Folge zu geben sei, wenn auch nur die Möglichkeit bestehe, dass einer Berufung Recht gegeben werden müsse.

Die beim Verfassungsgerichtshof angefochtene Entscheidung sei nicht vollstreckbar, weshalb dort kein Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gestellt worden sei, wohl aber sei es die vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtene Entscheidung. Das Mindeste, was seiner Ansicht nach abzuwarten bleibe, sei die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über seinen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

d) UFS-Entscheidung vom 13.6.2007, RV/1306-L/06 bis RV/1309-L/06

Mit Berufungsentscheidung vom 13.6.2007 hat der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen einer Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat über die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002, 2004 und 2005 sowie Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 entschieden. Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer wurden als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 wurde dagegen Folge gegeben, und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Folge dessen wurde die Berufung gegen den ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid 2004 als unzulässig (geworden) zurückgewiesen. Auf den Inhalt dieser Berufungsentscheidung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

e) Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Hinsichtlich der unter Punkt 1) und 2) angeführten Berufungen beantragte der Berufungswerber die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. In der unter Punkt 3) angeführten Berufung wurde kein solcher Antrag gestellt. Gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen auch dann dem gesamten Berufungssenat, wenn der Referent dies verlangt. Ein solches Verlangen ist unter anderem zulässig, wenn die Verbindung von Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit Berufungen, über die ansonsten der Referent namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall vor, weshalb der Referent den Antrag stellte, dass auch über die unter Punkt 3) dargestellte Berufung der gesamte Berufungssenat entscheidet. Damit kann über alle angeführten Berufungen in einer Entscheidung abgesprochen werden, was der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens dient.



## ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

### **1) Anspruchszinsen 2000 und 2001**

Durch BGBl I 2000/142 wurde die Bestimmung des § 205 in die Bundeabgabenordnung eingefügt. Diese lautete in der Stammfassung wie folgt:

*(1) 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. Juli 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.*

*(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 20 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.*

*(3) Der Abgabepflichtige kann, 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.*

*(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.*

*(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.*

Mit BGBl I 2001/59 wurde im § 205 Abs. 2 der nicht festzusetzende Zinsenbetrag von 20 Euro auf 50 Euro erhöht.

Der für den Zinslauf maßgebende Stichtag im § 205 Abs. 1 wurde mit BGBl I 2002/84 mit 1. Oktober des Folgejahres (an Stelle des 1. Juli) festgelegt.

Schließlich wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl I 2004/180) der Zeitraum, für den höchstens Anspruchszinsen festzusetzen sind, von 42 auf 48 Monate verlängert. Dies gilt erstmals für Einkommensteuer, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2004 entsteht. Weiters wurde folgende Bestimmung eingefügt:

*(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.*

Zweck der Anspruchszinsen ist es, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzungen ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist es daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 205 Tz 2 mwN).

Zinsrelevante Nachforderungen oder Gutschriften können sich dabei nicht nur aus erstmaligen Abgabenfestsetzungen ergeben, sondern auch aus Berufungsentscheidungen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 205 Tz 8). Im gegenständlichen Fall ergaben sich aufgrund der Berufungsentscheidung vom 13.9.2006 für die Jahre 2000 und 2001 Nachforderungen an Einkommensteuer in Höhe von 679,35 € (2000) und 713,94 € (2001). Diese Differenzbeträge wurden zutreffend den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden zugrunde gelegt.

Unrichtig ist die Ansicht des Berufungswerbers, dass die Abgabenansprüche hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und 2001 erst im Jahr 2006 aufgrund der angeführten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates entstanden wären. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Zif. 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer 2000 entsteht daher mit Ablauf des Jahres 2000, jener für die Einkommensteuer 2001 mit Ablauf des Jahres 2001. Der Abgabenanspruch entsteht dabei unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, und setzt keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 4 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Vom Abgabenanspruch ist der Abgabenzahlungsanspruch zu unterscheiden. Dabei handelt es sich um die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten

Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich aus einer bescheidmäßigen Festsetzung oder (bei Selbstbemessungsabgaben) auf Grund des Abgabengesetzes selbst bzw. aus der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 4 Tz 3).

§ 205 Abs. 1 stellt ausdrücklich auf die Entstehung des Abgabeananspruches und nicht des Abgabenzahlungsanspruches ab, wird in dieser Bestimmung doch normiert wird, dass Differenzbeträge für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des *Entstehens des Abgabeanpruchs* folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen sind. Der Zweck der Anspruchsverzinsung liegt gerade darin, die Anspruchsverzinsung stets mit einem von der Erlassung eines Bescheides (z.B. Veranlagungsbescheides) unabhängigen Zeitpunkt, nämlich dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabeanpruchs folgenden Jahres, beginnen zu lassen. Der Verzinsungszeitraum endet mit der Bekanntgabe des Bescheides. Dass sich zinsrelevante Nachforderungen nicht nur aus Erstbescheiden, sondern auch aus Berufungsentscheidungen ergeben können, wurde bereits oben erläutert.

Zu dem im Vorlageantrag angesprochenen Rückwirkungsverbot ist zweierlei anzumerken. Zum einen wurde die Anspruchsverzinsung nicht mit zeitlich rückwirkendem Geltungsbereich eingeführt (die erstmalige Zinsenberechnung erstreckte sich nicht auf Verzinsungszeiträume vor dem Inkrafttreten des § 205 BAO). Abgesehen davon ist die Rückwirkung von Gesetzen von der Verfassung her gesehen ausdrücklich nur im Bereich der Strafgesetze untersagt, nicht aber generell auf dem Gebiet des Abgabenrechts, wiewohl in Fällen rückwirkender gesetzlicher Regelungen dem Vertrauensschutz eine besondere Bedeutung zukommt (vgl. zur Rückwirkung von Gesetzen z.B. Stoll, BAO, 2897 f). Zum anderen liegt es im Wesen des Abgabenrechts, dass in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte der Besteuerung unterzogen werden. Jeder Einkommensteuerbescheid erfasst einen bereits abgelaufenen Besteuerungszeitraum ohne dadurch gegen das Rückwirkungsverbot zu verstoßen. Naturgemäß liegt auch bei einem Anspruchszinsenbescheid der zinsrelevante Zeitraum in der Vergangenheit. Von der behaupten Verletzung des Rückwirkungsverbotes kann daher im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

Schließlich sei der Vollständigkeit halber noch festgehalten, dass im gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 205 Abs. 6 BAO nicht zur Anwendung gelangen konnte. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.3.2007, 2006/16/0098, ausgeführt hat, sind Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sachverhaltsändernde, tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabeanprüche ergibt; gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind in der Regel

keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert (zur Tatbestandswirkung eines Bescheides vgl. z.B. Walter/Mayer, *Verwaltungsverfahrenrecht*<sup>8</sup>, Rz 474). Auch dies trifft im vorliegenden Fall nicht zu.

Insgesamt gesehen war die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen 2000 und 2001 somit nicht rechtswidrig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden war.

## **2) Anspruchszinsen 2004**

Ergänzend zu den Ausführungen unter Punkt 1), auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, sei nochmals darauf hingewiesen, dass die berufsgegenständlichen Anspruchszinsen bereits durch den Gutschriftszinsenbescheid vom 4.7.2007 ausgeglichen wurden.

Im Übrigen wies bereits das Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen vom 12.1.2007 zutreffend darauf hin, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden ist, weshalb er nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden kann, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Einer Abänderung der Stammabgabenbescheide ist durch die amtswegige Erlassung eines neuen Zinsenbescheides Rechnung zu tragen. Sollte es daher bei einer allfälligen Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidungen in einem fortgesetzten Verfahren zu einer Herabsetzung der für die Anspruchszinsen maßgebenden Einkommensteuervorschreibungen und damit zu negativen Differenzbeträgen kommen, würde diesem Umstand durch Gutschriftszinsenbescheide Rechnung getragen (vgl. zur Systematik der Anspruchsverzinsung Ritz, *BAO*<sup>3</sup>, § 205 Tz 32 ff).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **3) Aussetzung der Einhebung**

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des

Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint, oder insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 BAO).

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen (§ 212a Abs. 3 BAO).

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden (§ 212a Abs. 4 BAO).

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein (§ 212a Abs. 5 BAO).

Die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung von Abgaben setzt schon nach dem Gesetzeswortlaut voraus, dass eine dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung noch anhängig ist. Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung kommt die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht (so z.B. VwGH 3.10.1996, 96/16/0200, VwGH 6.7.2006, 2006/15/0193).

Über die in den Bescheiden vom 30.11.2006 angeführten berufsungsverfängenen Abgabeforderungen wurde bereits entschieden. Über die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1998

bis 2002 wurde mit Berufungsentscheidung vom 13.6.2007 abgesprochen. Die Berufungen betreffend Anspruchszinsen 2000 und 2001 wurde mit der gegenständlichen Entscheidung (Spruchteil 1) erledigt. Damit sind die oben unter Punkt 3a) dargestellten Berufungen erledigt. Aber auch über die unter Punkt 3b) erwähnten Berufungen wurde bereits entschieden. Über die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer 2004 wurde gleichfalls mit Berufungsentscheidung vom 13.6.2007 abgesprochen. Die Berufung betreffend Anspruchszinsen 2004 wurde mit der gegenständlichen Entscheidung (Spruchteil 2) erledigt.

Insgesamt gesehen sind daher alle Berufungen, welche die in den abweislichen Bescheiden vom 30.11.2006 angeführten Abgabensforderungen betrafen, bereits erledigt, sodass schon aus diesem Grund eine Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben (bis zur Erledigung eben dieser Berufungen) nicht mehr in Betracht kommt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht auch keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden wegen einer bei Höchstgerichten anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der abschließenden Berufungserledigung hinaus auszudehnen (z.B. VwGH 31.7.2002, 2002/13/0136).

Gleiches gilt daher auch für das Vorbringen in der gegenständlichen Berufung, "zumindest" die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung abzuwarten. Im Übrigen ist ein Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.1.2007, AW 2006/15/0079, 0084-7, aktenkundig, mit dem ein derartiger Antrag des Berufungswerbers abgewiesen wurde.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Dezember 2007