



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. September 2010 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führte eine Rechtsanwaltskanzlei. Anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2006 und 2007, wurden von der Prüferin diverse Feststellungen getroffen (vgl. den Bp-Bericht vom 24. September 2010, ABNr. 1). Im Zuge der Außenprüfung wurde ein Rechtsmittelverzicht abgegeben, der in der vom Abgabepflichtigen unterfertigten Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. September 2010 unter Tz 9 („*Rechtsmittelverzicht*“) wie folgt festgehalten wurde:

„Auf die Einbringung eines Rechtsmittels wird gemäß § 255 BAO verzichtet. Dem Abgabepflichtigen wurden der Inhalt der zu erwartenden Bescheide, die Grundlagen der Abgabefestsetzung und die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen bekannt gegeben. Die Berechnung der zu erwartenden Steuer wurde ausgehändigt.“

In diesem Zusammenhang wurden dem Abgabepflichtigen Berechnungsblätter betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Prüfungsjahre 2006 und 2007 ausgehändigt, die - neben den Bemessungsgrundlagen - die aufgrund der Außenprüfung zu erwartenden Umsatz-

steuerzahllasten und Einkommensteuerfestsetzungen enthielten. Auf diesen Berechnungsblättern wurden von der Prüferin die bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbeträge sowie die sich daraus ergebenden Differenzen (= Nachforderungen) handschriftlich mit Bleistift wie folgt ergänzt:

	2006	2007
USt-Zahllast (lt. Außenprüfung)	10.820,84 €	9.084,07 €
bisher vorgeschrieben	9.600,60 €	6.058,46 €
Differenz (= Nachforderung)	1.220,24 €	3.025,61 €

	2006	2007
Festgesetzte Einkommensteuer (lt. Außenprüfung)	3.624,74 €	-539,66 €
bisher vorgeschrieben	-499,12 €	-539,66 €
Differenz (= Nachforderung)	4.123,86 €	0 €

Auf dem Berechnungsblatt betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wurde von der Prüferin zusätzlich die Gesamtdifferenz (der gesamte auf die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 entfallende aus der Außenprüfung zu erwartende Nachforderungsbetrag) mit 8.369,71 € handschriftlich ergänzt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 28. September 2010 neue Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, die zu folgenden Nachforderungen führten: 1.220,24 € (Umsatzsteuer 2006), 4.123,86 € (Einkommensteuer 2006), 3.025,61 € (Umsatzsteuer 2007), zusammen somit 8.369,71 €. Der gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 führte zu keiner Änderung der bisher festgesetzten Einkommensteuer. Am 28. September 2010 erließ das Finanzamt auch einen Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2006, mit dem die Anspruchszinsen mit 451,90 € festgesetzt wurden. Bemessungsgrundlage für diese Zinsen war die genannte Einkommensteuernachforderung.

Am 28. Oktober 2010 erhob der Abgabepflichtige fristgerecht Berufung ua. gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2006, mit der er die ersatzlose Aufhebung dieses Bescheides beantragte. Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

„Bei der Schlussbesprechung wurde ein Rechtsmittelverzicht unter der Bedingung und unter der Zusage abgegeben, dass für den Prüfungszeitraum und hinsichtlich der neu festgesetzten Beträge und auch in Summe keinerlei weitere Forderung des FA mehr kommt. Es wird in diesem Zusammenhang auf den Akteninhalt und die Schriftverkehrsstücke verwiesen. Es wurde über einen betragsmäßig genauen und endgültig nicht höher werdenden und auch nicht zusätzlichen summenmäßig festgeschriebenen Geldbetrag geredet. Es wurde verlangt, dass dieser insgesamt keiner Erhöhung oder Nachforderung oder anderweitiger zusätzlicher Zahlun-

gen unterliegende Endbetrag von der Sachbearbeiterin aufgeschrieben werde. Dies ist über Aufforderung auch geschehen, nämlich im Betrag von Euro 8.369,71.

Seitens der Sachbearbeiterin wurde ausdrücklich gesagt, dass da nichts weiter vom FA auf mich zukomme. Ich habe darauf bestanden, dass mir durch die betragsmäßige Festhaltung der Betrag um keinen Cent erhöht (wird). Daraufhin hat die Sachbearbeiterin auch den Betrag ziffernmäßig auf der letzten Seite des Zusatzes zur Niederschrift aufgeschrieben. Nach Aufschreiben der Endsumme - ich hatte gesagt: ‚Schreiben Sie mir die Endsumme auf, die zu zahlen sein wird, bevor ich etwas unterschreibe‘ - fragte ich nochmals: ‚Ist das die Endsumme und kommt dann wirklich nichts mehr dazu?‘ Sie: ‚Nein, da kommt nichts mehr dazu.‘ Zuvor hatte ich verlangt: ‚Rechnen Sie mir den Gesamtbetrag, der definitiv zu zahlen sein wird.‘

Der genannte Gesamtbetrag war dann der erwähnte, mit Bleistift aufgeschriebene Betrag. Das war Voraussetzung und Bedingung. Es konnten daher keine weiteren Vorschreibungen oder Bescheide auf mich zukommen. Entgegen der Versicherung und Limitierung wurden mir die genannten Bescheide und Buchungsmittelungen zugestellt. Die Behörde hat ihr eigenes Vorgehen selbst zu verantworten und besteht hinsichtlich der Anspruchszinsen keine Schuldigkeit meinerseits."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2010 wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2006 als unbegründet abgewiesen. Der Normzweck des § 205 BAO bestehe darin, dass die Anspruchszinsen mögliche Zinsvorteile bzw. -nachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Entscheidend sei die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. -nachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO sei daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgt sei. Die Festsetzung der Anspruchszinsen liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Zur Argumentation des Abgabepflichtigen, dass der Rechtsmittelverzicht nur unter der Bedingung unterschrieben worden sei, dass keine weiteren Vorschreibungen und Bescheide mehr auf ihn zukämen, müsse festgestellt werden, dass sich der Rechtsmittelverzicht lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. September 2010 lediglich auf die zu erwartenden Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 beziehe. Eine Bedingung bzw. der Ausschluss einer Vorschreibung von Nebengebühren (wie eben der Anspruchszinsen) sei im Rechtsmittelverzicht nicht enthalten.

Eine entsprechende Vereinbarung, dass keine Anspruchszinsen vorzuschreiben wären, hätte rechtswirksam überdies auch gar nicht abgeschlossen werden können. Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabeforderung - seien nämlich grundsätzlich ohne abgabenrechtliche Bedeutung. Eine ausdrückliche Ermächtigung für eine derartige Vereinbarung finde sich im Gesetz nicht. Es könne daher in der Vorschreibung der Anspruchszinsen keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Am 17. November 2010 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus wie folgt:

„Es wird auf die aktenkundigen Erklärungen hingewiesen, insbesondere auf die Zusicherungen der Sachbearbeiterin und deren handschriftlichen definitiven Gesamtbetrag und deren Erklärung, dass nichts weiter an Zahlungen dazukomme. Vorsorglich werden Amtshaftungsansprüche meinerseits für den Fall in Aussicht gestellt, dass die Abgabenbehörde II. Instanz auf einer Unbeachtlichkeit der Erklärungen verharren sollte.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind 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, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Gemäß [§ 205 Abs. 2 BAO](#) betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Nach dem Normzweck des [§ 205 BAO](#) gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - hier für die Einkommensteuer 2006 mit Ablauf des Jahres 2006 - entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 2, mit Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001, 311 BlgNR XXI. GP, 196; vgl. auch VwGH 24.9.2008, [2007/15/0175](#)). Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des [§ 205 BAO](#) ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (vgl. zB Ritz, SWK-Heft Nr. 1/2001, S 27; UFS 26.1.2004, RV/0344-S/03).

Der Argumentation des Berufungswerbers zufolge hätte das Finanzamt im Anschluss an die Außenprüfung für das Jahr 2006 keine Anspruchszinsen gemäß [§ 205 BAO](#) festsetzen dürfen, weil er den Rechtsmittelverzicht anlässlich der Schlussbesprechung am 23. September 2010 nur unter der Bedingung abgegeben habe, dass die Nachforderungen aus der Außenprüfung insgesamt 8.369,71 € betragen. Dieser von ihm akzeptierte Nachforderungsbetrag sei von der Prüferin in dieser Höhe errechnet worden und habe sich auf die Umsatz- und Einkommenssteuer der Jahre 2006 und 2007 bezogen. Darüber hinausgehende Nachforderungen seien von der Prüferin ausgeschlossen worden. Der von der Prüferin genannte Nachforderungsbetrag sei Voraussetzung und Bedingung für die Abgabe des Rechtsmittelverzichtes gewesen. Es hätten

daher keine weiteren Vorschreibungen oder Bescheide (konkret die Anspruchszinsen für das Jahr 2006 in Höhe von 451,90 € betreffend) ergehen dürfen.

Anspruchszinsen gehören nach [§ 3 Abs. 2 lit. b BAO](#) zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe (zB der veranlagten Einkommensteuer) formell akzessorisch, ihre Festsetzung ist jedoch isoliert anfechtbar (vgl. VwGH 19.1.2005, [2001/13/0167](#); VwGH 27.3.2008, [2008/13/0036](#)). Der Hinweis des Finanzamtes, dass Anspruchszinsenbescheide nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraussetzen, dass Anspruchszinsenbescheide demnach an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden sind (vgl. dazu etwa VwGH 27.2.2008, [2005/13/0039](#); VwGH 27.3.2008, [2008/13/0036](#)), trifft zwar zu, allerdings hat der Berufungswerber diese Bindung bzw. die Richtigkeit der Berechnung der gegenständlichen Anspruchszinsen nicht bestritten. Im Ergebnis laufen die Einwendungen des Berufungswerbers vielmehr darauf hinaus, dass mit der Bezahlung des im Zuge des Rechtsmittelverzichtes von der Prüferin errechneten (und vom Berufungswerber akzeptierten) Nachforderungsbetrages von 8.369,71 € alle Forderungen des Finanzamtes aus der Außenprüfung abgegolten seien, zumal von der Prüferin darüber hinausgehende Nachforderungen ausgeschlossen worden seien.

Der Berufungswerber übersieht, dass die Bestimmung des [§ 205 BAO](#) der Abgabenbehörde kein Entscheidungsermessen einräumt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 4, mit Hinweis auf UFS 15.1.2009, RV/0386-L/08, und UFS 12.4.2011, RV/1225-L/09; vgl. auch UFS 21.10.2008, RV/1053-L/08), im Rahmen dessen von der Festsetzung der Anspruchszinsen abgesehen werden könnte. Liegen - wie im Streitfall - die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Vorschreibung von Anspruchszinsen gemäß [§ 205 BAO](#) vor, ist das Finanzamt zur Festsetzung derselben unter Ausschluss jedweden Ermessens verpflichtet. Bei der Anspruchsverzinsung, die sich - wie im gegenständlichen Fall - aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen auch unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 4, mit Hinweis auf VwGH 24.9.2008, [2007/15/0175](#); vgl. auch die Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001, 311 BlgNR XXI. GP, 196). Die Berechtigung zur Erlassung des angefochtenen Anspruchszinsenbescheides ergab sich allein schon aus dem Bestand des Stammabgabenbescheides (im gegenständlichen Fall des - rechtskräftig gewordenen - Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 vom 28. September 2010) und der sich hieraus ergebenden Nachforderung (von gegenständlich 4.123,86 €).

Was die Argumentation des Berufungswerbers betrifft, dass mit der Bezahlung des im Zuge des Rechtsmittelverzichtes von der Prüferin errechneten (und vom Berufungswerber akzeptierten) Nachforderungsbetrages von 8.369,71 € alle Forderungen des Finanzamtes aus der Außenprüfung abgegolten sein sollten, muss festgestellt werden, dass dieser Nachforderungsbetrag definitiv nur die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 betraf. Diesbezüglich wird auf die anlässlich der Schlussbesprechung am 23. September 2010 dem Berufungswerber ausgehändigten vier Berechnungsblätter betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 verwiesen. Die ausgewiesenen zu erwartenden Umsatzsteuerzahllasten und Einkommensteuerfestsetzungen wurden dabei den bisher vorgeschriebenen bzw. gutgeschriebenen Beträgen gegenübergestellt, woraus die Prüferin eine handschriftlich mit Bleistift ergänzte Gesamtnachforderung von 8.369,71 € errechnete. Die aufgrund der Außenprüfung am 28. September 2010 erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 führten zur besagten Nachforderung von 8.369,71 €.

In dem anlässlich der Schlussbesprechung bekannt gegebenen Nachforderungsbetrag von 8.369,71 € waren Anspruchszinsen jedenfalls nicht enthalten. Außerdem ist weder der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. September 2010 (vgl. Tz 9 „*Rechtsmittelverzicht*“) noch den vier anlässlich der Schlussbesprechung ausgehändigten Berechnungsblättern ein Hinweis darauf zu entnehmen, dass mit der Entrichtung des genannten Gesamtbetrages auch Nebenansprüche (wie eben konkret die Anspruchszinsen) abgegolten sein sollten. Wie die Prüferin in einem anderen den Berufungswerber betreffenden Berufungsverfahren bestätigte (vgl. die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom TagX, Zahl1, betreffend die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages), wurden allenfalls zu gewärtigende zusätzliche Nebenansprüche anlässlich der Abgabe des Rechtsmittelverzichtes nicht erwähnt.

Eine entsprechende Vereinbarung, dass keine Anspruchszinsen vorzuschreiben wären, hätte rechtswirksam überdies auch gar nicht abgeschlossen werden können. Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabeforderung - sind nämlich grundsätzlich ohne abgabenrechtliche Bedeutung (vgl. Ritz, BAO⁴, § 4 Tz 10, mit Hinweis auf VwGH 27.7.1994, [92/13/0058](#), VwGH 22.2.1999, [94/17/0387](#), VwGH 18.9.2002, [97/17/0330](#), und VwGH 24.9.2008, [2007/15/0282](#)). Eine ausdrückliche Ermächtigung für eine derartige Vereinbarung findet sich im Gesetz nicht.

Die für den Rechtsmittelverzicht maßgeblichen Bestimmungen des [§ 255 BAO](#) lauten wie folgt:

„(1) Auf die Einbringung einer Berufung kann verzichtet werden. Der Verzicht ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

(2) Vor Erlassung eines Bescheides kann ein Verzicht rechtswirksam nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides, bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabenfestsetzung, die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen, bekannt waren. Eine Abschrift der Niederschrift ist dem Abgabepflichtigen auszufolgen.

(3) Eine trotz Verzicht eingebrachte Berufung ist unzulässig (§ 273). Die Möglichkeit, den Bescheid hinsichtlich der Fälligkeit einer festgesetzten Abgabe anzufechten, bleibt unberührt.“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten für Verzichtserklärungen, ebenso wie für andere Prozesshandlungen, jene Erfordernisse, die allgemein für das Zustandekommen rechtsverbindlicher Willenserklärungen gelten (vgl. VwGH 21.2.1996, [92/14/0057](#)). Ein wesentlicher Irrtum, der von der Behörde veranlasst ist, führt daher zur Ungültigkeit der Verzichtserklärung (vgl. Ritz, BAO⁴, § 255 Tz 8, mit Hinweis auf VwGH 26.6.1975, [1268/74](#), VwGH 21.2.1996, [92/14/0057](#), und VwGH 16.3.2005, [2003/14/0005](#)). Ein Irrtum ist (nach hA zu [§ 871 ABGB](#); vgl. zB Rummel in Rummel, ABGB I³, § 871 Rz 15) durch den anderen veranlasst, wenn der andere für den Irrtum (adäquat) ursächlich war; entscheidend ist, ob der andere zur Entstehung des Irrtums so viel beigetragen hat, dass sein Vertrauen auf die Erklärung nicht schutzwürdig ist. Verschulden des anderen ist nicht erforderlich.

Der Berufungswerber mag einem Irrtum unterlegen sein, dass der im Zuge des Rechtsmittelverzichtes von der Prüferin errechnete Nachforderungsbetrag von 8.369,71 € alle Forderungen des Finanzamtes aus der Außenprüfung umfasst habe. Es mag auch zutreffen, dass dieser Irrtum darauf zurückzuführen ist, dass die Anspruchszinsen in die dem Berufungswerber bekannt gegebene Berechnung der Nachforderung keinen Eingang gefunden haben. (Auf ein Verschulden der Prüferin kommt es dabei nicht an.) Allerdings ist die Schlussfolgerung des Berufungswerbers verfehlt, dass dieser Irrtum eine Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsensfestsetzung nach sich gezogen habe. Der Berufungswerber übersieht nämlich, dass ein von der Behörde veranlasster wesentlicher Irrtum nur zur Ungültigkeit des Rechtsmittelverzichtes führt. Der Festsetzung der strittigen Anspruchszinsen stand die Verzichtserklärung des Berufungswerbers in keiner Weise entgegen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 255 Tz 17, mwN).

Der vom Berufungswerber abgegebene Rechtsmittelverzicht hat auf die Rechtmäßigkeit der Anspruchszinsensfestsetzung nicht den geringsten Einfluss. Er wäre im Übrigen nur dann von Bedeutung gewesen, wenn die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a iVm [§ 255 Abs. 3 BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen worden wäre, was hier aber nicht der Fall ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Februar 2013