



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L.W, Adresse, vertreten durch die Stb.GmbH, vom 5. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 24. September 2009 betreffend Anspruchsziens (§ 205 BAO) 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 24. September 2009 wurden ausgehend von unbeschränkter Steuerpflicht dem L.W (im Folgenden: Bw) Einkommensteuernachforderungen in Höhe von 759,28 € (2004), 15.277,39 € (2005), 15.919,60 (2006), 16.256,51 € (2007) und 18.264,12 € (2008) vorgeschrieben.

Außerdem wurden mit den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004, 2005, 2006 und 2007 durch Festsetzung von Anspruchsziens (2004: 121,28 €, 2005: 2.061,56 €, 2006: 1.362,66 €, 2007: 527,50 €) diese Nachforderungen gemäß § 205 BAO verzinst.

Der Bw. erhob Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 und gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchsziens 2004 bis 2007. Die gegen die Einkommenssteuerbescheide gerichtete Berufung wendet sich gegen die Höhe der jeweils festgesetzten Einkünfte mit der Begründung, neben den bisher erklärtten Werbungskosten

würden nunmehr noch weitere Werbungskosten (Beiträge für die Grundversorgung an die Ärzteversorgung Niedersachsen) im dargelegten Ausmaß geltend gemacht. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen wird damit begründet, dass sich durch die Korrektur der Einkommensteuerbescheide auch die festzusetzenden Anspruchszinsen ändern würden. Die Anspruchszinsen seien daher den geänderten Einkommensteuervorschreibungen anzupassen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung betreffend Anspruchszinsen im Wesentlichen deswegen als unbegründet ab, weil die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe (im gegenständlichen Fall: Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007) gebunden seien und daher von den Grundlagenbescheiden abgeleitete Bescheide seien. Als solche seien sie gemäß § 252 BAO nicht mit der Begründung anfechtbar, dass die in den Grundlagenbescheiden getroffenen Festsetzungen rechtswidrig seien. Einer nachträglichen Abänderung des Stammabgabenbescheides würde mit einem an diesen Abänderungsbescheid gebundenen weiteren Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird nunmehr begründend ausgeführt, die freiwillig bezahlten Zusatzbeiträge an die Ärzteversorgung Niedersachen seien zum einen in unbegrenztem Ausmaß als Sonderausgaben zu berücksichtigen, zum anderen habe der Bw. mit Aufnahme seiner nichtselbständig ausgeübten ärztlichen Tätigkeit in der Republik X im Dezember 2004 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen auswärtsverlagert. Da er nachgewiesenermaßen in den Jahren 2005 bis 2010 die inländische Wohnung nicht an mehr als 70 Tagen benutzt habe, sei er gemäß § 2 der Zweitwohnsitzverordnung ab dem Jahr 2005 in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 seien daher aufzuheben und mit 0 € festzusetzen. Die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2004 bis 2007 seien somit den geänderten Einkommensteuerbescheiden anzupassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF. BGBl I 2000/142, BGBl. I 2002/84 und BGBl. I 2004/180 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 Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu

verzinsen (Anspruchszinsen). Nach dem Normzwecks des § 205 Abs. 1 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt – hier für die Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 mit Ablauf des Jahres 2004, 2005, 2006 und 2007 – entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu davon unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Der Zinsenbescheid ist mit Berufung anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend (siehe Ritz, BAO, 4. Auflage, § 205 BAO, Tz 34). Eine diesbezügliche Begründung liegt allerdings im Streitfall nicht vor, wurden doch die Zinsenbescheide 2004 bis 2007 ausschließlich mit solchen Einwendungen bekämpft, die sich inhaltlich gegen die in den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2007 angesetzte Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte richten. Auf die gegenständliche Berufung gegen die Zinsenbescheide trifft damit nachstehend referierte Rechtslage zu.

§ 252 Abs. 1 und Abs. 2 BAO lauten:

„(1) 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.
 (2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.“

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören auch die Anspruchszinsen (siehe VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150). Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039, VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036, VwGH 27.09.2008, 2006/15/0150, VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107). Im Hinblick auf diese Bindungswirkung kann gemäß § 252 Abs. 2 BAO eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommen-(Körperschaftsteuer-) bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.

An Sachverhalt liegt dem Gegenstandsfall zugrunde, dass die an die Höhe der festgesetzten Einkommensteuernachforderungen 2004 bis 2007 gebundenen Anspruchszinsenbescheide mit

dem alleinigen Argument bekämpft wurden, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide seien hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Einkünfte inhaltlich rechtswidrig, weshalb die Einkommensteuerbescheide zu korrigieren und die Anspruchszinsen den geänderten Vorschreibungen „anzupassen“ seien. Diese Begründung vermag jedoch aufgrund der verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 252 Abs. 2 BAO keine Rechtswidrigkeit der bekämpften Anspruchszinsenbescheide aufzuzeigen, kann doch wie oben ausgeführt die Anfechtung der Abrechnungszinsenbescheide nicht mit Aussicht auf Erfolg auf das Vorbringen gestützt werden kann, dass die in den Einkommensteuerbescheiden getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2004 bis 2007 als unbegründet abgewiesen. Über die gegenständliche Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Obiter dictum bleibt noch hinsichtlich der vom Bw. angesprochenen Folgewirkungen der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004- 2007 auf die jeweilige Anspruchszinsenfestsetzung auf Folgendes hinzuweisen:

Erweist sich bei der (nachträglichen) Entscheidung über die gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 gerichteten Berufung die darin festgesetzte Höhe der jährlichen Einkünfte als rechtswidrig und werden die in diesen Einkommensteuerbescheiden ausgewiesenen Nachforderungen (und damit die Bemessungsgrundlage der Anspruchszinsen) entsprechend abgeändert, dann wird diesem Umstand vom Finanzamt mit einem an den im Berufungsverfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid gebundenen (weiteren) Zinsenbescheid für das Jahr 2004, 2005, 2006 und 2007 Rechnung getragen (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 205 BAO, Tz 35). Für die bei Änderung der festgesetzten Einkommensteuer notwendig werdende Anpassung der (bescheidmäßigen) Anspruchszinsenfestsetzung bietet § 295 Abs. 3 BAO eine verfahrensrechtliche Handhabe (siehe nochmals VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150).

Innsbruck, am 6. Juni 2013