



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Norbert Helmlinger, Wirtschaftstreuhänder, 4040 Linz, Reindlstraße 3, vom 11. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 1. September 2009, mit denen

- 1) der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11.6.2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde,
- 2) der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 11.2.2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde,
- 3) Anspruchszinsen für das Jahr 2001 in Höhe von 77,11 € und Anspruchszinsen für das Jahr 2002 in Höhe von 64,39 € festgesetzt wurden,

entschieden:

Zu 1) und 2) Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 vom 1. September 2009 wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Zu 3) Die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist an der Y KG beteiligt.

Mit Bescheid vom 5.6.2003 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer 2001 veranlagt. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde mit Bescheid vom 11.6.2003 gemäß § 293 BAO berichtigt.

Mit Bescheid vom 11.2.2004 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer 2002 veranlagt.

Im Feststellungsverfahren der Y KG wurden mit Bescheiden vom 15.11.2007 und 21.12.2007 die in den Kalenderjahren 2001 und 2002 erzielten Einkünfte und die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber gemäß § 188 BAO festgestellt. Die Feststellungsbescheide wurden nicht beeinsprucht und erwuchsen in Rechtskraft.

Erst mit Bescheid vom 1.9.2009 erging aufgrund des Feststellungsbescheides vom 15.11.2007 betreffend das Jahr 2001 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2001, der zu einer Nachforderung in Höhe von 604,86 € führte.

Mit weiterem Bescheid vom 1.9.2009 erging aufgrund des Feststellungsbescheides vom 21.12.2007 betreffend das Jahr 2002 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2002, aus dem sich eine Nachforderung in Höhe von 496,54 € ergab.

Schließlich wurden mit Bescheiden vom 1.9.2009 aufgrund dieser Nachforderungen Anspruchszinsen in Höhe von 77,11 € (für das Jahr 2001) und 64,39 € (für das Jahr 2002) festgesetzt.

Gegen diese Bescheide vom 1.9.2009 wurde mit Schriftsatz vom 11.9.2009 Berufung erhoben, und die Aufhebung dieser Bescheide beantragt. Hinsichtlich der Einkommensteuern 2001 und 2002 sei nach der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO mit Ablauf des 31.12.2008 jedenfalls bereits Verjährung eingetreten. Die Verjährung sei von Amts wegen zu berücksichtigen. Die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 samt den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 und 2002 seien daher ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt bei der Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Diese Frist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde (§ 209a Abs. 2 BAO).

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 hätte die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO am 31.12.2006 geendet, wurde durch den am 5.6.2003 ergangenen Einkommensteuerbescheid sowie den am 11.6.2003 gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr bis zum 31.12.2007 verlängert. In diesem "Verlängerungsjahr" (1.1.2007 bis 31.12.2007) erging eine weitere nach außen erkennbare Amtshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO, nämlich im zugrunde liegenden Feststellungsverfahren der Feststellungsbescheid vom 15.11.2007 (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 209 Tz 12). Gemäß § 209 Abs. 1 letzter Satz verlängerte sich damit die Verjährungsfrist aber nur um ein weiteres Jahr, und endete daher am 31.12.2008. Da laut Mitteilung des Finanzamtes der Feststellungsbescheid nicht mit Berufung bekämpft wurde (in diesem Fall wäre § 209a Abs. 2 BAO anwendbar gewesen - vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216), sondern in Rechtskraft erwuchs, war die Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides erst am 1.9.2009 wegen bereits eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr zulässig.

Gleiches gilt bezüglich der Einkommensteuer 2002. Die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO hätte am 31.12.2007 geendet, und wurde durch Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 11.2.2004 gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr bis 31.12.2008 verlängert. In diesem "Verlängerungsjahr" (1.1.2008 bis 31.12.2008) erging jedoch kein weiterer Bescheid, der gemäß § 209 Abs. 1 letzter Satz zu einer weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr geführt hätte, da im zugrunde liegenden Feststellungsverfahren

der Feststellungsbescheid bereits am 21.12.2007 ergangen war. Auch dieser Feststellungsbescheid wurde laut Mitteilung des Finanzamtes nicht bekämpft und erwuchs in Rechtskraft. Die Festsetzungsverjährung für das Jahr 2002 endete daher am 31.12.2008, sodass auch die Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides erst am 1.9.2009 nicht mehr zulässig war.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide vom 1.9.2009 war daher berechtigt und somit spruchgemäß zu entscheiden.

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). *Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus Aufhebungen von Abgabenbescheiden (lit. a)*, Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt (lit. b), auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden (lit. c).

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen (§ 205 Abs. 2 BAO).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (sofern nicht § 205 Abs. 2 BAO zur Anwendung gelangt) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Erweist sich der Stammabgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Diesfalls erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern es ergeht ein weiterer Anspruchs- oder Gutschriftszinsenbescheid (Ritz, BAO³, § 205 Tz 32 ff; Ellinger u.a., BAO, § 205 Tz 2 mit Wiedergabe der Ausführungen in den Erläuterungen zur RV 311 BlgNR 21. GP; ebenso UFS 21.8.2009, RV/0653-W/09; UFS 1.4.2010, RV/0685-L/09). Damit wird auch erreicht, dass sich Gutschriftszinsen und Nachforderungszinsen im Falle einer nachträglichen Änderung oder Aufhebung des zugrunde liegenden Abgabenbescheides ausgleichen, und der Abgabepflichtige effektiv nur jene Gutschriftszinsen erhält bzw. jene Nachforderungszinsen entrichten muss,

die unter Zugrundelegung der sich aus dem geänderten Abgabenbescheid ergebenden Festsetzung anfallen würden. Wird der Stammabgabenbescheid aufgehoben, hat gemäß § 205 Abs. 1 lit. a BAO ein Gutschriftszinsenbescheid zu ergehen, der die ursprünglich vorgeschriebenen Nachforderungszinsen wieder ausgleicht. Eine Aufhebung des angefochtenen Nachforderungszinsenbescheides kommt in einem solchen Fall nach herrschender Ansicht nicht in Betracht (siehe neuerlich Ritz, BAO³, § 205 Tz 34; ebenso UFS 8.10.2008, RV/0744-G/06).

Bei dieser Rechtslage war daher die Berufung gegen die gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide abzuweisen. Die Nachforderungszinsen sind durch Gutschriftszinsenbescheide, die aufgrund der Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom 1.9.2009 (Spruchpunkte 1 und 2) zu ergehen haben, auszugleichen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. September 2010