



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. F H, X Y, Sweg, vertreten durch R, Z Y , Mstraße, vom 7. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Y vom 7. Februar 2006 betreffend **Anspruchszinsen** (§ 205 BAO) für die Zeiträume 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus dem Betrieb von Massagestudios.

Im Gefolge einer vom Finanzamt Y für die Jahre 2000 bis 2004 durchgeföhrten Betriebsprüfung ergingen am 7. Februar 2006 Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004.

Diese Bescheide wiesen jene Bemessungsgrundlagen aus, die am 3. Februar 2006 in einer anlässlich einer Vereinbarung im Zuge der Erklärung eines Rechtsmittelverzichtes erstellten Niederschrift (die sowohl vom Betriebsprüfer als auch vom Bw unterfertigt worden war) festgehalten worden waren.

Wörtlich ging aus jener „**Niederschrift über die Erklärung von Rechtsmittelverzichten**“ vom 3. Februar 2006 Folgendes hervor:

„*Im Anschluss an die Schlussbesprechung über die Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO bzw. Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO erklärt der Abgabepflichtige bzw.*

sein Vertreter:

**Ich verzichte auf das Rechtsmittel der Berufung gegen folgende Bescheide sowie die aufgrund nachstehender Übersicht der Bemessungsgrundlagen, Abgabenhöhen und Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen zu erteilenden Bescheide.**

Besteuerungsgrundlagen	2000	2001	2002
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	ATS 2.200.000,00	ATS 2.400.000,00	€ 176.436,42
Abziehbare Vorsteuer	ATS 185.158,91	ATS 138.668,56	€ 12.000,00
<b>Umsatzsteuer:</b>			
Zahllast/Gutschrift	€ 18.520,02	€ 21.390,01	€ 0,00
Bisherige Steuer	€ 13.634,59	€ 24.805,49	€ 23.085,12
Mehr	€ 4.885,43	€ 3.415,48	€ 23.085,12
Steuerpflichtiges Einkommen:	ATS 213.784,00	ATS 275.500,00	€ 20.021,37
<b>Einkommensteuer:</b>			
Gesamtbetrag	€ 2.538,46	€ 3.751,23	€ 3.817,56
Bisherige Steuer	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Mehr	€ 2.538,46	€ 3.751,23	€ 3.817,56
Besteuerungsgrundlagen	2003	2004	<b>Anmerkungen bzw. steuerl. Ergebnis 2000 - 2004</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	€ 183.535,24	€ 159.880,24	
Abziehbare Vorsteuer	€ 12.000,00	€ 13.000,00	
<b>Umsatzsteuer:</b>			
Zahllast/Gutschrift	€ 0,00	€ 0,00	
Bisherige Steuer	€ 24.521,74	€ 18.976,25	
Mehr	€ 24.521,74	€ 18.976,25	<b>€ 74.884,02</b>
Steuerpflichtiges Einkommen:	€ 20.021,37	20.021,37	
<b>Einkommensteuer:</b>			
Gesamtbetrag	€ 3.896,03	€ 4.001,53	
Bisherige Steuer	€ 0,00	€ 0,00	
Mehr	€ 3.896,03	€ 4.001,53	<b>€ 18.004,81</b>
		<b>Zusammen:</b>	<b>€ 92.888,83</b>

Insgesamt ergab sich auf Grund der dem Rechtsmittelverzicht zu Grunde liegenden Darstellung der Besteuerungsgrundlagen und Abgaben also für die Jahre 2000 bis 2004 ein

**steuerliches Mehrergebnis von 92.888,83 €** (Umsatzsteuer € 74.884,02; Einkommensteuer € 18.004,81).

Mit gleichem Datum wie die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die angeführten Jahre ergingen am 7. Februar 2006 **Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2003** im Zusammenhang mit der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003.

Für die einzelnen Jahre wurden – jeweils beginnend ab dem dem betroffenen Kalenderjahr folgenden 1. Oktober – folgende Anspruchszinsen festgesetzt:

2000	€ 357,48
2001	€ 278,92
2002	€ 312,26
2003	€ 152,88

Mit Schreiben vom 7. März 2006 erhab der Pflichtige gegen diese Anspruchszinsenbescheide **Berufung**, beantragte die ersatzlose Aufhebung bzw. Streichung der Forderungsbeträge und begründete dies folgendermaßen:

*Mit dem abgeschlossenen Vergleich über die Jahre 2000 – 2004 seien mit der Bezahlung der vereinbarten Pauschalsumme alle Forderungen abgegolten. Die Aufteilung der Pauschalsumme auf die einzelnen Forderungsarten und Steuerjahre sei völlig sekundär und vereinbarungsgemäß im Prinzip der Willkür des Prüfers überlassen worden.*

*Die wesentliche Prüfungsverzögerung wäre durch die Beschlagnahme von Unterlagen und die nicht gewährte Akteneinsicht verursacht worden. Die Verzögerung habe daher nicht er (der Bw) verschuldet und könne ihm diese daher auch nicht angelastet werden!*

*Die Abgaben hätten auf Grund der beschlagnahmten Unterlagen auch nicht festgestellt werden und damit auch nicht fällig sein können.*

*Eine derartige zusätzliche Vorschreibung wäre ein Bruch der Vereinbarung, der Rechtsmittelverzicht würde dadurch unwirksam werden.*

*Zusätzliche Forderungen könnten daher keinesfalls akzeptiert werden.*

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 4. April 2006 wurde die gegenständliche Berufung unter Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 205 BAO als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2006 stellte der Bw einen **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Ergänzend führte er aus, *dass in seinem Fall die Entstehung der Abgabenschuld nicht in üblicher Weise angenommen werden könne, weil am 13. Mai 2003 im Zuge einer Hausdurchsuchung alle seine Unterlagen beschlagnahmt worden wären und er daher bis*

*Herbst 2005 nicht in der Lage gewesen wäre, die erforderlichen Erklärungen zu erstellen und vorzulegen. Ohne vorliegende Unterlagen könnte kein Abgabenanspruch ermittelt werden. Logischerweise hätte der Abgabenanspruch erst in dem Moment entstehen können, wo er in der Lage gewesen wäre, den Abgabenanspruch festzustellen. Zum Zeitpunkt der Beschlagnahme wären keine Erklärungen fällig gewesen bzw. verabsäumt worden.*

Mit **Vorlagebericht** vom 31. Mai 2006 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt Y dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. August 2006 wurde die Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof zu GZlen. 2005/14/0014-0017 schwebenden Verfahren **gemäß § 281 BAO ausgesetzt**, da der Ausgang dieser Verfahren von wesentlicher Bedeutung für die gegenständliche Berufungsentscheidung (Bescheidqualität von Anspruchszinsenbescheiden) war und keine überwiegenden Interessen der Parteien entgegenstanden.

Diese den Anlass für die Aussetzung der Entscheidung bildenden Verwaltungsgerichtshofsverfahren wurden zwischenzeitig mit Erkenntnissen vom 14.12.2006, 2005/14/0014-0017, abgeschlossen, indem der Verwaltungsgerichtshof die Bescheidqualität rein automationsunterstützt erlassener Erledigungen bejahte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Zur Fortsetzung des Verfahrens gemäß § 281 Abs. 2 BAO:**

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Entscheidung mit Bescheid vom 16. August 2006 gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof zu GZlen. 2005/14/0014-0017 schwebenden Verfahren ausgesetzt worden, da der Ausgang dieser Verfahren von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung war.

Diese den Anlass für die Aussetzung der Entscheidung bildenden Verwaltungsgerichtshofsverfahren wurden zwischenzeitig mit Erkenntnissen vom 14.12.2006, 2005/14/0014-0017, abgeschlossen.

Gemäß **§ 281 Abs. 2 BAO ist nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß Abs. 1 BAO gegeben hat, das ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen.**

Auf Grund dieses gesetzlichen Auftrages war das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr **von Amts wegen fortzusetzen**.

#### **2) Zur Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Anspruchszinsen:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen unter Punkt 1 zitierten Erkenntnissen die Bescheidqualität von im automationsunterstützten Verfahren ergehenden Nebenanspruchsbescheiden (so auch Anspruchszinsen – siehe konkret VwGH 14.12.2006, 2005/14/0016) bejaht, sodass auch die grundsätzliche Rechtswirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht mehr in Zweifel zu ziehen ist.

Aufgabe der Berufungsbehörde war es nun, dessen **Rechtsrichtigkeit** zu überprüfen.

Der Bw vermeinte, eine Rechtswidrigkeit der Vorschreibung der Anspruchszinsen darin zu erblicken, dass diese einerseits laut Vereinbarung mit dem Betriebsprüfer mit der Bezahlung der Pauschalsumme laut Niederschrift über den Rechtsmittelverzicht vom 3. Februar 2006 abgegolten wären. Andererseits hätten weder der Abgabenanspruch entstehen noch die Abgaben fällig werden können, da er seit Beschlagnahme seiner steuerlichen Unterlagen anlässlich der Hausdurchsuchung am 13. Mai 2003 bis Herbst 2005 nicht in der Lage gewesen wäre, die erforderlichen Erklärungen zu erstellen und abzugeben.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 205 Abs. 1 BAO** sind "Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus 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 (**Anspruchszinsen**)".

"Anspruchszinsen betragen 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." (**Abs. 2 leg.cit.**).

Wesentliche Zeitpunkte für die Vorschreibung von Anspruchszinsen sind auf Grund der zitierten Gesetzesbestimmung also der „**1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres**“ und der „**Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides**“.

Wenn sich der Bw zunächst auf eine spätere Entstehung des Abgabenanspruches berief, so ist hiezu Folgendes auszuführen:

Der **Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches** ist gesetzlich geregelt.

Nach **§ 4 Abs. 1 BAO** entsteht er grundsätzlich, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Bei der zu veranlagenden Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch gemäß **§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO** mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen

wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 (Anm.: Vorauszahlungen) schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Nach **Abs. 4 leg.cit.** ist der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entsteht der Abgabenanspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (VwGH 18.11.1993, 88/16/0216).

Die Entstehung des Abgabenanspruches – im konkreten Fall jener der Einkommensteuer – ist sohin gesetzlich genau determiniert und kann durch äußere Umstände nicht verändert werden.

Demnach konnte dieser Zeitpunkt auch im gegenständlichen Fall durch die Tatsache, dass es dem Bw auf Grund der Beschlagnahme der Unterlagen verwehrt war, die Erklärungen zu erstellen, **nicht** beeinflusst werden.

Wenn nun daher in den angefochtenen Bescheiden die Anspruchszinsen jeweils ab dem Ablauf des betreffenden Kalenderjahres (= Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches) folgenden 1. Oktober vorgeschrieben wurden, entsprach dies den zitierten gesetzlichen Bestimmungen.

Was nun den Einwand des Bw's, dass die Abgaben wegen Beschlagnahme der Unterlagen gar nicht fällig hätten werden können, anlangt, so ist hiezu anzumerken, dass auch der **Zeitpunkt der Fälligkeit** gesetzlich festgelegt ist:

Gemäß **§ 210 Abs. 1 BAO** werden Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig.

Da es für Einkommensteuerabschlusszahlungen keine besondere Regelung gibt, war diese Grundregel der „Monatsfälligkeit“ auch hier anwendbar (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 1 zu § 210).

Überdies hat aber der Fälligkeitszeitpunkt nach der Formulierung der gesetzlichen Bestimmung des § 205 BAO für die Vorschreibung von Anspruchszinsen ohnehin keine Bedeutung.

Wesentliche Zeitpunkte sind hier vielmehr – wie oben ausgeführt – der 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres und jener der Bekanntgabe der Bescheide.

Nach den Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Bestimmung des § 205 BAO (RV 311 BlgNR 21. GP, 210ff) 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. Deswegen ist der Zinsenbescheid auch nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist allein von der zeitlichen Komponente, nämlich, wann die Einkommensteuerbescheide dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurden, und von der Höhe der Nachforderungsbeträge abhängig.

Dies erklärt sich aus dem Normzweck des § 205 BAO, der darin besteht, dass Anspruchszinsen schlichtweg nur mögliche Zinsenvorteile bzw. –nachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (311 BlgNR 21. GP, 196). Entscheidend ist die **objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. –nachteilen**. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (Ritz, a.a.O., Tz 2 zu § 205), und steht diese **nicht** im Ermessen der Abgabenbehörde.

Wenn der Bw ins Treffen führte, dass die Verzögerung nicht von ihm verschuldet gewesen wäre und ihm folglich auch nicht angelastet werden könnte, so ändert dies nichts daran, dass im gegenständlichen Fall der gesetzliche Tatbestand des § 205 BAO erfüllt worden war, der die gesetzliche Rechtsfolge der Vorschreibung von Anspruchszinsen nach sich ziehen musste. Der Abgabenbehörde war es vor allem auf Grund der eindeutigen Formulierung des § 205 BAO **nicht** gestattet, im Rahmen einer Ermessensübung von der Vorschreibung solcher abzusehen.

Was die Argumentation des Bw's, dass mit dem abgeschlossenen **Vergleich** über die Jahre 2000 bis 2004 mit der Bezahlung der vereinbarten Pauschalsumme alle Forderungen abgegolten sein sollten, anlangt, so muss hiezu festgestellt werden, dass laut entsprechender „Niederschrift über die Erklärung eines Rechtsmittelverzichtes“ vom 3. Februar 2006 jene Teilbeträge an Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 konkret aufgelistet wurden, die insgesamt die Pauschalsumme von **92.888,83 €** ergaben.

Dass in diesem Betrag auch Anspruchszinsen enthalten wären, ergibt sich aus der Niederschrift nicht. Außerdem ist daraus kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass mit der Entrichtung der genannten Summe auch Nebenansprüche (wie eben konkret die Anspruchszinsen!) abgegolten sein sollten.

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 Abgabenforderung – sind nämlich grundsätzlich **ohne abgabenrechtliche Bedeutung** (Ritz, a.a.O., Tz 10 zu § 4; VwGH 27.7.1994, 92/13/0058; 18.9.2002, 97/17/0330). Eine ausdrückliche Ermächtigung für eine derartige Vereinbarung findet sich im Gesetz nicht.

Die Frage der Wirksamkeit des Rechtsmittelverzichtes, die vom Bw releviert wurde, mag im gegenständlichen Berufungsverfahren betreffend Anspruchszinsen dahingestellt bleiben, da – mangels Anführung der Anspruchszinsen in der Niederschrift über den Rechtsmittelverzicht – diese hievon ohnehin nicht betroffen waren. Die Unzulässigkeit der Berufung, die ein allfälliger gültiger Rechtsmittelverzicht bewirken hätte können, stand im gegenständlichen Verfahren demnach nicht zur Debatte bzw. war nicht gegeben und war die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide jedenfalls einer Entscheidung in der Sache zuzuführen.

Über die Wirksamkeit des Rechtsmittelverzichtes betreffend Umsatzsteuer 2000 wurde in dem diese Abgabe betreffenden Berufungsverfahren bei der ho. Berufungsbehörde zu GZ. RV/0508-L/06 abgesprochen.

Insgesamt konnte auf Grund obiger Ausführungen bezüglich der Vorschreibung der Anspruchszinsen keine Rechtswidrigkeit erblickt und musste die Berufung gegen die entsprechenden Bescheide daher als unbegründet abgewiesen werden.

Linz, am 23. November 2007