

21. März 2012

BMF-010103/0071-VI/2012

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Richtlinien zu den Berufungszinsen (§ 205a BAO)

Voraussetzungen für Berufungszinsen, Antragserfordernisse, Entrichtung der Abgabenschuldigkeit, mittelbare Abhängigkeit von der Berufungserledigung, Festsetzung der Berufungszinsen, Bemessungsverjährung, Zuständigkeit, Inkrafttreten

1. Rechtsgrundlagen

[§ 3 Abs. 2 lit. b BAO](#), [§ 205a BAO](#) und [§ 323 Abs. 29 BAO](#)

(jeweils in der Fassung des AbgÄG 2011, [BGBl. I Nr. 76/2011](#))

§ 205a BAO lautet:

„§ 205a. (1) Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, als Folge der Berufung herabgesetzt wird, sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides festzusetzen (Berufungszinsen).

(2) Der Antrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der Berufung, von deren Erledigung die Abgabenhöhe unmittelbar oder mittelbar abhängt;
- b) die Bezeichnung des Bescheides, mit dem die entrichtete Abgabenschuldigkeit herabgesetzt wurde;
- c) die für die Höhe der Bemessungsgrundlage der Zinsen maßgebenden Angaben.

(3) Zinsen sind nur insoweit festzusetzen, als ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er von dem ihm zugrunde liegenden Anbringen abweicht oder ein Bescheid angefochten wird, dem kein Anbringen zugrunde liegt.

(4) Die Zinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Zinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen."

2. Voraussetzungen

2.1. Allgemein

Die Festsetzung von Berufungszinsen setzt voraus

- eine entrichtete Abgabenschuldigkeit,
- deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt,
- die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit als Folge einer Berufung,
- einen (rechtzeitigen) Antrag des Abgabepflichtigen.

Berufungszinsen sind nur insoweit festzusetzen,

- als ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er vom zugrunde liegenden Anbringen (zB Abgabenerklärung) abweicht oder
- als ein Bescheid angefochten wird, dem kein Anbringen zugrunde liegt (zB bei amtswegiger Erlassung eines Haftungsbescheides).

2.2. Entrichtung einer Abgabenschuldigkeit

Aus [§ 211 Abs. 1 BAO](#) ergibt sich, wann eine Abgabenschuldigkeit als entrichtet gilt. Siehe Richtlinien für die Abgabeneinhebung – RAE Rz 100 ff.

Für die Berufungszinsen ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Entrichtung maßgebend. Daher sind diesbezüglich die Bestimmungen über Respirofristen ([§ 211 Abs. 2 und 3 BAO](#)) nicht anwendbar.

Eine Abgabenschuldigkeit gilt nur solange und soweit als entrichtet, als die Entrichtung nicht rückgängig gemacht wird.

Rückgängigmachung (Beendigung) einer Entrichtung ist möglich vor allem

- bei Aussetzung der Einhebung einer getilgten Abgabenschuldigkeit nach [§ 212a Abs. 6 BAO](#),
- bei Rückzahlung zu Unrecht zwangsweise eingebrachter Abgaben ([§ 241 Abs. 1 BAO](#)),
- als Folge von Anträgen nach [§ 214 Abs. 5 BAO](#) (Verrechnungsweisungen betreffende Irrtümer),
- bei (erfolgreicher) Anfechtung nach den [§§ 27 ff Insolvenzordnung](#),
- bei Berichtigung einer Verbuchung der Gebarung als Folge eines Abrechnungsbescheides ([§ 216 BAO](#)).

Für die Berufungszinsen ist nicht bedeutsam,

- ob die Entrichtung vor Fälligkeit, am Fälligkeitstag oder danach erfolgte,
- ob die nicht zeitgerechte Entrichtung Säumnisfolgen (insbesondere Säumniszuschläge) ausgelöst hat,
- ob die Entrichtung im Wege einer Vollstreckung erfolgte,
- ob die Entrichtung einen Abgabebetrag betraf, dessen Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) ausgesetzt war,
- ob die Abgabenschuld von einer Zahlungserleichterung ([§ 212 BAO](#)) umfasst war.

2.3. Abhängigkeit von der Erledigung einer Berufung

Die Höhe einer Abgabenschuldigkeit hängt unmittelbar von der Erledigung einer Berufung insbesondere in folgenden Fällen ab bei einer Berufung gegen

- einen Abgabenbescheid,
- einen Haftungsbescheid,
- einen Widerruf der Nachsicht.

Eine **mittelbare Abhängigkeit** liegt beispielsweise vor, wenn lediglich die Verfügung der Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens (nicht aber der neue Abgabenbescheid) mit Berufung angefochten ist. Dies gilt ebenso, wenn nur der gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#)

aufhebende Bescheid, nicht jedoch auch der nach [§ 299 Abs. 2 BAO](#) erlassene Abgabenbescheid mit Berufung bekämpft wird.

Eine mittelbare Abhängigkeit (iSd [§ 205a Abs. 1 BAO](#)) liegt weiters bei von einem Grundlagenbescheid abgeleiteten Abgabenschuldigkeiten vor. Beispielsweise kann von der Erledigung einer gegen einen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte ([§ 188 BAO](#)) gerichteten Berufung die Höhe von Einkommensteuerschuldigkeiten eines an der gemeinsamen Einkunftsquelle Beteiligten abhängen. Dies gilt auch, wenn nur die Verfügung der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens oder nur die Aufhebung ([§ 299 Abs. 1 BAO](#)) des Feststellungsbescheides (nicht aber auch der neue Feststellungsbescheid) mit Berufung angefochten ist.

Eine mittelbare Abhängigkeit einer Abgabenschuldigkeit liegt für Verspätungszuschläge und für Säumniszuschläge auch vor, wenn deren Bemessungsgrundlage (somit der Bescheid über die „Stammabgabe“) mit Berufung angefochten wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Berufungserledigung von Amts wegen (bei Verspätungszuschlägen nach [§ 295 Abs. 3 BAO](#)) oder lediglich auf Antrag (bei Säumniszuschlägen nach [§ 217 Abs. 8 BAO](#)) zu einer Herabsetzung des Nebenanspruches (bzw. zur Aufhebung des dem Nebenanspruch festzusetzenden Abgabenbescheides) führt.

Eine solche mittelbare Abhängigkeit besteht auch für Abgabenerhöhungen gemäß [§ 9 Abs 2 GebG](#) im Verhältnis zur mit Berufung angefochtenen Festsetzung der Gebühr.

Ist der Einheitswert (oder ein Mehrfaches des Einheitswertes) Bemessungsgrundlage für eine Abgabe (vgl. zB [§ 6 GrEStG 1987](#)), so ist die Höhe einer solchen Abgabenschuldigkeit mittelbar abhängig von der Erledigung einer gegen den Einheitswertbescheid gerichteten Berufung.

Die Berufung muss sich gegen einen Bescheid richten,

- der von Amts wegen erlassen wurde oder
- soweit er von einem Anbringen (insbesondere von einer Abgabenerklärung) abgewichen ist.

2.4. Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit als Folge einer Berufung

Bescheide über Herabsetzungen einer Abgabenschuldigkeit „als Folge“ einer Berufung sind nicht nur Berufungsvorentscheidungen ([§ 276 Abs. 1 BAO](#)) und Berufungsentscheidungen ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)), sondern auch auf [§ 289 Abs. 1 BAO](#) gestützte Aufhebungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz.

[§ 205a BAO](#) ist auch anwendbar, wenn die (stattgebende) Berufungserledigung erfolgte

- nach Aufhebung durch den VwGH oder VfGH (auch wegen Aufhebung von Gesetzen oder Verordnungen),
- wegen einer rückwirkenden Änderung einer Abgabenvorschrift,
- als Folge der Bewilligung der Wiedereinsetzung ([§ 308 BAO](#)) der versäumten Berufungsfrist.

„Als Folge“ einer Berufung eine Abgabenschuldigkeit herabsetzende Bescheide sind nicht nur Berufungserledigungen (nach den [§§ 276 Abs. 1](#), [289 Abs. 1](#) oder [Abs. 2 BAO](#)), sondern auch Bescheide, die im Ergebnis dem Berufungsbegehren Rechnung tragen; wie beispielsweise bei

- Änderung des Abgabenbescheides gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#),
- Erlassung neuer Sachbescheide ([§ 299 Abs. 2 BAO](#)) bei Aufhebung des mit Berufung angefochtenen Bescheides gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#),
- Erlassung (gemäß [§ 307 Abs. 1 BAO](#) gleichzeitig mit der Verfügung der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens) neuer Sachbescheide,
- Abänderung des Bescheides gemäß [§ 295a BAO](#) (wegen Eintrittes eines rückwirkenden Ereignisses),
- Berichtigung des Bescheides gemäß [§ 293 BAO](#), [§ 293b BAO](#) oder gemäß [§ 293c BAO](#),
- Aufhebung oder Änderung eines Nebengebührenbescheides (zB eines Säumniszuschlagsbescheides) gemäß [§ 293a BAO](#),
- Herabsetzung von Säumniszuschlägen oder Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden gemäß [§ 217 Abs. 7 oder 8 BAO](#).

2.5. Antrag des Abgabepflichtigen

2.5.1. Befugnis zur Antragstellung

Antragsbefugt ist jener Abgabepflichtige, dem gegenüber der Bescheid über die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit wirkt. Dies muss nicht der Berufungswerber sein (zB bei einer Berufung der Personengesellschaft gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte).

2.5.2. Form des Antrages

Der Antrag auf Festsetzung von Berufungszinsen ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd [§ 85 Abs. 1 BAO](#). Er ist daher im Allgemeinen schriftlich zu stellen (zulässig ist auch die Einbringung im Wege von Telefax oder FinanzOnline).

Bei **Formgebrechen** (zB Nichtverwendung einer für den Einschreiter zugelassenen Amtssprache) ist ebenso wie bei Fehlen einer Unterschrift mit **Mängelbehebungsauftrag** ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)) vorzugehen.

Die Mängelbehebungsfrist ist zwar erstreckbar, doch kommt einem Fristverlängerungsantrag keine fristhemmende Wirkung zu.

Mängelbehebungsaufträge sind verfahrensleitende Verfügungen iSd [§§ 94](#) und [244 BAO](#); solche Bescheide daher nicht abgesondert anfechtbar.

Der Antrag ist bis zur Rechtskraft des über ihn absprechenden Bescheides zurücknehmbar.

Ein Verzicht auf einen solchen Antrag ist gesetzlich nicht vorgesehen; er ist somit rechtsunwirksam.

2.5.3. Frist zur Antragstellung

Die BAO enthält keine ausdrückliche Befristung des Antragsrechtes.

Mittelbar ergibt sich eine Antragsfrist aus der Bemessungsverjährung, weil nach Eintritt der Berufungszinsen betreffenden Verjährung einem solchen Antrag nur dann entsprochen werden darf, wenn der Antrag vor Verjährungseintritt gestellt wurde.

Zur Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Berufungszinsen siehe Abschnitt 6.

2.5.4. Inhalt des Antrages

Nach [§ 205a Abs. 2 BAO](#) hat der Antrag auf Festsetzung von Berufungszinsen zu enthalten

- a) die Bezeichnung der Berufung, von deren Erledigung die Abgabenhöhe abhängt,
- b) die Bezeichnung des die Abgabenschuldigkeit herabsetzenden Bescheides,
- c) die für die Höhe der Bemessungsgrundlage der Berufungszinsen maßgebenden Angaben.

Maßgebende Angaben iSd [§ 205a Abs. 2 lit. c BAO](#) sind insbesondere

- Angaben über den Tag (die Tage) der Entrichtung (zB Tag der Überweisung),
- Angaben über den Tag der Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides (zB Tag der Zustellung des Bescheides),
- Angaben darüber, ob die Berufung gegen einen amtswegigen Bescheid bzw. gegen eine Abweichung vom zu Grunde liegenden Anbringen gerichtet ist.

Fehlende Angaben iSd [§ 205a Abs. 2 BAO](#) sind inhaltliche Mängel iSd [§ 85 Abs. 2 BAO](#). Daher ist mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen.

Ist der Antrag von vornherein offenkundig aussichtslos (weil unzulässig oder von einem hiezu nicht Befugten eingebracht), so ist kein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen, sondern der Antrag mit Bescheid zurückzuweisen.

3. Bescheidmäßige Erledigungen des Antrages

3.1. Entscheidungspflicht

Der Antrag auf Festsetzung von Berufungszinsen unterliegt der Entscheidungspflicht. Er ist daher stets mit Bescheid zu erledigen.

3.2. Formalerledigungen

Anträge sind zurückzuweisen, wenn sie

- nicht rechtzeitig gestellt werden (bei Einbringung des Antrages nach Eintritt der Bemessungsverjährung der Berufungszinsen),

- nicht zulässig sind (zB bei mangelnder Befugnis des Einschreiters).

Als Formalerledigungen kommt auch ein Zurücknahmebescheid in Betracht, wenn einem (rechtmäßigen) Mängelbehebungsauftrag ([§ 85 Abs. 2 BAO](#); siehe Abschnitt 2.5.2. und 2.5.4.) nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen wird.

3.3. Festsetzung der Berufungszinsen

3.3.1. Höhe der Berufungszinsen

Berufungszinsen sind (gegebenenfalls) für den Zeitraum

- ab Entrichtung der Abgabenschuldigkeit
- bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides

festzusetzen.

Zinsen sind (nach [§ 205a Abs. 3 BAO](#)) nur insoweit festzusetzen, als

- ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er von dem ihm zugrundeliegenden Anbringen abweicht oder
- ein Bescheid angefochten wird, dem kein Anbringen zugrunde liegt.

Anbringen iSd [§ 205a Abs. 3 BAO](#) sind insbesondere Abgabenerklärungen.

Die Berufungszinsen betragen (nach [§ 205a Abs. 4 BAO](#)) pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Sie sind nicht festzusetzen, wenn sie den Betrag von 50 Euro nicht erreichen.

3.3.2. Abgabenbescheid

Berufungszinsen sind mit Abgabenbescheid ([§ 198 BAO](#)) festzusetzen.

3.3.3. Nebenanspruch

Berufungszinsen gehören nach [§ 3 Abs. 2 lit. b BAO](#) zu den Nebenansprüchen. Sie sind somit (nach [§ 213 Abs. 1](#) bzw. [Abs. 2 BAO](#)) auf jenem Abgabenkonto zu verbuchen, auf dem die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit zu verbuchen ist.

4. Beispiele

1. Beispiel

Einkommensteuervorauszahlungen	80.000 €
Steuer laut Erklärung	90.000 €
Steuer laut Bescheid	120.000 € (daher Nachforderung 40.000 €; Abweichung von Erklärung: 30.000 €)

Entrichtung der Nachforderung zur Gänze

Berufung (strittig ist gesamte Nachforderung)

- Berufungsvorentscheidung 100.000 € (Gutschrift daher 20.000 €)
Berufungszinsen für 20.000 € (ab Entrichtungstag bis zur Zustellung der Berufungsvorentscheidung)
- Berufungsvorentscheidung 90.000 € (Gutschrift daher 30.000 €)
Berufungszinsen für 30.000 € (ab Entrichtungstag bis zur Zustellung der Berufungsvorentscheidung)
- Berufungsvorentscheidung 80.000 € (Gutschrift daher 40.000 €)
Berufungszinsen für 30.000 € (Abweichung von Erklärung als Obergrenze)

2. Beispiel

Körperschaftsteuervorauszahlungen	80.000 €
Steuer laut Erklärung	70.000 €
Steuer laut Bescheid	120.000 € (Nachforderung daher 40.000 €; Abweichung von Erklärung: 50.000 €)

Entrichtung der Nachforderung: nur 30.000 €; restlicher Rückstand wird gestundet

Berufung (strittig ist die Nachforderung)

- Berufungsvorentscheidung 100.000 € (Gutschrift daher 20.000 €)
Berufungszinsen von 20.000 € (ab Entrichtung bis zur Zustellung der Berufungsvorentscheidung)
- Berufungsvorentscheidung 80.000 € (Gutschrift daher 40.000 €)
Berufungszinsen von 30.000 € (nur vom entrichteten Betrag)
- Berufungsvorentscheidung 70.000 € (Gutschrift daher 50.000 €)
Berufungszinsen von 30.000 € (nur vom entrichteten Betrag)

3. Beispiel

Lohnsteuerhaftungsbescheid ([§ 82 EStG 1988](#)) für Mai 2012: 80.000 €
Nachforderung wird zur Gänze entrichtet

Berufung (Streitwert: 10.000 €)

- Berufungsvorentscheidung mindert Haftungsbetrag auf 76.000 €
Berufungszinsen von 4.000 € (ab Entrichtung bis zur Zustellung der Berufungsvorentscheidung)

Vorlageantrag

- Berufungsentscheidung mindert Haftungsbetrag auf 73.000 € (zusätzliche)
Berufungszinsen von 3.000 € (ab Entrichtung bis zur Zustellung der Berufungsentscheidung)
VwGH hebt Berufungsentscheidung auf
- nunmehrige Berufungsentscheidung: 65.000 €
(zusätzliche) Berufungszinsen von 3.000 € (ab Entrichtung bis zur Zustellung der nunmehrigen Berufungsentscheidung), weil Streitwert (10.000 €) die Obergrenze für die Berufungszinsen ist

5. Zuständigkeit

Die sachliche und örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Berufungszinsen (zB Erledigung des Antrages, Zinsfestsetzung, Verbuchung der Gebarung) richtet sich nach jener, die für die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit besteht.

Die Erhebung der Berufungszinsen obliegt auch dann der Abgabenbehörde erster Instanz,

- wenn die Berufungserledigung (bei mittelbarer Abhängigkeit der Abgabenhöhe von der Erledigung der Berufung) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgte,
- wenn die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgte.

6. Bemessungsverjährung

Die Frist für die Verjährung der Festsetzung von Berufungszinsen beträgt fünf Jahre (die Berufungszinsen sind „übrige Abgaben“ iSd [§ 207 Abs. 2 erster Satz BAO](#)).

Die Entstehung des Abgabenanspruches für die Berufungszinsen richtet sich nach [§ 4 Abs. 1 BAO](#). Daher beginnt die Verjährungsfrist nach [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (somit mit Ablauf des Jahres, in dem der die Abgabe herabsetzende Bescheid bekanntgegeben wurde).

Wird der Antrag auf Festsetzung der Berufungszinsen vor Eintritt der diesbezüglichen Verjährung gestellt, so ist ihm auch nach Eintritt der Verjährung zu entsprechen. Dies ergibt sich aus [§ 209a Abs. 2 BAO](#).

7. Inkrafttreten des [§ 205a BAO](#)

Nach [§ 323 Abs. 29 BAO](#) tritt § 205a BAO mit **1. Jänner 2012** in Kraft.

[§ 205a BAO](#) ist erstmals für ab diesem Zeitpunkt erfolgte Abgabenherabsetzungen anwendbar. Vor dem 1. Jänner 2012 erfolgte Abgabentrückstellungen sind für die Verzinsung nur für Zeiträume ab 1. Jänner 2012 zu berücksichtigen.

8. Hinweise

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

[§ 205a BAO](#) gilt **nicht für Landes- und Gemeindeabgaben** ([§ 205b BAO](#)).

Bundesministerium für Finanzen, 21. März 2012