

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4320 Perg, Linzer Straße 36 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 13. Mai 2009 betreffend Anspruchszinsen 2007 beschlossen:

Die Beschwerde wird als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die belangte Behörde setzte mit Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 11. März 2009 die Einkommensteuer mit 4.600,03 Euro fest. Gleichzeitig wurden Anspruchszinsen in Höhe von 86,37 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2009 erfolgte gemäß § 295 Abs. 1 BAO eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2007 vom 11. März 2009 und die Festsetzung der Einkommensteuer mit 32.775,76 Euro. Die Änderung erfolgte auf Grund des Bescheides des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2007 vom 5. Mai 2009.

Gleichzeitig wurden mit dem angefochtenen Bescheid Anspruchszinsen in Höhe von 668,87 Euro für das Jahr 2007 festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde mit der Begründung der angefochtene Bescheid sei rechtswidrig ergangen.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Jänner 2012, RV/0699-L/09 wurde über die Berufung vom 3. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 5. Mai 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO

für das Kalenderjahr 2007 entschieden, dass der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben wird.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Bescheid vom 12. Jänner 2012, RV/0700-L/09 die Berufung vom 3. Juni 2009 gegen den angefochtenen Anspruchszinsenbescheid mit der zurückgewiesen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. September 2012, 2012/15/0051 wurde der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Jänner 2012, RV/0700-L/09 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes mit der Begründung unter Hinweis auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. September 2012, 2012/15/0062 aufgehoben. In diesem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Beseitigung von Grundlagenbescheiden durch Entscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht schon den Wegfall der davon abgeleiteten Bescheide bewirkt.

Die belangte Behörde hat mit Bescheid vom 26. Februar 2013 den Einkommensteuerbescheid vom 13. Mai 2009 dahingehend gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert, dass die Einkommensteuer mit 4.600,03 Euro festgesetzt wurde. Gleichzeitig wurden Anspruchszinsen mit einer Gutschrift in Höhe von 668,87 Euro festgesetzt.

Mit dem nach § 295 Abs. 1 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 5. November 2013 wurde die Einkommensteuer für 2007 mit 32.775,76 Euro festgesetzt. Gleichzeitig wurden Anspruchszinsen in Höhe mit einer Abgabenschuld in Höhe von 2.993,27 Euro festgesetzt.

Der Beschwerdeführer wurde mit Schreiben vom 16. April 2014 auf die Zusammenhänge von Stammabgabenbescheid und abgeleiteten Anspruchszinsenbescheid, sowie auf die dazu ergangene ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen. Insbesondere wurde auf die Rechtsprechung hingewiesen, wonach § 252 Abs. 2 BAO Fälle erfasst, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören auch die Anspruchszinsen. 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 Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036).

Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständige anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150).

Dem Hinweis des Gerichtes, dass die Beschwerde im Lichte der zitierten Judikatur wenig erfolgversprechend sei, entgegnete der Beschwerdeführer, dass damit das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers "völlig ad absurdum" geführt werde. Er verwies auf den vom Verwaltungsgerichtshof als rechtswidrig erkannten Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates und führte aus, dass durch eine Zurücknahme der Beschwerde der Rechtsweg abgeschnitten werde und darin "*die Verletzung gewichtiger verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte (zumindest Gleichheit, gesetzlicher Richter) zu erblicken*" sei.

Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

§ 253 der Bundesabgabenordnung lautet:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst."

§ 261 Abs. 1 lautet:

"Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehr Rechnung getragen wird

- a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder*
- b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid."*

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 2 BAO kann von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn die Beschwerde als gegenstandslos (§ 261 BAO) zu erklären ist.

Erwägungen

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 Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036). Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen.

§ 295 Abs. 3 BAO bietet dafür die verfahrensrechtliche Grundlage (VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0062, VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150).

Somit ergibt sich, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die in Zusammenhang mit Folgeänderungen nach § 295 Abs. 1 BAO von Stammabgabenbescheiden ergehenden Anspruchszinsenbescheide selbst Änderungsbescheide nach § 295 Abs. 3 BAO sind. Sie ändern demnach den ursprünglichen Anspruchszinsenbescheid ab. Da im gegenständlichen Fall mit dem ursprünglich angefochtenen Anspruchszinsenbescheid vom 13. Mai 2009 eine Abgabenschuld in Höhe von 668,87 Euro festgesetzt wurde und dann in einem weiteren Verfahren mit dem Anspruchszinsenbescheid vom 26. Februar 2013 eine Gutschrift in Höhe von 668,87 Euro festgesetzt wurde, ist dem Beschwerdebegehren durch den Anspruchszinsenbescheid vom 26. Februar 2013 vollinhaltlich Rechnung getragen worden. Der Anspruchszinsenbescheid vom 26. Februar 2013 trat wohl - im Lichte der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betrachtet - an die Stelle des angefochtenen Bescheides im Sinne des § 261 Abs. 1 lit a BAO und hat im Ergebnis der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid, der Aufhebung der Anspruchszinsen zum Ziel hatte, vollinhaltlich Rechnung getragen. Die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung ist zwingend vorgesehen.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nunmehr mit Bescheid vom 5. November 2013 Anspruchszinsen in Höhe von 2.993,27 Euro festgesetzt wurden. Nach § 253 BAO in Verbindung mit § 261 Abs. 1 BAO *gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, bis dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird.* Gegen den Bescheid vom 5. November 2013, der den dem Beschwerdebegehren Rechnung tragenden Bescheid vom 26. Februar 2013 abgeändert hat, war ohnehin die Einbringung eines Rechtsmittels zulässig, sodass der Rechtsschutz des Beschwerdeführers nicht geschmälert wird.

Zudem kann im Hinblick auf die Bindungswirkung eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150). Eine abgesonderte Anfechtung abgeleiteter Bescheide mit der Begründung, der Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig, ist schon auf Grund von § 252 Abs. 2 BAO nicht zielführend.

In Hinblick auf die wiederholt dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebrachte ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Rechtsschutz gegen abgeleitete Bescheide im Falle der Abänderung des Grundlagenbescheides jedenfalls gegeben ist, sind auch die vom Beschwerdeführer geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht nachvollziehbar.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung entfällt nach § 274 Abs. 2 Z 3 BAO, da eine Formalerledigung zu erfolgen hat.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 26. Mai 2014