



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X., vom 24. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 6. Juni 2008 betreffend Ablauf einer Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) war Komplementär-GmbH der S-KG. Der über das Vermögen der KG am 3. 12. 1999 eröffnete Konkurs wurde nach Verteilung des Massevermögens am 24. 1. 2003 gemäß § 139 KO aufgehoben. Am 15. 2. 2000 wurde ein Konkursantrag betreffend die Bw. mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

1.2. Im Jahr 2001 wurde die KG einer Betriebsprüfung unterzogen, nach deren Beendigung das Finanzamt das Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der KG für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 mit Bescheid vom 10. 8. 2001 wieder aufnahm und Bescheide gemäß § 188 BAO erließ, in welchen die auf die Bw. entfallenden Gewinnanteile für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Kalenderjahr 1998 vorläufig festgestellt wurden (§ 200 Abs. 1 BAO). Mit weiterem Bescheid gemäß § 188 BAO vom 16. 8. 2001 wurde der auf die Bw. entfallende Gewinnanteil für das Kalenderjahr 1999 festgestellt. Mit Bescheiden vom 17. 9. 2001 wurden die vorläufigen Feststellungsbescheide für 1996/1997 und 1998 vom 10. 8. 2001 gemäß § 200 Abs. 2 BAO (betragsmäßig unverändert) für endgültig erklärt.

Mit Ausfertigungsdatum 22. 4. 2002 erließ das Finanzamt an die Bw. einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Körperschaftsteuerbescheid 1997, mit welchem die anteiligen Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb den Ergebnissen des Feststellungsverfahrens entsprechend (unter Berücksichtigung der Ergebnisse einer bei der Bw. durchgeführten weiteren Betriebsprüfung) angesetzt wurden. Weiters wurden mit Ausfertigungsdatum 26. 4. 2002 erstmalige Körperschaftsteuerbescheide für 1998 und 1999 erlassen.

Mit Schriftsätzen vom 3. 5. 2002 und 8. 5. 2002 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997, 1998 und 1999, die das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. 8. 2008 erledigte. Mit Eingabe vom 3. 9. 2008 wurde beantragt, die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, die über diese Berufung noch nicht entschieden hat. Betreffend die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 wurde kein Vorlageantrag eingebracht.

1.3. Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 6. 6. 2008 verfügte das Finanzamt gegenüber der Bw. den Ablauf der mit Bescheid vom 14. 5. 2002 bewilligten Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 (16.562,14 €) und 1999 (1.749,96 €) mit der Begründung, dass die Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung ablaufe.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 24. 6. 2008 wurde bemängelt, dass der Ablaufverfügung nicht zu entnehmen sei, mit welchem Bescheid die Aussetzung der Einhebung bewilligt worden sei. Weiters sei nicht ersichtlich, welche Berufung erledigt worden sei. Das Finanzamt übersehe, dass die Bw. gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 22. 4. 2002 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 26. 4. 2002 (gemeint wohl: Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 26. 4. 2002) am 3. 5. 2002 bzw. 8. 5. 2002 Berufung erhoben habe, worüber noch nicht entschieden worden sei. Die Bw. sei Komplementärgesellschaft der eingangs angeführten KG gewesen. Wie der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 17. 8. 2007, GZ. RV/0574-I/07, festgestellt habe, seien „die Grundlagenbescheide vom 17. 9. 2001“ an die Gesellschafter bis heute nicht zugestellt worden, so dass die Bw. dagegen keine Berufung habe erheben können. Somit müssten zunächst „die Grundlagenbescheide vom 17. 9. 2001“ zugestellt werden, damit die Bw. dagegen berufen könne. Erst nach Erledigung dieser Berufung könne über die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 (gemeint: 1999) vom 22. 4. und 26. 4. 2002 entschieden werden. Da somit die Voraussetzungen für einen Ablauf der Aussetzung nicht gegeben seien, sei die Aussetzung der Einhebung entweder weiterhin zu bewilligen oder der Ablaufbescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. 8. 2008 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Ablaufverfügung vom 6. 6. 2008 keine Folge. Ausgeführt wurde unter Bezugnahme auf die (an die Kommanditisten der KG) ergangenen Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. 8. 2007, GZ. RV/0573-I/07 und GZ. RV/0574-I/07, dass die vorläufigen Feststellungsbescheide vom 10. 8. 2001 ordnungsgemäß (an den Masseverwalter im Konkurs der KG) zugestellt worden und in Rechtskraft erwachsenen seien, sodass mangels mittelbarer Abhängigkeit der Höhe der Körperschaftsteuer von einer Berufungserledigung kein Anlass für eine Aussetzung der Einhebung bestehe. Die unmittelbare Abhängigkeit der Höhe der Körperschaftsteuer von der Erledigung der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide rechtfertige ebenfalls keine Aussetzung der Einhebung, weil diese nicht zu bewilligen sei, insoweit eine Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheine (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO). Dies treffe im vorliegenden Fall zu, weil die anteiligen Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb dem Ergebnis der Feststellungsverfahren entsprechend angesetzt worden seien, sodass „ein Rechtsmittel dagegen in jeder Phase des Verfahrens nur gemäß § 252 BAO abgewiesen werden“ könne.

Mit Schriftsatz vom 3. 9. 2008, der sich – seinem Betreff zufolge – auf die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 und 1999 bezieht, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Vorgebracht wurde, dass für die Körperschaftsteuer die an die KG gerichteten Bescheide vom 17. 9. 2001 für die Jahre 1996/1997 und „1998“ betreffend die Endgültigerklärung der vorläufigen Feststellungsbescheide maßgeblich seien, welche gemäß § 251 BAO in vollem Umfang anfechtbar seien. Wie der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. 8. 2007, GZ. RV/0574-I/07, zu entnehmen sei, müssten die Bescheide vom 17. 9. 2001 den Geschäftsführern der in Liquidation befindlichen Bw. zugestellt werden. Da die Körperschaftsteuer 1997 nicht mehr 16.562,14 € betrage, sondern in Höhe von 13.885,45 € festgesetzt worden sei, sei das Finanzamt von einer unzutreffenden Aktenlage ausgegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 und 1999 mit Bescheid vom 6. 6. 2008. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1998 wurde kein Ablauf der Aussetzung verfügt.

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid,

der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

- a) Berufungsvorentscheidung oder
- b) Berufungsentscheidung oder
- c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus.

Die Aussetzung der Einhebung erfolgt nur auf Antrag. Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Bewilligung eines auf Aussetzung der Einhebung gerichteten Antrages. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht grundsätzlich Anspruch auf Aussetzung von berufsverfahrensgegenständlichen Abgaben, wobei nicht nur eine Berufung gegen den von einem Feststellungsbescheid abgeleiteten Abgabenbescheid, sondern auch eine Berufung gegen einen dem Abgabenbescheid vorgeschalteten Feststellungsbescheid genügt (VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294).

2.2. Im vorliegenden Fall wurde die Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 und 1999 aufgrund von Aussetzungsanträgen, die in der Berufung vom 3. 5. 2002 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 22. 4. 2002 und in der Berufung vom 8. 5. 2002 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 26. 4. 2002 gestellt worden waren, mit Bescheid vom 14. 5. 2002 bewilligt. Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 6. 6. 2008 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 und 1999 verfügt, obwohl über die vorgenannten Berufungen erst mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. 8. 2008 entschieden wurde. Gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO ist der Ablauf der Aussetzung anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung, Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Im vorliegenden Fall lagen die Voraussetzungen des § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO für eine Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Körperschaftsteuer 1997 und 1999 nicht vor, weil der Ablauf nicht „anlässlich“, sondern rund zwei Monate vor Erlassung der Berufungsvorentscheidungen vom 4. 8. 2008, mit welchen die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 erledigt wurden, verfügt wurde.

Dem impliziten Standpunkt des Finanzamtes, die Ablaufverfügung sei deshalb zulässig gewesen, weil die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 aufgrund der Bindungswirkung der vorgeschalteten Feststellungsbescheide gemäß § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen sei, kann nicht gefolgt werden. Die diesbezügliche Argumentation des Finanzamtes, die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 sei im Hinblick auf diese Bindungswirkung wenig Erfolg versprechend, übersieht nämlich, dass auf die mangelnden Erfolgsaussichten einer Berufung nur die Nichtbewilligung einer Aussetzung der Einhebung gestützt werden kann (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO). Hingegen bietet die Aussichtslosigkeit eines Rechtsmittels keine Handhabe für die Verfügung des Ablaufes einer bereits bewilligten Aussetzung, weil eine solche Maßnahme nach dem klaren Wortlaut des § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO eine Erledigung voraussetzt, mit welcher das für die Aussetzung maßgebliche Berufungsverfahren abgeschlossen wird. Da es an einer solchen Erledigung im Zeitpunkt der Ablaufverfügung vom 6. 6. 2008 mangelte, weil über die für die Aussetzung maßgeblichen Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 erst mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. 8. 2008 abgesprochen wurde, erweist sich die Ablaufverfügung als unzulässig.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage muss auf die zwischen den Verfahrensparteien strittige Frage, ob den Körperschaftsteuerbescheiden 1997 und 1999 rechtswirksame und rechtskräftige Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO zugrunde liegen, nicht näher eingegangen werden, weil die Ablaufverfügung – im Hinblick auf die zu diesem Zeitpunkt noch unerledigten Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 – nicht auf rechtskräftige Grundlagenbescheide gestützt werden konnte.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wird noch bemerkt, dass der Standpunkt der Bw., die Voraussetzungen für einen Ablauf der Aussetzung seien deshalb nicht gegeben, weil die mehrfach erwähnten Bescheide vom 17. 9. 2001 betreffend die Endgültigerklärung vorläufiger Feststellungsbescheide nicht rechtswirksam erlassen worden seien, sodass diese Bescheide der Bw. zugestellt werden müssten, damit sie dagegen berufen könne, unzutreffend ist. Denn abgesehen davon, dass ein rechtswirksamer und rechtskräftiger vorläufiger Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 1997 vom 10. 8. 2001 vorliegt und der an den Masseverwalter im Konkurs der KG gerichtete Feststellungsbescheid für 1999 vom 16. 8. 2001 nicht vorläufig erlassen wurde, würde das Fehlen rechtswirksamer Grundlagenbescheide nicht zur Unzulässigkeit der Ablaufverfügung, sondern zur Anfechtbarkeit davon abgeleiteter Körperschaftsteuerbescheide und zu deren Aufhebung aus dem Grund des Fehlens tauglicher Grundlagenbescheide führen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294; Ritz BAO³, § 295, Tz 13).

Das Vorbringen im Vorlageantrag, die Körperschaftsteuer 1997 sei auf 13.885,45 € herabgesetzt worden, ist ebenfalls nicht sachdienlich, weil für den Ablauf einer Aussetzung der Ein-

hebung der im Bescheid über die Aussetzung der Einhebung mit Rechtskraftwirkung festgesetzte Betrag der ausgesetzten Abgabenschuldigkeit (hier: 16.562,14 €) maßgeblich ist.

2.3. Bemerkt wird noch, dass das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 und 1999 (auf der Grundlage der Berufungsvorentscheidungen vom 4. 8. 2008) neuerlich zu verfügen haben wird. Denn zum einen wurde bezüglich der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 kein Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) gestellt, sodass dieses Berufungsverfahren nicht mehr aufrecht ist. Zum anderen ist der Gesetzesauftrag, den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 1997 anlässlich (nach) Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 4. 8. 2008 zu verfügen, nicht dadurch hinfällig geworden, dass die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt hat, sodass dieses Berufungsverfahren noch aufrecht ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich dem Gesetz eindeutig zu entnehmen, dass eine bereits bewilligte Aussetzung der Einhebung nicht weiter gelten soll, wenn nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt wird. Vielmehr sieht § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO in solchen Fällen ausdrücklich die Stellung eines neuerlichen Aussetzungsantrages und dessen allfällige neuerliche Bewilligung vor (VwGH 31.3.1998, 93/13/0225; VwGH 31.7.2002, 2002/13/0075; VwGH 11.9.1997, 96/15/0173).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Juni 2011