



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Plan Treuhandgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 19. November 1998 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen gem § 212 a Abs. 9 BAO entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Nebengebührenbescheid vom 19. November 1998 wurden dem Berufungswerber (Bw) Aussetzungszinsen (AE-Zinsen) gemäß § 212 a Abs 9 BAO in Höhe von ATS 2.202.535.— vorgeschrieben. Diese Vorgeschreibung gründete auf der vom 8. Februar 1995 bis 19. November 1998 aufrechten Aussetzung der Einhebung von Einkommensteuer 1989 iHv ATS 287.728.—

und Einkommensteuer 1990 iHv ATS 13,036.850.--. Dem Bescheid war ein Berechnungsblatt betreffend die Ermittlung der vorgeschriebenen AE-Zinsen beigegeben.

Gegen diesen Nebengebührenbescheid hat der Bw mit Schriftsatz seiner Vertreterin vom 21. Dezember 1998 berufen. In der Berufung wurde der Antrag gestellt, der Berechnung der AE-Zinsen eine reduzierte Berechnungsgrundlage, nämlich ATS 13,324.578.—(das Finanzamt ging von ATS 15,065.634.—aus) zugrunde zu legen. Dies wurde damit begründet, dass am 12. Dezember 1994 gegen die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages sowie der Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1993 der Fa. PGV-OHG berufen worden sei.

Für den Bw als Teilhaber sei in diesem Zusammenhang für die Jahre 1989 und 1990 ein Betrag von insgesamt ATS 16,487.584.—nach § 212 a BAO ausgesetzt worden.

Nunmehr sei im Berufungsweg die Abgabennachforderung für den Zeitraum 1988 bis 1993 um insgesamt ATS 3,163.007.—vermindert worden. Für die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der AE-Zinsen sei lediglich eine Verringerung der Abgabenschuld um ATS 1,421.950.—(= Jahre 1989 und 1990) berücksichtigt worden. Bei sämtlichen Bescheiden (Zeitraum 1988 bis 1993) habe es sich um Bescheide nach einer Betriebsprüfung gehandelt, die gleichzeitig ergangen sind und gleichzeitig am Abgabenkonto verbucht wurden. Wären die Bescheide 1988 bis 1993 bereits im Sinne der Berufungsentscheidung ergangen, wäre lediglich ein Betrag von ATS 13,324.578.—auszusetzen gewesen, da die Gutschriften für die Jahre 1991 und 1993 die Nachforderungen 1988 bis 1990 gemindert hätten. Es wäre im Jahr 1994 lediglich ein Betrag von ATS 13,324.578.—zu zahlen gewesen. Diesem Umstand müsse auch bei der Berechnung der AE-Zinsen Rechnung getragen werden. Daher sei bei der Berechnung der AE-Zinsen nicht nur die Abgabenreduktion 1989 und 1990 zu berücksichtigen, sondern auch die Verminderung der Abgabenverrechnung für die Jahre 1988, 1991 und 1992 in Höhe von ATS 1,741.056.--. Auch dieser Betrag sei von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Somit würde für die Berechnung der AE-Zinsen ein Betrag von ATS 13,324.578.—übrigbleiben. Die Aussetzungsinsen für diesen Betrag seien mit ATS 1,948.001.—statt wie im angefochtenen Bescheid mit ATS 2,202.535.—festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 1998 hat das Finanzamt diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt stellte im wesentlichen fest, dass Aussetzungsinsen pro Abgabe zu entrichten sind und ein sich aus der Gebarung ergebendes Guthaben nur dann

zu berücksichtigen sei, wenn es während der Wirksamkeit der Aussetzung der Einhebung und dann nicht nur kurzfristig bestehen würde.

Durch den am 29. Jänner 1999 eingelangten Vorlageantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Der Bw führt ergänzend aus, dass sämtliche Bescheide des Betriebsprüfungszeitraumes zum gleichen Zeitpunkt ergangen seien und demnach alle Rückstände und Gutschriften auf einen Fälligkeitstag bezogen waren. Genauso sei es auch bei der Entscheidung der zweiten Instanz gewesen, weshalb sich hier die Anwendung des § 295 Abs. 3 BAO aufdränge. Die berichtigten ESt-Vorschreibungen für 1991 und 1992 und die berichtigten Vermögensteuervorschreibungen für 1991 bis 1993 hätten gem. § 295 Abs. 3 BAO bereits mit der Erlassung der erstinstanzlichen Betriebsprüfungsbescheide betreffend ESt 1988 bis 1990

sowie Vermögensteuer 1989 und 1990 ergehen müssen. In diesem Fall hätte der Bw gem § 212 a Abs. 8 BAO die Verwendung der Gutschriften zur Entrichtung und Tilgung der ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten verlangen können. Die diesbezügliche Absicht sei bereits daraus ersichtlich, dass eben nur der Saldo aus bestrittenen Nachforderungen und den erwarteten Gutschriften zur Aussetzung beantragt worden sei. Die Aussetzungszinsen hätten sodann nur vom Saldo berechnet werden dürfen. Wären die bei pflichtgemäßer Ermessensübung bereits im Jahr 1994 zu erlassen gewesen Gutschriftsbescheide tatsächlich bereits 1994 erlassen worden, so hätten die AE-Zinsen nur in der vom Bw jetzt verlangten Höhe vorgeschrieben werden dürfen. Dadurch, dass die Gutschriftsbescheide erst gleichzeitig mit den berichtigten Nachforderungsbescheiden ergingen, sei diesbezüglich § 295 Abs. 3 BAO anwendbar. Diese Bestimmung ordne eine Änderung unter anderem dann an, wenn der Spruch eines später ergehenden Bescheides anders hätte lauten müssen, wenn bei Erlassung dieses Bescheides ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen wäre.

Schließlich wurden noch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die vom Finanzamt vertretene Auslegung vorgebracht, die sich auf das Erkenntnis des VfGH vom 14.6.1976, Slg 7813/76 stützen. Demnach führen Abgabenfestsetzungen zu sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen, wenn deren Höhe vom Zeitpunkt des Tätigwerdens der Behörde abhängig wäre.

Hiezu hat die Rechtsmittelbehörde Folgendes erwogen:

Gemäß § 212 a Abs. 9 lit b BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen in Höhe von

einem Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind AE-Zinsen vor der Verfügung des Ablaufes oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

§ 212 a Abs. 6 BAO regelt die Einbeziehung bereits getilgter Abgabebeträge in die Aussetzung. Die Bestimmung lautet: wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs.1) oder Guthaben (§215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung u. a. dann einzubeziehen, wenn die Tilgung vor Fälligkeit der Abgabenschuld erfolgte.

Der Bw bringt nun im Wesentlichen vor, dass dann, wenn die Gutschriftsbescheide für die Jahre 1988 und 1991 bis 1993 bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Aussetzungsbescheide betreffend die Kalenderjahre 1989 und 1990 ergangen wären, anderslautende Aussetzungsbescheide ergehen hätten müssen. Er stützt sich dabei auf § 295 Abs. 3 BAO.

Dem kann seitens der Rechtsmittelbehörde aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Nach der vom Bw angezogenen Bestimmung ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätten lauten müssen oder dieser Bescheid hätte nicht ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Eine Änderung des (Folge-)bescheides kommt also nur dann in Betracht, wenn der Spruch dieses Bescheides hätte anders lauten müssen. An dieser wesentlichen Voraussetzung fehlt es im Gegenstandsfall.

Der Bereich der Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO ist streng antragsgebunden. Der Bw hat mit dem Aussetzungsantrag vom 13.Dezember 1994 die Aussetzung von Einkommen- und Vermögensteuerbeträgen 1988 bis 1990 beantragt. Er hat in seinem Antrag selbst die Nachforderungsbeträge mit Gutschriften von Folgejahren saldiert und seinen Antrag auf die verbleibenden Nachforderungen beschränkt (bezogen auf die Bescheidlage zum 22. und 29.November 1994). Das Finanzamt hat diesem Antrag vollinhaltlich entsprochen und mit Bescheid vom 1.Februar 1995 rund ATS 2,7 Mio. Einkommensteuer 1989 und rund ATS 13,7 Mio. an ESt 1990 ausgesetzt. Diese Aussetzung blieb bis zur Erledigung der Berufung in der Abgabensache (Buchung am 19.November 1998) unverändert aufrecht.

Eine Änderung einer einmal bewilligten Aussetzung der Einhebung ist nur bei Vorliegen der in § 212 a Abs 6, Abs. 8 BAO geregelten Umstände rechtlich möglich. Wie oben dargestellt, können bereits getilgte Beträge nur über Antrag des Abgabepflichtigen in die Aussetzung einbezogen werden. Nach Abs. 8 dürfen Zahlungen, sonstige Gutschriften oder Guthaben zur Tilgung ausgesetzter Abgabebeträge nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden. Es hängt also (nur) vom Willen der Partei ab, ob bei Vorliegen von Gutschriften der bescheidmäßig verfügte Aussetzungsbetrag einer Änderung zu unterziehen ist.

Im vorliegenden Fall sind die Gutschriften für einzelne Jahre jedoch nicht während der aufrechten Aussetzung entstanden, sondern erst mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion.

Es ist daher eine rein fiktive Frage, welche Weisungen der Bw rückwirkend betrachtet erteilt hätte, wenn die geänderten Voraussetzungen (Gutschriften in Folgejahren) früher eingetreten wären. Tatsache ist, dass die Aussetzung eines Betrages von zusammen rund ATS 16 Mio. beantragt und auch bewilligt wurde. Durch § 212 a Abs. 6 BAO soll die Möglichkeit geschaffen werden, den im Rechtsmittel strittigen Betrag quasi aus der laufenden Verrechnung herauszunehmen, dieser Betrag soll – abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen – von sonstigen Zahlungen und Gutschriften unberührt bleiben.

Wie in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt, sind die AE-Zinsen je ausgesetzter Abgabe zu berechnen. Das Finanzamt hat bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage jene Beträge ausgeschieden, um die sich die betreffenden Abgaben infolge der Berufungsentscheidung vermindert haben (ATS 710.000.—Est 1989 und ATS 711.950.—Est 1990). Eine nachträgliche Saldierung von bescheidmäßig ausgesetzten Beträgen mit Gutschriften aus Folgejahren ist gesetzlich nicht vorgesehen, und kann auch nicht im Wege des § 295 BAO erreicht werden. Diese Bestimmung regelt die Anpassung eines Bescheides an nachträglich geänderte grundlagenähnliche Bescheide. Dabei handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen. Als Beispiel seien Bescheide gem. § 48 BAO oder Zurückweisungbescheide und Gegenstandsloserklärungsbescheide genannt. Immer ist entscheidend, dass der Bescheidspruch des Folgebescheides anderes lauten hätte müssen. Die Argumentation des Bw, dass die letztlich zu Gutschriften in nicht ausgesetzten Jahren führenden Bescheide bereits im Zeitpunkt der Buchung der "Betriebsprüfungsbescheide" hätten gebucht werden müssen, übersieht, dass die endgültige Höhe der Abgaben eben erst mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion feststand. Eine rückwirkende

Aufrollung des Gesamtzeitraumes und eine Vermengung von ausgesetzten Abgabebeträgen mit Gutschriften von nicht ausgesetzten Abgaben ist nicht möglich. Es ist auch nicht ersichtlich, warum die Gutschrift in einem Folgejahr den Bescheidspruch eines Aussetzungsbescheides eines früheren Kalenderjahres beeinflussen sollte. Aussetzungen der Einhebung sind schließlich immer abgaben- und zeitraumbezogen zu verfügen.

Zusammenfassend lagen die Voraussetzungen für die Vorschreibung von Aussetzungszinsen in der bescheidmäßig festgesetzten Höhe vor, sodass die dagegen erhobene Berufung abzuweisen war.

Salzburg, 18 .November 2003