



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 2.8.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 15.7.2011 betreffend Abweisung eines Aussetzungsantrages gemäß § 212a BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Das Finanzamt erließ an den Berufungswerber (Bw.) mit Ausfertigungsdatum 30.3.2011 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2007 und diesbezügliche Anspruchszinsenbescheide.

In der Begründung der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheide wurde ausgeführt, dass die Änderung auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Kufstein Schwaz zu Steuernummer (G-KEG) vom 4.3.2011 erfolgt sei.

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) seien die steuerpflichtigen Einkünfte des Bw. auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenen Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festgestellt worden, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergäbe. Da dies zutreffe, sei der Tarif auf ein Einkommen von 25.337,13 € (2006) bzw. 31.572,10 € (2007) angewendet worden.

1.2. In der gegen die eingangs angeführten Bescheide erhobenen Berufung vom 20.4.2011 wurde (zusammengefasst) ausgeführt, dass nicht nachvollziehbar sei, weshalb lediglich die Jahre 2006 bis 2008 berichtet worden seien, während in vorangegangenen Jahren „in eventu“ aufgetretene Verluste unberücksichtigt geblieben seien. Der Bw. habe von der G-KEG seit dem Jahr 1997 keine Jahresabschlüsse erhalten und auch keine „Umlaufbeschlüsse“ hinsichtlich der Verwendung der Verluste oder Erträge für all diese Jahre“ unterfertigt. Sollte die KEG in den Jahren 2006 und 2007 tatsächlich Einkünfte in der festgestellten Höhe erzielt haben, sei diese zur Auszahlung entsprechender Gewinnanteile an den Bw. verpflichtet, was bisher nicht erfolgt sei. Falls „diesem Antrag nicht stattgegeben“ werde, trete der Bw. seine Forderungen gegenüber der KEG bis zur Höhe der Steuerforderungen an das Finanzamt ab.

Weiters habe das Finanzamt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit „kräftig höher als bisher“ angesetzt. Da dem § 3 Abs. 2 EStG kein Hinweis auf eine diesbezügliche Berechnung zu entnehmen sei, richte sich die Berufung auch gegen diese „neu berechneten Anteile“. Auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 11.1.2005, RV/1770-W/04, werde verwiesen.

Die Vorschreibung von Anspruchszinsen sei nicht berechtigt, weil der Bw. mangels vorhandener Unterlagen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2006 und 2007 um amtswegige Feststellung der Einkünfte „aus den jeweiligen Gewerbebetrieben“ ersucht habe. Wenn das Finanzamt hiefür 5 Jahre benötigt habe und „für denselben Zeitraum“ Anspruchszinsen berechne, sei dies unzulässig, weil „die Schuld der Verzögerung“ nicht beim Bw. gelegen sei.

Wie dem Finanzamt bekannt sei, befindet sich der Bw. seit Jahren in einer tristen finanziellen Situation. Wie der beigeschlossenen Korrespondenz mit der G-KEG zu entnehmen sei, habe der Bw. die ihm zugerechneten Gewinnanteile nie erhalten. Eine Entrichtung der Abgabenforderung sei nur im Fall einer „Ausschüttung dieser Anteile“ an den Bw. möglich.

1.3. Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19.5.2011 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge.

1.4. Im Vorlageantrag vom 8.6.2011 wurde eingewendet, dass sich die obige Berufung nicht gegen einen Feststellungsbescheid richte, sodass der Verweis in der Berufungsvorentscheidung auf § 252 BAO „so nicht richtig“ sei. Die G-KEG habe in den Jahren 1998 bis 2005 und 2009 bis 2010 hohe Verluste erzielt, welche das Finanzamt berücksichtigen hätte müssen. Da der Bw. keine Gewinnanteile von der KEG erhalten habe, erwäge er, diese „zumindest auf Zahlung der....nun entstandenen Steuerschulden“ zu klagen, falls das Finanzamt einem solchen Verfahren „als Mit- oder Zweitkläger“ betrete. Der Progressionsvorbehalt bezüglich der „sonstigen Einkünfte“ sei unzulässig, weil der Bw. „in den Folgejahren keine derartigen zusätzlichen Einkünfte“ erzielt habe.

1.5. Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 15.7.2011 wies das Finanzamt den gleichzeitig mit dem Vorlageantrag vom 8.6.2011 eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2006 bis 2007 samt Aussetzungszinsen wegen offensichtlicher Aussichtslosigkeit der Berufung vom 20.4.2011 ab.

1.6. Die dagegen erhobene Berufung vom 2.8.2011 wurde wie folgt begründet:

„Wie in meinem Antrag vom 08.06.2011 ausführlich dargestellt und aus der gesamten Korrespondenz seit 1998 ersichtlich, wird hier eine Einkommensteuernachzahlung für zugewiesene Gewinnanteile gefordert, die ich einerseits nie bekommen habe und denen andererseits offensichtlich Verluste aus anderen Wirtschaftsjahren gegenüberstehen, die mir von Seiten des zuständigen Finanzamtes jedoch nie entsprechend angerechnet wurden.

Da auch die Entscheidung durch die 2. Instanz in dieser Causa noch ausständig ist und letztendlich auch mit dieser Entscheidung noch nicht alle Rechtsmittel zur Gänze ausgeschöpft sind, ersuche ich dieser Berufung stattzugeben und die Aussetzung der Einhebung b. a. w. zu genehmigen...“

1.7. Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufsvorentscheidung vom 17.8.2011 als unbegründet ab. Im Vorlageantrag vom 7.9.2011 wurde der Berufungsstandpunkt wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 212a Abs. 1 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 Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Abs. 2 lit. a dieser Bestimmung ordnet an, dass die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen ist, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Es ist nicht Aufgabe des Aussetzungsverfahrens, die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen. Vielmehr sind die Erfolgsaussichten der Berufung anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen (vgl. z. B. VwGH 15.3.2012, 2011/15/0175; Ritz, BAO⁴, § 212a Tz 9, mwN). Die der strittigen Aussetzung der Einhebung zugrunde liegende Berufung ist aus folgenden Gründen nicht erfolgversprechend:

2.2. Das Finanzamt hat an die G-KEG mit Ausfertigungsdatum 4.3.2011 Feststellungsbescheide für 2006 und 2007 gemäß § 188 BAO erlassen, mit welchen über die Art der Einkünfte, die

Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte, den jeweiligen Feststellungszeitraum sowie über die Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile abgesprochen wurde.

Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) wirken gemäß § 191 Abs. 3 lit. c BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugerechnet werden, wenn diese Bescheide den Beteiligten zugesellt worden sind oder als zugestellt gelten (vgl. VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022). Für die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO sieht § 101 Abs. 3 BAO eine Zustellfiktion vor. Danach gilt die Zustellung schriftlicher Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, mit der Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die an die KEG gerichteten Feststellungsbescheide wurden an N.G. als vertretungsbefugte Person zugestellt. Da diese Feststellungsbescheide auch einen Hinweis i. S. d. § 101 Abs. 3 BAO enthalten, sind sie auch gegenüber dem Bw. wirksam.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 BAO).

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide (hier: Einkommensteuerbescheide) ein. Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung nach der ständigen Rechtsprechung zwingend als unbegründet abzuweisen (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001).

In Anbetracht dieser Rechtslage sind all jene Ausführungen in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide verfehlt, die sich auf den Anteil des Bw. an den gemeinschaftlichen Einkünften der G-KEG beziehen. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob und in welcher Höhe dem Bw. gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Auch der Frage, ob die KEG in der Vergangenheit Verluste erzielt hat, ist nicht im Einkommensteuerverfahren des Bw. nachzugehen. Die beim Unabhängigen Finanzsenat zu GZ. RV/0249-I/11 protokolierte Berufung gegen

die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2007 wird daher – wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat – insoweit gemäß § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen sein.

2.3. Bei der Berechnung der Einkommensteuer 2006 bis 2007 gelangte die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung. Diese lautet wie folgt:

„Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde....“

Mit dieser Regelung wird die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Absenkung der Steuerprogression durch die Miteinbeziehung der steuerfreien Bezüge in das Jahreseinkommen beabsichtigt. Über die Steuerfreiheit hinausgehende Vorteile für die Transferleistungen sollen vermieden werden (vgl. Jakom/Laudacher/EStG, 4. Aufl., § 3 Rz 120).

Der Bw. bezog für Teile der Kalenderjahre 2006 und 2007 Arbeitslosengeld i. S. d. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988. Außerhalb dieser Zeiträume bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (T-GmbH, F-Consulting, G-GmbH).

Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres steuerfreie Bezüge (hier: Arbeitslosengeld) erhalten hat. Somit tritt die im § 3 Abs. 2 leg. cit. angeordnete Rechtsfolge ein, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Das Finanzamt hat eine Kontrollrechnung durchgeführt und das Arbeitslosengeld als steuerpflichtig behandelt. Da diese Berechnung zu einer niedrigeren Steuer als bei einer Hochrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf das ganze Jahr führte, wurde die für den Bw. günstigere Berechnungsmethode angewendet. Die Berechnung der Einkommensteuer entspricht somit dem Gesetz.

Der Bw. stützt sich auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 11.1.2005, RV/1770-W/04, mit welcher ausgesprochen wurde, dass die Hochrechnung nicht ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, sondern nur solche Einkünfte betreffe, die außerhalb des Bezuges von Arbeitslosengeld erzielt worden seien. Aus dieser Entscheidung ist für den Bw. nichts zu gewinnen, weil im vorliegenden Streitfall in die Hochrechnung nur die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Arbeitslosengeld bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen wurden, nicht jedoch die vom Bw. ganzjährig erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der sinngemäße Einwand im Vorlageantrag, der Bw. habe „in den Folgejahren“ kein Arbeitslosengeld mehr bezogen, geht an der Sache vorbei, weil für die besondere Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 2 EStG die Verhältnisse des jeweiligen Veranlagungszeitraumes (und nicht jene in nachfolgenden Zeiträumen) maßgeblich sind.

2.4. Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), 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). Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Zweck dieser Bestimmung ist, mögliche Zinsvorteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (vgl. 311 BlgNR 21. GP, 196). Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen. Aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte, ist für die Anwendung des § 205 BAO bedeutungslos (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 2).

Der Einwand des Bw., die Berechnung der Anspruchszinsen sei nicht nachvollziehbar, ist nicht berechtigt, weil in den Zinsenbescheiden sowohl die maßgeblichen Zeiträume als auch die Bemessungsgrundlagen sowie die jeweilige Höhe der Anspruchszinsen ausgewiesen sind.

Welche zusätzlichen Angaben der Bw. vermisst, vermag er selbst nicht darzulegen.

Das weitere Vorbringen, den Bw. treffe kein Verschulden an der „Verzögerung“, geht ebenfalls fehl, weil die Bestimmung des § 205 BAO nicht die Gründe berücksichtigt, aus welchen im Einzelfall Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, nicht bis 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres

entrichtet wurden. Insbesondere kommt es nicht auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

2.5. Da die Berufung gegen die Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2007 somit nicht erfolgversprechend erscheint, hat das Finanzamt die Aussetzung der Einhebung der betreffenden Abgaben zu Recht nicht bewilligt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Dezember 2012