



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dkfm. Johann Putzer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1090 Wien, Liechtensteinstraße 35/5, vom 24. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7. Jänner 2008 betreffend Ablauf der Aussetzung und Aussetzungszinsen entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen wird Folge gegeben und die Aussetzungszinsen von € 35.756,77 auf € 19.767,48 herabgesetzt. Im Hinblick auf den durch die vollständige Bezahlung der Ausgleichsquote erfüllten Zwangsausgleich sind davon aber lediglich 20 %, somit € 3.953,50 zu entrichten.

Entscheidungsgründe

Auf Grund des in der Berufung vom 1. Februar 2002 gestellten Antrages wurde die Einhebung der nachfolgenden Abgaben mit Bescheid vom 7. Februar 2002 ausgesetzt:

Umsatzsteuer 1996	€ 4.195,91
Umsatzsteuer 1997	€ 4.905,78
Körperschaftsteuer 1996	€ 24.724,75
Kapitalertragsteuer 1996	€ 94.585,11
Säumniszuschlag (KESt 1996)	€ 1.891,67
Kapitalertragsteuer 1997	€ 37.739,00
Säumniszuschlag (KESt 1997)	€ 754,78
Gesamt	€ 168.797,00

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 21. Juni 2006 wurde das am 23. November 2005 über das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) eröffnete Konkursverfahren nach Bestätigung des Zwangsausgleiches mit einer Quote von 20 % aufgehoben.

Zufolge der am 14. Dezember 2007 ergangenen Berufungsentscheidung verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 7. Jänner 2008 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung und setzte gemäß § 212a Abs. 9 BAO für den Zeitraum vom 6. Februar 2002 bis 14. März 2007 Aussetzungszinsen in Höhe von € 35.756,77 fest.

In der gegen diese Bescheide am 24. Jänner 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufungen brachte die Bw. vor, dass das Finanzamt im Konkursverfahren gegen die Bw. offene Abgabeforderungen in Höhe von € 246.814,34 angemeldet hätte. Dieser Betrag hätte Abgaben in Höhe von € 168.797,00 enthalten, die zum damaligen Zeitpunkt von der Einhebung ausgesetzt gewesen wären, weil gegen die Bescheide aus dem Betriebsprüfungsverfahren der Jahre 1996-1998 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden wäre.

Das Konkursverfahren wäre in einen Zwangsausgleich umgewandelt worden, der eine Quote von 20 % vorgesehen hätte. Diese Zwangsausgleichsquote hätte der Masseverwalter durch Überweisung von € 49.362,87, die mit Valuta vom 21. Juni 2006 auf dem Abgabenkonto der Bw. als Zahlungseingang verbucht worden wären, entrichtet. Durch Erfüllung des Zwangsausgleiches wäre das Insolvenzverfahren abgeschlossen gewesen.

Die im Bescheid vom 7. Jänner 2008 angeführten Abgaben wären also bereits im Rahmen des Insolvenzverfahrens und der geleisteten Quotenzahlung getilgt worden, sodass die Einbuchung von € 168.797,00 unrichtig gewesen wäre. Ebenso wären die Aussetzungszinsen in Höhe von € 35.756,77 zu Unrecht festgesetzt worden, weil die Steuern eben bereits entrichtet gewesen wären. Durch die Erfüllung des Zwangsausgleiches entfällt auch die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufungen betreffend Ablauf der Aussetzung und Festsetzung von Aussetzungszinsen als unbegründet ab. Ausgeführt werde, dass unbestritten wäre, dass mit Verfügung vom 7. Februar 2002 Abgabebeträge in Höhe von € 168.797,00 gemäß § 212a BAO auf Grund eines dementsprechenden Antrages der Bw. ausgesetzt worden wären und am 7. Jänner 2008 der Ablauf der Aussetzung verfügt worden wäre. Für diesen Zeitraum wären daher Aussetzungszinsen rechtmäßig festgesetzt worden, da die Anspruchsvoraussetzungen durch Verwirklichung des Tatbestandes des § 212a Abs. 9 BAO vorliegen würden.

Durch die Erfüllung des vom Handelsgericht Wien bestätigten 20 %-igen Zwangsausgleich wäre zwar ein Löschungsanspruch in Höhe der anteiligen Konkursforderungen entstanden, jedoch hätte die Abgabenschuld gemäß der zu Grunde liegenden materiellrechtlichen Bestimmungen tatbestandsmäßig weiterhin bestanden. Dies ändere auch nichts an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Aussetzungszinsen für den Zeitraum des Antrages auf

Aussetzung und der Verfügung des Ablaufes dieser Maßnahme, zumal das zu Grunde liegende Rechtsmittel vom Unabhängigen Finanzsenat noch nicht erledigt worden wäre.

Dies hätte zur Rechtsfolge, dass nach Entscheidung über die Berufung gegebenenfalls die tatsächlichen Aussetzungszinsen abhängig von den verbliebenen Abgabenschuldigkeiten ermittelt werden könnten und folglich die anteiligen Aussetzungszinsen entsprechend der Klassifizierung als Konkursforderungen aliquot gelöscht werden müssten.

Da die Konkursforderungen entsprechend dem Grunde nach berichtigt werden müssten, aber die Rechtskraft der Bescheide und damit die Höhe der Abgabenschuldigkeiten durch die ausständige Berufungsentscheidung noch nicht gegeben wäre, werde in Kürze eine Aussetzung der Einbringung gemäß § 231 BAO (zinsenlos) bewirkt werden.

Fristgerecht beantragte die Bw. am 4. März 2008 die Vorlage der Berufungen gegen die Bescheide über den Ablauf der Aussetzung und die Festsetzung von Aussetzungszinsen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und brachte ergänzend vor, dass die Festsetzung von Aussetzungszinsen den Zeitraum vom 6. Februar 2002 bis 14. März 2007 umfasse. Aussetzungszinsen könnten jedoch nur bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens geltend gemacht werden und würden eine Konkursforderung darstellen, die im Konkurs neben den übrigen Abgabenforderungen hätten angemeldet werden müssen. Die Aussetzungszinsen wären daher nur in Höhe der 20 %-igen Quote des Zwangsausgleiches zu entrichten und nicht in der festgesetzten Höhe von € 35.756,77. Nach Entrichtung der Ausgleichsquote mit Valuta 21. Juni 2006 hätte kein weiterer Abgabenrückstand bestanden, für den Aussetzungszinsen zu berechnen gewesen wären.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2008 wurde der Bw. die Neuberechnung der nunmehr in Höhe von € 19.767,48 festgestellten, jedoch lediglich in Höhe der 20 %-igen Zwangsausgleichsquote (somit € 3.953,50) zu entrichtenden Aussetzungszinsen mitgeteilt.

In dessen Beantwortung teilte die Bw. am 21. Mai 2008 mit, dass sie mit der Herabsetzung der Aussetzungszinsen auf € 3.953,50 einverstanden wäre, und verzichtete auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294 BAO). 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 Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276 BAO) nicht aus.

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt,

Aussetzungszinsen in Höhe von einem Prozent über dem jeweils geltenden Zinsfuß für Eskontierungen der Österreichischen Nationalbank pro Jahr zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

Da im gegenständlichen Fall entgegen der in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt vertretenen Ansicht das Berufungsverfahren (betreffend Körperschaftsteuer 1996 sowie Umsatz- und Kapitalertragsteuer 1996 und 1997) mit Berufungsentscheidung vom 14. Dezember 2007 abgeschlossen wurde, erfolgte die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung zu Recht, da einerseits dadurch der Rechtsgrund und auch die Notwendigkeit für eine Aussetzung weggefallen waren und andererseits das Gesetz für diesen Fall auch keine andere Möglichkeit der Entscheidung vorsieht.

Da somit die abschließende Erledigung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung bereits ergangen war, waren Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO festzusetzen.

Aussetzungszinsen sind demnach auch für Zeiträume zu entrichten, in denen auf Grund eines noch unerledigten Antrages auf Aussetzung der Einhebung die Einbringung gemäß § 230 Abs. 6 BAO gehemmt ist, da Einbringungsmaßnahmen diesfalls hinsichtlich der davon nach Maßgabe der nach den Bestimmungen des § 212a BAO betroffenen Abgaben bis zur Erledigung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

Nach der herrschenden Lehre ist der Sinn der gesetzlichen Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO betreffend die Entrichtung von Aussetzungszinsen die Abgeltung des Zinsvorteils für Abgaben, deren Vorschreibung sich letztlich als rechtmäßig erweist. Soweit die strittigen Beträge sich als zu Unrecht vorgeschrieben und damit mit Rechtswidrigkeit behaftet erweisen, fallen keine Zinsen an, da gemäß § 212a Abs. 9 drittletzter Satz BAO im Falle der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat (*Ritz*, BAO-Kommentar, Seite 501).

Da durch die Berufungsentscheidung vom 14. Dezember 2007 die Berufung gegen die zu Grunde liegenden Abgabenbescheide jedoch abgewiesen wurde, war durch die rechtskräftige Bestätigung deren Rechtmäßigkeit erwiesen.

Mit dem Vorbringen der Bw., dass Aussetzungszinsen nur bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens geltend gemacht werden könnten, hat die Bw. Recht.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23. November 2005 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet. Nach der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners kommen Abgabentransaktionen nur nach Maßgabe der gegenüber der Bundesabgabenordnung spezielleren insolvenzrechtlichen Regelungen in Betracht, weshalb Aussetzungszinsen für die gegenständliche Konkursforderung für die Zeit ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht anfallen (vgl. *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter 98, 109).

Des Weiteren kann auch die Meinung vertreten werden, dass gar kein Zahlungsaufschub gemäß § 212a BAO eingetreten ist, da den insolvenzrechtlichen Bestimmungen - die eine gleichmäßige Befriedigung der Konkursgläubiger im Rahmen der durch das Konkursrecht selbst aufgestellten Rangordnung zum Ziel haben - der Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen einzuräumen ist (siehe etwa VwGH 22.4.1985, 84/15/0009 mit Verweis auf VwGH 9.10.1978, 1168/78). Dies kommt auch insofern zum Vorschein, als die Bw. als Gemeinschuldnerin durch den von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Zahlungsaufschub keinerlei Vorteile erlangt hat, da die als Konkursforderung einzustufenden Abgaben ohnedies nur im Rahmen der Vorschriften der Konkursordnung befriedigt werden dürfen. Insofern kann auch von einer Art gesetzlichen Zahlungsfrist gesprochen werden, die dazu führt, dass keine Aussetzungszinsen für den Zeitraum nach Konkurseröffnung festzusetzen sind. Auch hier ist das Konkursrecht stärker als das Abgabenrecht (siehe hierzu *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern, 37).

Die mit Bescheid vom 7. Jänner 2008 festgesetzten Aussetzungszinsen stellen daher für den Zeitraum nach Konkurseröffnung bis zur Beendigung des Konkursverfahrens keine Konkurs-

forderungen dar, sondern gehören zu den gemäß § 58 Z 1 KO ausgeschlossenen Ansprüchen. Aussetzungszinsen sind nämlich nur dann Konkursforderungen, soweit sie auf die Verzinsung von Konkursforderungen entfallen und bis zur Konkurseröffnung angefallen sind (siehe auch *Beiser*, Fragen zum Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht, ZIK 6/2001, 189).

Aussetzungszinsen können demnach jedenfalls vom 1. Februar 2002 bis 23. November 2005 grundsätzlich festgesetzt werden. Aus dem Einwand der Bw., dass diese Aussetzungszinsen Konkursforderungen darstellen würden, die im Konkurs angemeldet hätten werden müssen, lässt sich jedoch nichts gewinnen, da gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen nicht vor der Verfügung des Ablaufes festgesetzt werden dürfen und der Ablauf der Aussetzung der Einhebung wiederum gemäß § 212a Abs. 5 BAO nicht vor Ergehen der das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung verfügt werden kann. Da die Berufungsentscheidung erst am 14. Dezember 2007, somit lange nach Eröffnung und auch Beendigung des Konkursverfahrens, erging, konnten die Aussetzungszinsen auch nicht zum Konkurs angemeldet werden.

Gemäß § 156 Abs. 1 KO wird der Gemeinschuldner durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Konkursverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden wäre.

Da der Ausgleich mit der vollständigen Zahlung der Zwangsausgleichsquote am 21. Juni 2006 erfüllt wurde, trat gemäß § 156 Abs. 1 KO Restschuldbefreiung ein, weshalb auch nach Aufhebung des Konkurses (ebenfalls am 21. Juni 2006) keine Aussetzungszinsen mehr anfallen.

Die Aussetzungszinsen waren daher für den Zeitraum ab Antragstellung (1. Februar 2002) bis zur Konkurseröffnung (23. November 2005) wie folgt neu zu berechnen:

Datum	Anfangsbestand und Änderung	Aussetzungs-betrag	Anzahl der Tage	Jahres-zinssatz	Tages-zinssatz	Aussetzungs-zinsen
01.02.2002	€ 168.797,00	€ 168.797,00	313	3,75	0,0103	€ 5.441,85
11.12.2002	€ 0,00	€ 168.797,00	180	3,20	0,0088	€ 2.673,74
09.06.2003	€ 0,00	€ 168.797,00	603	2,47	0,0068	€ 6.921,35
01.02.2005	€ 0,00	€ 168.797,00	295	3,47	0,0095	€ 4.730,54
23.11.2005	- € 168.797,00	€ 0,00				€ 0,00
Gesamt						€ 19.767,48

Die Aussetzungszinsen werden mit nunmehr € 19.767,48 festgesetzt.

Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleich unberücksichtigt geblieben sind, können gemäß § 156 Abs. 6 KO nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrag vom Gemeinschuldner verlangen.

Im Hinblick auf den durch die vollständige Bezahlung der Ausgleichsquote erfüllten Zwangsausgleich sind davon aber lediglich 20 %, somit € 3.953,50 zu entrichten, da § 156 Abs. 6 KO mangels Verschuldens der Bw. als Gemeinschuldnerin an der Nichtberücksichtigung der Zinsen im Konkurs diesfalls nicht zum Tragen kommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Mai 2008