



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/0298-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Ö-KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 27. Juli 2011 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. Juli 2011 verfügte das Finanzamt den Ablauf der mit Bescheid vom 3. Februar 2000 bewilligten Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 im Betrag von € 592,14, der Einkommensteuer 1993 im Betrag von € 21.445,75, der Einkommensteuer 1994 im Betrag von € 46.570,06, der Einkommensteuer 1995 im Betrag von € 30.719,53 und der Aussetzungszinsen 1999 im Betrag von € 4.037,05.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führte der Berufungswerber (Bw) aus, dass hinsichtlich der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bereits mit Bescheid vom 10. November 2000 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt worden sei, sodass eine nochmalige Verfügung der Aussetzung der Einhebung (gemeint wohl: des Ablaufes) nicht in Betracht komme.

Wenn das Finanzamt - wie der Begründung des Abrechnungsbescheides vom 28. Juli 2011, auf die sich die Begründung des angefochtenen Bescheides beziehe, entnommen werden

könne - meine, dass der in Rede stehende Bescheid vom 10. November 2000 durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, wegen § 42 Abs. 3 VwGG unwirksam geworden sei, so sei dem zu entgegnen, dass sich das in Rede stehende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes überhaupt nicht auf die Einkommensteuerveranlagungen des Bw bezogen habe, sondern auf die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der D-KG für die Jahre 1992 bis 1995, an der der Bw lediglich als Mitunternehmer beteiligt gewesen sei.

Da die vom Verwaltungsgerichtshof mit dem in Rede stehenden Erkenntnis aufgehobenen Bescheide sohin einen anderen Abgabepflichtigen betroffen habe, könne aus § 42 Abs. 3 VwGG keinerlei Wirkung für den Bw abgeleitet werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Entscheidungen VwGH 2.10.1990, 90/11/0140, sowie VwGH 28.3.1996, 95/06/0051, sinngemäß erkannt habe, bestehe nämlich zwischen dem Feststellungsbescheid einer Mitunternehmerschaft und dem Einkommensteuerbescheid eines Mitunternehmers nicht ein derartiger untrennbarer rechtlicher Zusammenhang, dass die Kassation des Feststellungsbescheides zugleich auch die Aufhebung des daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheides bedeuten würde (vgl. so auch ausdrücklich Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses, in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 255, 263f). Seien aber zugleich mit der Kassation der Feststellungsbescheide der D-KG nicht zugleich auch die daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheide des Bw als kassiert anzusehen, so könne erst recht von einer Kassation des den Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügenden Bescheides vom 10. November 2000 durch das zitierte verwaltungsgerichtliche Erkenntnis keine Rede sein.

Aber selbst wenn man - nach Auffassung des Bw rechtswidrigerweise - die Kassationswirkung des in Rede stehenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes auf die Einkommensteuerveranlagungen des Bw ausdehnen wollte, so wäre doch davon das Verfahren betreffend die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten des Bw, das von seinen Einkommensteuerveranlagungsverfahren strikt zu trennen sei, nicht betroffen. Vielmehr wäre diesfalls als Folge des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses der gemäß § 212a Abs. 5 BAO erteilte Ablaufbescheid vom 10. November 2000 gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufzuheben gewesen (vgl. so ausdrücklich Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Bundesabgabenordnung³, (2001 ff) § 212a Anm. 26). Bis zu einer derartigen Aufhebung des Ablaufbescheides - die niemals erfolgt sei - gehöre dieser Ablaufbescheid jedoch dem Rechtsbestand an, sodass die neuerliche Erteilung eines Ablaufbescheides dem Verbot des ne bis in idem zuwiderlaufe, worauf sich das Berufungsbegehren des Bw begründe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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). 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.*

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

Unbestritten ist, dass mit Bescheid vom 3. Februar 2000 die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 bis 1995 und der Aussetzungszinsen 1999 im Gesamtbetrag von S 1.422.327,00 bewilligt wurde, deren Ablauf mit Bescheid vom 10. November 2000 anlässlich des Ergehens der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Oktober 2000, RV/559-15/05//99, verfügt wurde.

Laut Aktenlage wurde die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Oktober 2000, RV/559-15/05//99, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1995, mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte. Die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Gestaltungswirkung eines aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.8.2004, 99/13/0207) nicht nur, dass der Rechtszustand zwischen Erlassung des angefochtenen Bescheides und seiner Aufhebung im Nachhinein so zu betrachten ist, als ob der aufgehobene Bescheid von Anfang an nicht erlassen worden wäre, sondern hat auch zur Folge, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Bescheides auf dessen Basis gesetzt wurden, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wurde; solche Rechtsakte gelten infolge der Gestaltungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses mit diesem dann als beseitigt, wenn sie mit dem aufgehobenen Bescheid in einem unlösbarren rechtlichen Zusammenhang stehen.

Der mit der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung nach § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO vom 10. November 2000 gesetzte Rechtsakt steht mit dem aufgehobenen Berufungsbescheid im Abgabenverfahren (Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Oktober 2000, RV/559-15/05//99), der das Berufungsverfahren abgeschlossen und die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung daher ausgelöst hatte, in einem solchen unlösaren Zusammenhang, welcher eine Anwendung der von Lehre und Rechtsprechung aus § 42 Abs. 3 VwGG abgeleiteten Folgewirkungen auf den nach § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO erlassenen Bescheid grundsätzlich rechtfertigt.

Dem Einwand, dass die vom Verwaltungsgerichtshof mit dem in Rede stehenden Erkenntnis aufgehobenen Bescheide einen anderen Abgabepflichtigen betroffen habe, sodass aus § 42 Abs. 3 VwGG keinerlei Wirkung für den Bw abgeleitet werden könne, ist zu entgegnen, dass auch die Einhebung einer Abgabe, die mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auszusetzen ist. Eine mittelbare Abhängigkeit von der Berufungserledigung liegt vor allem vor, wenn ein Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) mit Berufung angefochten ist; diesfalls kommt die Aussetzung der abgeleiteten Abgabe (zB Einkommensteuer des Beteiligten) in Betracht (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0249). Die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 bis 1995 und der Aussetzungszinsen 1999 im Gesamtbetrag von S 1,422.327,00 des Bw mit Bescheid vom 3. Februar 2000 wurde – wie auch deren Ablauf mit Bescheid vom 10. November 2000 – infolge der Berufungen der D-KG gegen die Feststellungsbescheide vom 3. August 1998 bewilligt, zumal Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide des Bw laut Aktenlage erst am 15. Dezember 2005 aufgrund der automatischen Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Einkommensteuerbescheiden vom 15. November 2005 eingebbracht wurden.

Als Folge der Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof sind somit der Ablaufbescheid und der Aussetzungszinsenbescheid aufzuheben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 212a Tz 36).

Auch wenn der Bescheid vom 10. November 2000 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung infolge der Gestaltungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses wegen des unlösaren rechtlichen Zusammenhangs mit diesem als beseitigt gilt, bedeutet dies nicht, dass der Ablauf der Aussetzung der Einhebung ohne vorhergehender Aufhebung des Ablaufbescheides gemäß § 295 Abs. 3 BAO erneut zu verfügen wäre, zumal der Ablaufbescheid vom 10. November 2000 entsprechend dem Vorbringen des Bw formal noch dem Rechtsbestand angehört. Vielmehr hatte der Bw als Abgabepflichtiger jedenfalls den Anspruch auf Verschaffung und Wahrung jener Rechtsposition, die er vor Erlassung des vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Berufungsbescheides innegehabt hatte. Diese

Rechtsposition war hinsichtlich des gesamten Themenkreises der Einhebung der Abgaben im Sinne des 6. Abschnittes der Bundesabgabenordnung durch die ihm mit Bescheid des Finanzamtes vom 3. Februar 2000 bewilligte Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben mit den sich aus der Vorschrift des § 212a BAO ergebenden Rechtsfolgen geprägt. Diese Rechtsfolgen hatte er ungeachtet des verstrichenen Zeitraumes zu tragen, während er von allen mit der aus der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entstehenden Rechtsposition nicht zu vereinbarenden Rechtsfolgen zu entlasten war.

Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung einer Abgabe ist nach § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsentscheidung (lit. b) zu verfügen. Die Aufhebung der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Oktober 2000, RV/559-15/05//99, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1995, mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, hatte das Finanzamt nach § 295 Abs. 3 BAO zur Aufhebung des den Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügenden Bescheides des Finanzamtes vom 10. November 2000 zu veranlassen, weil dieser Bescheid nicht hätten ergehen dürfen, wenn bei seiner Erlassung die Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren bereits aufgehoben gewesen wäre.

Selbst wenn das Finanzamt von einer unmittelbaren Beseitigungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes nach Maßgabe der Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG ausgeginge, hätte es jedenfalls die Gebarung auf dem Abgabenkonto des Bw zu berichtigen und die Abgabenbeträge, deren Einhebung ausgesetzt war, aus der laufenden Verbuchung der Gebarung auszuscheiden gehabt.

Mangels Berichtigung der Gebarung auf dem Abgabenkonto des Bw bestanden somit auf dem Abgabenkonto des Bw zum 27. Juli 2011 zudem keine ausgesetzten Beträge an Einkommensteuer 1992, 1993, 1994 und 1995 Aussetzungszinsen 1999, hinsichtlich der der Ablauf der bewilligten Aussetzung der Einhebung hätte verfügt werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. März 2012