

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, vertreten durch Kitzbüheler Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm. Dr. Karl Koller KG, Josef-Pirchl-Straße 18, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde vom 9.6.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 5.5.2017

1. betreffend Ablauf einer Aussetzung der Einhebung und
2. betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der X-GmbHCoKG wurde im Jahr 2009 ein Konkursverfahren eröffnet. Nach einem Zwangsausgleich wurde der Konkurs wieder aufgehoben. Im Jahr 2010 wurde erneut der Konkurs eröffnet und im Jahr 2011 mangels Kostendeckung aufgehoben. Am x.x..2011 wurde die X-GmbHCoKG im Firmenbuch amtswegig gelöscht.

Komplementärin der X-GmbHCoKG war (bzw. ist) die X-GmbH. Über deren Vermögen wurde im Jahr 2009 der Konkurs eröffnet und nach rechtskräftig bestätigtem Zwangsausgleich im selben Jahr aufgehoben. Am 4.11.2011 wurde die X-GmbH im Firmenbuch amtswegig gelöscht.

Anlässlich der Entstehung der X-GmbHCoKG wurden mehr als 500 Kommanditisten im Firmenbuch eingetragen und 1996 wieder gelöscht. Von 1996 bis 2005 war als Treuhandkommanditisten für die bisherigen Kommanditisten die X1-GmbH als Kommanditistin im Firmenbuch eingetragen.

Das Finanzamt für den 1. Bezirk erließ am 5.3.2003 an die X-GmbHCoKG gerichtete und als "Bescheid" ("Endgültiger BESCHEID gem. § 200 Abs 2 BAO für 1995" bzw. "BESCHEID für 1996 [bzw. 1997, 1998, 1999 oder 2000]) bezeichnete Erledigungen. In diesen Erledigungen wurde unter anderem wie folgt ausgeführt: "Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1995 [bzw. 1996, 1997, 1998, 1999 oder 2000] findet nicht statt. Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten (§ 191 Abs. 3 lit b BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO)."

Die X-GmbHCoKG hat diese Erledigungen mit Beschwerde (vormals Berufung) angefochten.

Im Zuge dieses Beschwerde(vormals Berufungs)verfahrens zu RV/7102115/2004 betreffend die X-GmbHCoKG hat das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 3.11.2016 beim Bezirksgericht BG gemäß § 82 Abs. 1 BAO den Antrag gestellt, das Bezirksgericht möge zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der X-GmbHCoKG, insbesondere zur Ermöglichung der im Beschwerdeverfahren an diese vorzunehmenden Zustellungen, einen Kurator für die X-GmbH bestellen.

Begründend führte das Bundesfinanzgericht in diesem Beschluss vom 3.11.2016 unter anderem Folgendes aus:

„Fortbestand der X-GmbHCoKG:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein „Abwicklungsbedarf“ iSd angeführten Rechtsprechung gegeben (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131 mwN).

Es liegt daher trotz Löschung einer KG keine bereits beendete Personenvereinigung (Personengesellschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd § 191 Abs 2 BAO vor, weshalb Feststellungsbescheide bzw Nichtfeststellungsbescheide an die KG zu ergehen haben (§ 191 Abs 1 lit c BAO) bzw zu richten sind (zB VwGH 25.1.2006, 2005/13/0175). Die Identität einer KG wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt, selbst wenn sämtliche Gesellschafter wechseln (Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 79 Tz 9 mwN).

Die Beschwerde (früher Berufung) der X-GmbHCoKG gegen die Bescheide betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1995 bis 2000 ist nach wie vor unerledigt beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Es besteht somit noch Abwicklungsbedarf. Die X-GmbHCoKG ist damit noch nicht beendet.

Es handelt es sich bei der X-GmbHCoKG daher trotz Löschung im Firmenbuch um die identische, weiterhin parteifähige Gesellschaft.

Es kommen somit die Regelungen über bestehende Personenvereinigungen (Personengesellschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zur Anwendung, zB § 191 Abs. 1 lit c BAO, § 101 Abs 3 BAO und § 81 Abs 1 bis 5 und 7 BAO.

Vertretung:

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c), sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs 3 BAO).

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind gemäß § 81 Abs 1 BAO von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Zur Führung der Geschäfte einer KG ist unternehmensrechtlich der unbeschränkt haftende Gesellschafter (Komplementär) berufen. Dies ist im Streitfall die X-GmbH.

Die X-GmbH wurde allerdings bereits im Firmenbuch gelöscht.

Eine derartige Löschung ist allerdings nur deklarativ. Die Gesellschaft wird nicht schon durch ihre Löschung im Firmenbuch beendet, sondern erst dann, wenn kein ihr zuordenbares Vermögen mehr existiert (zB Haberer/Zehetner in Straube, GmbHG § 93 Rz 23 ff mit zahlreichen Nachweisen).

Solange eine GmbH noch Gesellschafterin (Komplementärin) einer Personengesellschaft (GmbH & Co KG) ist, kommt ihre Vollbeendigung nach der Rechtsprechung nicht in Betracht, weil noch ein Abwicklungsbedarf (Rechtsbeziehungen) gegenüber der Kommanditgesellschaft besteht (OGH 7.8.2008, 6 Ob 138/082).

Die X-GmbH ist unbeschränkt haftende Gesellschafterin der X-GmbHCoKG. Das Beschwerdeverfahren dieser KG ist noch beim Bundesfinanzgericht unerledigt anhängig. Es besteht daher sowohl bei der X-GmbHCoKG als auch bei der X-GmbH noch Abwicklungsbedarf.

Die X-GmbH ist somit trotz Löschung im Firmenbuch noch nicht vollbeendet.

Die X-GmbH hat daher in dem beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahren die abgabenrechtlichen Pflichten der X-GmbHCoKG zu erfüllen (§ 81 Abs 1 BAO). Insbesondere haben die in diesem Verfahren nach erforderlichen Zustellungen an die X-GmbH zu erfolgen.

Allerdings ist mit der Löschung im Firmenbuch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden (zB Haberer/Zehetner in Straube, GmbHG § 93 Rz 28 mit zahlreichen Nachweisen), sodass in diesem Fall an eine im Firmenbuch gelöschte GmbH mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheide mehr wirksam erlassen werden können (zB VwGH 29.3.2007, 2006/15/0027 mwN).

Durch die Löschung der X-GmbH im Firmenbuch verfügt diese daher nicht mehr über eine organschaftliche Vertretung.

Die X-GmbH ist somit infolge dieser Löschung im Firmenbuch gegenwärtig nicht handlungsfähig und kann daher die abgabenrechtlichen Pflichten der X-GmbHCoKG nicht erfüllen, sodass eine Beendigung des beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahrens nicht möglich ist.

Eine Vertretung der X-GmbH gemäß § 80 Abs 3 BAO durch denjenigen, der nach § 93 Abs 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war; kommt im Streitfall nicht in Betracht, da die Vertretungsregelung des § 80 Abs 3 BAO nur jene Fälle umfasst, in denen eine Liquidation stattgefunden hat. Nicht erfasst sind Fälle, in denen eine GmbH gemäß § 40 Abs 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wird oder eine GmbH gemäß § 39 Abs 1 FBG mit der Rechtskraft des Beschlusses, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens (§ 71b IO) eröffnet oder aufgebohren wird, als aufgelöst gilt und daher mangels Vermögens von Amts wegen zu löschen ist (Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 80 Tz 15 mwN).

Kurator:

§ 82 Abs 1 BAO bestimmt:

„Soll gegen eine nicht voll handlungsfähige Person, die eines gesetzlichen Vertreters entbehrt, oder gegen eine Person, deren Aufenthalt unbekannt ist, eine Amtshandlung vorgenommen werden, so kann die Abgabenbehörde, wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, auf Kosten des zu Vertretenden die Betrauung einer Person mit der Obsorge oder die Bestellung eines Sachwalters oder Kurators beim zuständigen Gericht (§ 109 Jurisdiktionsnorm) beantragen.“

§ 109 JN lautet:

“(1) Zur Besorgung der Geschäfte, die nach den Bestimmungen über die Rechte zwischen Eltern und minderjährigen Kindern, die Obsorge einer anderen Person, die Sachwalterschaft und die Kuratel dem Gericht (Pflegschaftsgericht) obliegen, ist das Gericht zuständig, in dessen Sprengel der Minderjährige oder sonstige Pflegebefohlene seinen gewöhnlichen Aufenthalt, mangels eines solchen im Inland seinen Aufenthalt hat; handelt es sich um eine juristische Person oder ein sonstiges parteifähiges Gebilde, so ist der Sitz maßgebend.

(2) Fehlt ein Aufenthalt im Inland, so ist das Gericht zuständig, in dessen Sprengel der gesetzliche Vertreter seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat; mangels eines solchen im Inland, sofern es sich um einen Minderjährigen handelt, das Gericht, in dessen Sprengel ein Elternteil den gewöhnlichen Aufenthalt hat, sofern es sich um einen sonstigen Pflegebefohlenen handelt, das Gericht seines letzten gewöhnlichen Aufenthalts im Inland; sonst das Bezirksgericht Innere Stadt Wien.““

Das örtlich und sachlich zuständige Bezirksgericht BG hat mit Beschluss vom 12.11.2016, Gz., für die handlungsunfähige Gesellschaft „X-GmbH (FN1)“ Herrn Dr.B, Rechtsanwalt in Anschrift, zum Abwesenheitskurator gemäß § 270 ABGB bestellt, der diese juristische Person auf ihre Gefahr und Kosten vertritt, bis sie selbst auftritt oder eine bevollmächtigte Person namhaft macht.

Mit Beschluss vom 2.2.2017, GZ. RV/7102115/2004, hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der X-GmbHCoKG, ursprünglich vertreten durch X-Steuerberatungsgesellschaft, nunmehr vertreten durch ihre unbeschränkt haftende Gesellschafterin X-GmbH, diese vertreten durch Rechtsanwalt Dr.B als vom Bezirksgericht BG bestellter Abwesenheitskurator der X-GmbH, als unzulässig zurückgewiesen und ausgesprochen, dass die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Zur Adressierung führte das Bundesfinanzgericht in diesem Beschluss vom 22.2.2017 aus:

„Aus den im oben wiedergegebenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 3.11.2016 angeführten Gründen ist die gegenständliche Entscheidung an die nach wie vor bestehende und parteifähige X-GmbHCoKG zu richten.“

Die abgabenrechtlichen Pflichten der X-GmbHCoKG sind von deren Komplementärin, der X-GmbH zu erfüllen (§ 81 Abs 1 BAO).

Die an die X-GmbHCoKG zu richtende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist daher gemäß § 101 Abs 3 BAO an die X-GmbH zuzustellen.

Vom Bezirksgericht BG bestellter Kurator der X-GmbH ist Rechtsanwalt Dr.B.

Die Zustellung der gegenständlichen Entscheidung erfolgt daher an die X-GmbHCoKG zu Handen X-GmbH vertreten durch Rechtsanwalt Dr.B als Kurator.“

Der Beschluss vom 22.2.2017 enthält folgenden Hinweis:

Dieser Beschluss wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO). Mit der Zustellung dieser Beschlusssausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).“

Der Beschluss vom 22.2.2017, GZ. RV/7102115/2004, wurde am 28.2.2017 der X-GmbHCoKG zu Handen X-GmbH vertreten durch Rechtsanwalt Dr.B als Kurator zugestellt.

Der Beschwerdeführer im hier zu RV/3100618/2017 gegenständlichen Beschwerdeverfahren, A, war in den hier gegenständlichen Zeiträumen Beteiligter (Kommanditist) der X-GmbHCoKG.

Am 3.4.2003 stellte der Beschwerdeführer bezugnehmend auf seine Steuernummer StNr an das Finanzamt Kitzbühel (nunmehr: Finanzamt Kitzbühel Lienz) folgenden Antrag:

„Da gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Wien 1, Steuernummer Y Ref 01 der X-GmbHCoKG durch die Z-Steuerberatungsgesellschaft das Rechtsmittel der Berufung eingebracht wurde, stelle ich durch meinen bevollmächtigten Vertreter (...) den Antrag den Abgabenzurückstand auf meinem Abgabenkonto in Höhe von € 22.645,04 bis zu Erledigung des Rechtsmittels gemäß § 212a Bundesabgabenordnung von der Einhebung auszusetzen.“

Mit Bescheid vom 2.5.2003 bewilligte das Finanzamt Kitzbühel die beantragte Aussetzung der Einhebung.

Nach Ergehen des oben dargestellten Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 2.2.2017, GZ. RV/7102115/2004, verfügte das Finanzamt Kitzbühel Lienz mit Bescheid vom 5.5.2017 den Ablauf der für diese Abgaben (Einkommensteuer 1995, 1999 und 2000 sowie Anspruchsziens 2000) bewilligte Aussetzung der Einhebung infolge Beschwerdeerledigung.

Weiters hat das das Finanzamt Kitzbühel Lienz mit Bescheid vom 5.5.2017 gemäß § 212a Abs. 9 BAO für den Zeitraum vom 4.4.2003 bis 5.5.2017 Aussetzungszinsen im Betrag von € 9.050,81 festgesetzt.

In der gegen diese beiden Bescheide erhobenen Beschwerde vom 7.6.2017 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen wie folgt vor:

„Festzuhalten ist, dass dem Steuerpflichtigen KEINE Beschwerdeerledigung bekannt ist, bzw. diese ihm oder seinem Vertreter auch nicht zugestellt wurde. Ohne Beschwerdeerledigung fehlt somit die Rechtsgrundlage für die beiden oa Bescheide. Somit entbehren die Bescheide jeglicher Rechtsgrundlage und sind aufgrund mangelnder Rechtsgrundlage vollumfassend aufzuheben.

Die Aussetzung der Abgabeneinhebung (§ 212a BAO) dient dem effektiven Rechtsschutz. Der Beschwerdeführer soll nicht bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels mit den finanziellen Folgen einer potentiell – und unserer Meinung nach – rechtswidrigen behördlichen Entscheidung belastet sein (VFGH 11. 12.1986 6119/86).

Des Weiteren ist festzuhalten, dass unabhängig von oa Erledigung Verjährung, insbesondere absolute Verjährung eingewandt wird. Abgaben dürfen insbesondere dann nicht mehr festgesetzt werden, wenn seit dem Entstehen des Abgabenanspruchs zehn Jahre verstrichen sind. Wurde eine Abgabe vorläufig festgesetzt, so verjährt gem § 209 (4) BAO das Recht, eine solche vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines Antrages ab, so ist vorerst zu prüfen ob eine Erledigung der Beschwerde erfolgt ist, bzw. ob Verjährung in der Erledigung vorliegt. Ein Grundlagenbescheid ist dem Steuerpflichtigen stets vorher zuzustellen und dieser zu informieren, anhand WELCHER Rechtsgrundlage er zu einer Zahlung verpflichtet wird. Diese Kenntnis liegt dem Abgabepflichtigen in keiner Hinsicht vor.

War ein Grundlagenbescheid etwa zufolge eines absoluten Mangels im Adressaten überhaupt nicht rechtswirksam und wird dieser Fehler späterhin wettgemacht, so rechtfertigt dies keine Abänderung davon abzuleitender Erledigungen. Bloße Bescheid-Wiederholungen können rechtens nicht auf § 295 BAO gestützt werden.

a) Somit wird der Antrag gestellt, die oa Bescheide vollumfassend aufzuheben.

b) Des Weiteren wird der Antrag gestellt, das Verfahren und das dem Grundlagenbescheid zugrundeliegende Verfahren aufgrund von Verjährung einzustellen. (...)“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.6.2017 hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz diese Beschwerde nach Darstellung der Rechtslage sowie unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 22.2.2017, GZ. RV/7102115/2004, als unbegründet abgewiesen.

Am 14.7.2017 stellte der Beschwerdeführer den Vorlageantrag ab das Bundesfinanzgericht, berief sich vollumfassend auf die Ausführungen in der Beschwerde und führte ergänzend aus, eine Beschwerdeerledigung sei dem [nunmehrigen] Beschwerdeführer nicht bekannt.

Am 5.9.2017 nahm der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers beim Finanzamt Kitzbühel Lienz Akteneinsicht. Dabei wurden ihm mehrere Akteintile in Kopie ausgehändigt, darunter eine Kopie des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 22.2.2017 zu RV/7102115/2004.

In einer an das Bundesfinanzgericht gerichteten Stellungnahme vom 14.9.2017 führte der Beschwerdeführer aus wie folgt:

„1) Die X-GmbH ist als Komplementärin seit 2011 in Konkurs und wurde aus dem Firmenbuch gelöscht. Somit ist sie rechtlich seit y.y..2011 nicht mehr existent. Ebenso verhält es sich mit der X-GmbHCoKG. Die Gesellschaft und ihre Gesellschafter haben durch den Konkurs einen echten und definitiven Verlust erwirtschaftet, den die Gesellschafter, auch die Kommanditisten zu tragen hatten. Schließlich waren die Kommanditisten durch die Situation des Verfahrens belastet und in ihrem Eigentum eingeschränkt.

A als Gesellschafter war dem Finanzamt stets amtsbekannt (es wurde ihm ja auch unverzüglich ohne Zustellung eines Bescheides das Steueraufkommen vorgeschrieben) und ist steuerlich registriert. Es bestand somit keine Notwendigkeit für seine Belange ohne ihn in Kenntnis zu setzen, einen Abwesenheitskurator zu bestellen. Wäre er informiert worden, wäre der ursprüngliche Steuerberater und Vertreter, der die Beschwerde eingereicht hat, informiert und neuerlich als Vertreter eingesetzt worden. Dieser war ebenfalls NICHT informiert und dem Steuerpflichtigen war weder bewusst, noch bekannt, dass er einen neuerlichen Vertreter einsetzen müsste.

Sehr einfach wäre es gewesen, den Kommanditisten über die Situation und den Bedarf eines Rechtsvertreters zu informieren, bzw. ihnen die Information (zumindest den steuerlich erfassten) zukommen zu lassen, dass ein Kurator bestellt wurde. Nunmehr wurde ohne Information der Kommanditisten ein Abwesenheitskurator bestimmt. Dies – festgehalten – lange nach Löschung der Gesellschaften und bereits nach verjährter steuerlicher Situation. Der Abwesenheitskurator war zudem kein steuerlicher Sachverständiger und hätte keine entsprechenden Maßnahmen zum ordentlichen Verfahrensablauf (entsprechende Klärung der steuerlichen Situation) tätigen können. Der Steuerpflichtige war der Meinung, dass das Verfahren bereits seit langem im ursprünglichen Sinne erledigt war, immerhin hat er einen tatsächlichen Verlust erlitten. Keiner hatte damit gerechnet, dass nach so langer Zeit ohne Information und Wahrung der

Einspruchsrechte eine Entscheidung an einen uEn nicht rechtens ernannten Kurator (nicht vertretungsbefugt) getroffen wird.

Die Behörde hätte bereits Jahre vorher ohne unnötigen Aufschub entscheiden müssen im Rahmen der Entscheidungspflicht gem §85a BAO vormals § 311 Abs 1 BAO. Gerade aus diesem Grunde gibt es ja den Rechtstatbestand der Verjährung. Aus der weitaus schuldhaft verspäteten Entscheidung der Behörde und der bis zum heutigen Tage , "NICHT INFORMATION" des Steuerpflichtigen soll diesem nunmehr ein Rechtsnachteil erwachsen, gegen den er zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit der Wahrung seiner Rechtsansprüche, seiner Grundrechte hatte. Der Klient war im guten Glauben, dass nach einer entsprechenden Zeit eine Rechtssache erledigt ist, besonders, wenn diese zudem verjährt ist. Es wurde somit uEn das Grundrecht auf ein unabhängiges und faires Verfahren verletzt, was in Folge zu einer Verletzung des Eigentumsrechtes führt, zumal ein wesentlicher Betrag an Steuern und Anspruchszinsen dem Klienten vorgeschrieben wird. Festzuhalten ist auch, dass der Kurator die Abgabepflichtigen weder informiert noch kontaktiert hat, geschweige denn, dass diesen die Entscheidung zugestellt worden wäre, obwohl der Klient weder seine Adresse, noch seine Steuernummer gewechselt hat und amtsbekannt war. Sucht man diesem zB im Internet über Herold, ist seine Adresse in kürzester Zeit abrufbar und benötigt nicht einmal einen speziellen Suchaufwand. Bis zum heutigen Tage ist keine Information erfolgt.

Somit ist anzunehmen, dass auch eine "culpa in eligendo" des Kurators (durch das Gericht) vorliegt, denn der Kurator scheint über die Notwendigkeit der Kontaktaufnahme (die Daten der steuerlich registrierten und steuerpflichtigen Kommanditisten waren sehr einfach bei der Finanz abrufbar gewesen), bzw. Information und Zustellung der Bescheid innerhalb offener Frist nicht informiert gewesen zu sein. Dieses rechtswidrige Fehlverhalten kann dem Steuerpflichtigen nunmehr ebenso nicht zum Nachteil gereichen. Bis heute liegt der Bescheid gem § 188 BAO dem Steuerpflichtigen nicht vor, obwohl das Finanzamt Kitzbühel unverzüglich zur Abgabenvorschreibung informiert wurde, somit der Steuerpflichtige eindeutig amtsbekannt war. Eine Akteneinsicht in den Akt wurde nicht gewahrt, obwohl man die Finanzbehörde informiert hat, dass der Bescheid benötigt wird. Es ist nochmals festzuhalten, dass auch der damalige zuständige, betreuende Steuerberater der Gesellschaften nicht informiert war/ist. Der Kurator hat zu keinem Zeitpunkt steuerliche Unterstützung bei diesem, bzw. Einsichtnahme oder Information begehrt. Ohne die Information des damals zuständigen steuerlichen Vertreters ist eine steuerliche vernünftige und richtige Abhandlung der Sache gar nicht möglich. Zudem ist ein Rechtsanwalt für steuerliche Belange NICHT VERTRETUNGSBEFUGT, zumal ihm die Zulassung als Wirtschaftstreuhänder fehlt.

2) Des Weiteren ist zu ergänzen, dass die Behörde im Rahmen der Vorschreibung der Abgaben und Zinsen und unter Betrachtung des oben angeführten missglückten Verfahrens gem § 188 BAO jedenfalls gegen die Sache (Berufung Einkommenssteuerbescheide des Steuerpflichtigen) an und für sich entscheiden hatte müssen.

Im vorliegenden Falle wurde gegen die die damals beeinspruchte Einkünfte-Feststellung keine gesonderte Entscheidung durch die Finanz erlassen. Es wurde lediglich ohne Wahrung des gesetzlichen Anspruches bis zur schließlichen Erledigung der Sache, der Antrag auf Aussetzung aufgehoben, obwohl ein Rechtsanspruch bis zur schließlichen Erledigung der Sache an und für sich gegeben ist. Es ist festzuhalten, dass entgegen der Erläuterung der Behörde der Vorlageantrag für die gesamte Beschwerde mit dem Wort "VOLLUMFASSEND" gestellt wurde (somit wurde entgegen der Aussage der Behörde jedenfalls ein Aussetzungsantrag gestellt, zumal die BVE mit dem Vorlageantrag außer Kraft gesetzt wird). Ein gesonderter Antrag ist somit nicht mehr zu stellen. Es wurde jedoch vorsorglich ein zweiter, gesondert gestellter Antrag auf Aussetzung gestellt und neuerlich abgewiesen. Es wurde nicht dargelegt (§271 BAO) welche wesentlichen Interessen dagegen stehen würden.

Nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens (wobei dieses uEn aufgrund eines Zustellungs- und Informationsmangels nicht erledigt ist), das Anlass zur Aussetzung gegeben hat, ist das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen. Von der Abgabenbehörde erlassene Aussetzungsbescheide verlieren allerdings schon früher ihre Wirksamkeit, sobald die Partei die Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens beantragt, was im vorliegenden Fall gegeben war. Dem Steuerpflichtigen, der seinen Abgabenschulden seit jeher ordentlich ohne jeglichen Verzug nachgekommen ist und als ordentlicher Steuerpflichtiger bekannt ist, wurde die Exekution trotzdem mündlich angedroht.

Festzuhalten ist, dass wir die Behörde mehrfach informiert haben, dass uns der Akt und die dazugehörigen Unterlagen leider nicht mehr vorliegen, weshalb wir eine Akteneinsicht in den gesamten Akt des Steuerpflichtigen beantragt haben. Leider wurde uns im Rahmen des Termins nur ein Konvolut an Kopien ausgehändigt, zumal die Behörde mündlich mitgeteilt hat, dass der steuerliche Vertreter keinen Rechtsanspruch auf Akteneinsicht gem BAO hat, sondern der Behörde exakt mitteilen muss, welche Abschriften gewünscht sind. Wir haben somit die Behörde informiert, dass leider keine Unterlagen zu dem Verfahren mehr vorliegen, weshalb wir gerne in den Gesamtakt Einsicht nehmen würden, um ein Gesamtbild der Verhältnisse zu erhalten. Somit dürfen wir festhalten dass wir beanstanden, dass das Recht auf Akteneinsicht nicht gewahrt wurde, wir uns somit kein vollumfassendes Bild machen konnten. Uns ist kein Grund erkenntlich ist, weshalb dieses in der BAO verankerte Recht verweigert wurde.

Ein Antrag auf Aussetzung ist grundsätzlich dann zu gewahren, wenn davon eine Erledigung einer Bescheidbeschwerde (ehemals Einspruch) abhängt.

Da uns die ursprüngliche Beschwerde leider nicht vorliegt und auch im Rahmen der von der Behörde selbsterstellten Kopien nicht übergeben wurde, gehen wir davon aus, dass wir nur einen Teil des Aktes ausgehändigt erhalten haben oder diese auch der Behörde aufgrund der eindeutigen Verjährung selber nicht mehr vollständig vorliegt. Immerhin bestätigte diese selber, dass der Akt nicht mehr vollständig vorliegt, somit Teile im Laufe der Zeit verloren gingen, bzw. in mehreren Akten dazu Unterlagen zu finden waren, die vorerst geordnet werden mussten.

Selbst wenn diese Bescheidbeschwerde nicht mehr auffindbar ist, ist davon auszugehen, dass eine Berufung annu dazumal erfolgt ist, ansonsten ja der Antrag auf Aussetzung nicht zu genehmigen gewesen wäre.

Alternativ ist der vorliegende Antrag auf Aussetzung (der leider nicht mehr in unserem Akt war, bzw. sodann mit Mail gesondert nochmals bei der Behörde angefordert werden musste) der ursprünglichen Beschwerde gegen die Einkommenssteuerbescheide gleichzusetzen, auch wenn dieser nicht als „Beschwerde“ (damals Berufung) gesondert tituliert war. Wir dürfen darauf hinweisen, dass es nicht erforderlich ist, eine Beschwerde als Beschwerde zu titulieren, sofern daraus erkennbar ist, dass der Steuerpflichtige eine Beschwerde eindeutig beabsichtigt hatte (was im vorliegenden Falle zweifelsohne so war). Immerhin waren bereits Jahre vorher mehrere rechtskräftige EST-Bescheide für die im nunmehrigen Verfahren beanstandeten Einkünfte ergangen, die dem Steuerpflichtigen die Einkünfte mehrfach anerkannt hatten.

Die Wiederaufnahme des damaligen Verfahrens trotz mehrfacher vorliegender rechtskräftiger Bescheide scheint mEn damals nicht zulässig gewesen zu sein, bzw. bestätigt der verjährte Verfahrensstand, dass selbst die Behörde sich über die Sachlage in Wirklichkeit weder vorher noch nachher im Klaren war. Für den Steuerpflichtigen gibt es zB das Jahr 1995 betreffend mehrere Einkommenssteuerbescheide (nicht vorläufige, sondern stets endgültige Bescheide), die wiederholend die Einkünfte neu festgestellt haben. Eine Wiederaufnahme von rechtskräftigen Bescheiden wäre von Grund auf nicht zulässig gewesen, ist somit nicht rechtens, zumal auch die Behörde vor Bescheiderlassung den Sachverhalt profund und korrekt zu prüfen gehabt hatte, bzw. vorläufige Bescheide erlassen hatte müssen.

Kurz gesagt gehen wir davon aus, dass entweder die Beschwerde der Behörde vorliegt, verloren ging, oder der Antrag auf Aussetzung der Beschwerde entspricht. Ansonsten wäre ja die Aussetzung der Einhebung vor zwanzig Jahren nicht gewährt worden. Zudem waren die Einkommenssteuerbescheide bereits rechtskräftig erlassen. Die Wiederaufnahme war uEn rechtswidrig, wie auch der weitere Verfahrenslauf der in der eindeutigen Verjährung mündete.

Somit stellen wir fest, dass wir uns auf die in der Beschwerde angeführten Gründe weiterhin berufen, festhalten, dass der Steuerpflichtige sich in seinen Grundrechten insbesondere auf ein faires Verfahren und das Recht auf Eigentum verletzt sieht und wenden jedenfalls Verjährung ein.

Es ist nochmals festzuhalten, dass im Zuge des Vorlageantrages ein Aussetzungsantrag gestellt wurde, zumal der Vorlageantrag sich mit dem Wort VOLLUMFASSEND eindeutig NICHT auf einzelne TEILE der Beschwerde bezogen hat, sondern auf die VOLLUMFASSENDE.“

Diese Stellungnahme wurde dem Finanzamt Kitzbühel Lienz am 4.10.2017 zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt Kitzbühel erklärte, keine Äußerung dazu abzugeben.

Zur Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde 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 Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

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 (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

a) Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder

b) Erkenntnisses (§ 279 BAO) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdevorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Eine mittelbare Abhängigkeit (§ 212a Abs. 1 BAO) von der Beschwerdeerledigung liegt unter anderem dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid (z.B. Feststellungsbescheid) mit Bescheidbeschwerde angefochten worden ist (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 212a Tz. 7 mwN). Die von der gegenständlichen Aussetzung der Einhebung umfassten Abgabenzustände des Beschwerdeführers (Einkommensteuer 1995, 1999 und 2000 sowie Anspruchszinsen 2000) hängen mittelbar von der Erledigung der Bescheidbeschwerde der X-GmbHCoKG betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für 1995 bis 2000 ab.

Das Beschwerdeverfahren, aufgrund dessen das (damalige) Finanzamt Kitzbühel die Aussetzung der Einhebung verfügt hat, wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 22.2.2017, GZ. RV/7102115/2004, beendet. Dieser Beschluss stellt eine das Beschwerdeverfahren abschließende Erledigung im Sinne des § 212a Abs. 5 lit. c BAO dar. Anlässlich dieses Beschlusses hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 5.5.2017 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt. Diese Verfügung war aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO zwingend vorzunehmen.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, ihm sei keine Beschwerdeerledigung (hinsichtlich Beschwerde gegen Erledigungen betreffend Nichtfeststellung von Einkünften) zugekommen, so ist auf die oben dargestellten Ausführungen des Bundesfinanzgerichts im Beschluss vom 22.2.2017 zu RV/7102115/2004 zu verweisen, wonach dieser

Beschluss gegenüber allen Beteiligten wirkt, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO). Damit wirkt er auch gegenüber dem Beschwerdeführer.

Auch die Einwendungen betreffend die Zustellung dieses Beschlusses können der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Wie sich aus § 101 Abs. 3 BAO ergibt, gilt mit der Zustellung dieser Beschlussausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Da diese Voraussetzungen hier vorliegen, gilt die Zustellung auch an den Beschwerdeführer als vollzogen.

Zu den Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 14.9.2017 betreffend die Bestellung des Kurators ist – wieder unter Hinweis auf den o.a. Beschluss – zu bemerken, dass dieser Kurator nicht für Belange des Beschwerdeführers, sondern für jene der X-GmbH zu bestellen war, welche im Beschwerdeverfahren zu RV/7102115/2004 die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der X-GmbHCoKG zu erfüllen hatte (§ 81 Abs. 1 BAO). Es stand somit nicht im Ermessen der Finanzbehörde bzw. der Bundesfinanzgerichtes, welche Person für die Vertretung der X-GmbH „als Vertreter eingesetzt“ wird, sondern es war aufgrund der Handlungsunfähigkeit der X-GmbH ein Kurator im Sinne des § 82 Abs. 1 BAO zu bestellen.

Soweit in der Stellungnahme Vorbringen in Bezugnahme auf die Person bzw. die Vorgangsweise des Kurators erstattet wurde, ist darauf zu verweisen, dass die Bestellung des Kurators durch das örtlich und sachlich zuständige Gericht (§ 109 JN) – in diesem Fall das Bezirksgericht BG – zu erfolgen hat. Es besteht keine gesetzliche Notwendigkeit, dass der Kurator aus dem Kreise der Wirtschaftstreuhänder stammen muss; als Rechtsanwalt ist der bestellte Kurator jedenfalls vertretungsbefugt. In diesem Zusammenhang ist auch nicht von Relevanz, auf welche Art das Innenverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Kurator gestaltet ist. Entscheidend ist im gegenständlichen Fall, dass – wie bereits dargestellt – der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 2.2.2017 zu RV/7102115/2004 dem Kurator rechtswirksam zugestellt wurde und damit die Zustellung an den Beschwerdeführer als vollzogen gilt (§ 101 Abs. 3 BAO), was die zwingende Rechtsfolge der Verfügung des Ablaufs der Aussetzung auslöst.

Der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung steht Verjährung nicht entgegen, weil gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO die Verjährung gehemmt ist, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist. Die Wirkung der Hemmung der Einhebungsverjährung besteht für die Zeitspanne zwischen der Wirksamkeit der Bewilligung und der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung. Diese Hemmungsregelung verhindert den Verlust des Rechtes der Einhebung und zwangsweisen Einbringung etwa für den Fall, dass ein gemäß § 212a BAO bewilligter Zahlungsaufschub mehrere Jahre dauert, weil das Beschwerdeverfahren erst nach dieser Zeit beendet wird (vgl. *Ritz*, aaO, § 238 Tz. 20).

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 5.5.2017 über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu Recht erging, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

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 (§ 230 Abs. 6 BAO) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. 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 Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen.

Aussetzungszinsen sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO).

Zunächst ist zum Ablauf der Aussetzung der Einhebung auf obige Ausführungen zu verweisen. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist gesetzliche Folge des verfügbaren Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden infolge abschließender Erledigung des Rechtsmittelverfahrens. Im Verfahren betreffend die Vorschreibung von Aussetzungszinsen sind die objektiven Voraussetzungen für die Festsetzung von Aussetzungszinsen zu prüfen, es ist aber nicht über die Rechtmäßigkeit der Bescheide zu befinden, auf Grund derer die Aussetzung der Einhebung der Abgabenschuld verfügt worden ist (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0101).

§ 209a Abs. 2 BAO lautet: „Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.“

Eine mittelbare Abhängigkeit von einer meritorischen Erledigung einer Bescheidsbeschwerde (einer gemäß § 212a BAO ausgesetzten Abgabe) besteht unter anderem für Aussetzungszinsen nach § 212a Abs 9 BAO (vgl. Ritz, aaO, § 209a Tz. 6 mwN). Verjährung ist demnach nicht eingetreten.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die den gegenständlichen Abgaben zugrundeliegenden Abgaben- bzw. Feststellungsverfahren ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht zu behandeln, weil im Verfahren betreffend den Widerruf der Aussetzung der Einhebung bzw. Festsetzung von Aussetzungszinsen in diesem Zusammenhang allein maßgeblich ist, dass eine Erledigung im Sinne des § 212a Abs. 5 lit. a bis c BAO ergangen ist (vgl. dazu VwGH 21.7.1998, 98/14/0101). Über allfällige zwischenzeitlich eingebrachte neuerliche Anträge auf Aussetzung der Einhebung hat das zuständige Finanzamt abzusprechen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des § 212a BAO folgt die gegenständliche Entscheidung der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Revision ist somit gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Innsbruck, am 19. Oktober 2017