



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 20. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 24. Mai 2011 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung und Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß § 212a BAO in der am 26. Jänner 2012 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der am 14. Februar 1996 über die Jahre 1987-1992 erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide bei der B-OHG (in Wahrheit KG) ergingen für den Berufungswerber (Bw.) als deren damaligen Gesellschafter am 18. März 1996 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in ATS</i>	<i>Betrag in €</i>
Einkommensteuer 1987	- 62.490,00	- 4.541,33
Einkommensteuer 1988	67.848,00	4.930,71
Einkommensteuer 1989	205.324,00	14.921,48
Einkommensteuer 1990	511.550,00	37.175,79
Einkommensteuer 1991	1.397.246,00	101.541,83
Einkommensteuer 1992	1.117.130,00	81.185,00
gesamt	3.236.608,00	235.213,48

Infolge der gegen die Feststellungsbescheide erhobenen Berufung und des Antrages auf Aussetzung der Einhebung wurden mit Bescheid vom 13. Mai 1996 folgende Abgaben ausgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in ATS</i>	<i>Betrag in €</i>
Einkommensteuer 1987	62.490,00	4.541,33
Einkommensteuer 1988	67.848,00	4.930,71
Einkommensteuer 1989	116.992,00	8.502,14
Einkommensteuer 1990	511.550,00	37.175,79
Einkommensteuer 1991	1.397.246,00	101.541,83
Einkommensteuer 1992	1.117.130,00	81.185,00
gesamt	3.273.256,00	237.876,79

Zufolge des Ergehens der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 erfolgte mit Bescheiden vom 21. März 2006 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben. Dagegen wurde berufen und erneut ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt.

Obwohl die gegenständlichen Abgaben mit Erlassung der Berufungsentscheidung rechtskräftig wurden, wurden dennoch folgende Abgaben am 26. April 2006 erneut gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in €</i>
Einkommensteuer 1987	4.541,33
Einkommensteuer 1988	4.930,71
Einkommensteuer 1989	8.502,14
Einkommensteuer 1990	37.175,79
Einkommensteuer 1991	101.541,83
Einkommensteuer 1992	81.185,00
Aussetzungszinsen 2006	82.923,60
gesamt	320.800,40

Dagegen brachte der Bw. kein Rechtsmittel ein.

In weiterer Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Mai 2011 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung und setzte gemäß § 212a Abs. 9 BAO für den Zeitraum vom 2. Mai 2006 bis 24. Mai 2011 Aussetzungszinsen in Höhe von € 61.261,33 fest.

In den gegen diese Bescheide am 20. Juni 2011 rechtzeitig eingebrachten Berufungen brachte der Bw. vor, dass den Bescheiden die rechtliche Grundlage fehle. Es werde der Ablauf der Aussetzung von Einkommensteuerbelastungen verfügt, welche von Festsetzungsbescheiden abgeleitet worden wären, die rechtlich nicht existent wären. Die theoretisch zugehörigen Festsetzungsbescheide (*gemeint wohl: Feststellungsbescheide*) wären im Berufungsverfahren aus formalrechtlichen Gründen aufgehoben (als rechtsunwirksam erklärt) worden. Damit würden zwangsläufig auch die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide ihre rechtliche

Wirkung verlieren. Dies schon deswegen, weil gegen die in Rede stehenden Einkommensteuerfestsetzungen kein eigenes Rechtsmittel zulässig gewesen wäre. Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung wäre im vorliegenden Fall nur im Rechtsmittelverfahren gegen die Grundlagenbescheide möglich und zulässig gewesen. Da die Grundlagenbescheide ersatzlos aufgehoben worden wären, wäre den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden damit die rechtliche Basis entzogen worden.

Im Übrigen wäre auch bei rechtlicher Existenz der in den bezeichneten Bescheiden angeführten Abgaben bereits Verjährung eingetreten. Verjährungsfristen wären gemäß § 238 BAO von Amts wegen zu beachten. Auch in diesem Zusammenhang wären aus Rechtsschutzgründen die gegenwärtigen Bescheide unzulässig (vgl. dazu *Ritz*, BAO-Kommentar zu § 289 Tz 34).

Weiters wäre festzuhalten, dass über die Aussetzung bzw. die Aussetzungszinsen für den Zeitraum 1987 bis 1992 bereits ein abgeschlossenes Berufungsverfahren existiere. Im Rückweisungsbescheid des Finanzamtes vom 8. Oktober 2005 wäre festgestellt worden, dass sich die bezughabenden Abgabenbeträge nicht mehr im Rückstand befänden. Darüber hinaus wäre im Zusammenhang mit dem abgeschlossenen Verfahren auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne der Bestimmungen der §§ 303 ff. BAO unzulässig (keine neuen Tatsachen, Verjährung).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2011 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass der Bw. Beteiligter der B-KG gewesen wäre. Am 14. Februar 1996 wären zum Feststellungsverfahren Bescheide für die Veranlagungsjahre 1987-1992 mit Adressierung an die B-OHG (weil im Firmenbuch so eingetragen) ergangen und am gleichen Tag die Einkommensteuerbescheide 1987-1992, da der Bw. außer dieser Beteiligung keine Einkünfte gehabt hätte. Die Partei hätte die Feststellungsbescheide mittels fristgerechter Berufung beeinsprucht. Daraufhin wäre vom Finanzamt am 18. Mai 1996 bei den zugehörigen Einkommensteuerbescheiden eine Aussetzung der Einhebung in Höhe von insgesamt ATS 3.156.264,00 verfügt worden. Dadurch hätte sich auf dem Abgabenkonto kein Rückstand befunden.

Die Berufung gegen die Grundlagenbescheide wäre im Jahr 2002 vorgelegt und im Jahr 2005 vom Unabhängigen Finanzsenat erledigt worden. Auszugsweiser Wortlaut:

„Festzustellen ist: Die an die Offene Handelsgesellschaft adressierten und zugestellten, mit 14. Februar 1996 datierten Feststellungen von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987-1992 (...) haben keine Rechtswirkungen. Eine Erledigung ohne Rechtswirkungen ist mit Berufung nicht anfechtbar. Wird eine Berufung gegen eine rechtswirkungs-

lose Erledigung eingebracht, ist diese Berufung mit Berufungsentscheidung zurückzuweisen."

Diese Berufungsentscheidung wäre in Rechtskraft erwachsen. Am 21. März 2006 wären die Einkommensteuern 1988 (*gemeint wohl: 1987*) bis 1992 samt „EVZ“ (*gemeint wohl: Aussetzungszinsen*) wiederum gemäß § 212a BAO ausgesetzt worden. Der endgültige Ablauf dieser Verfügung wäre am 24. Mai 2011 erfolgt, sodass eine Abgabenbelastung in Höhe von € 382.061,73 entstanden wäre.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO wäre der stets mit Bescheid von der Abgabenbehörde erster Instanz auszusprechende Ablauf der Aussetzung anlässlich einer über die Berufung ergehen den Berufungsvorentscheidung, Berufungsentscheidung oder einer anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen (VwGH 22.1.2001, 2000/17/0265). Ein behördliches Ermessen bezüglich dieser Erledigung wäre nicht vorgesehen. Unter einer „anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung“ wäre auch die Zurückweisung einer Berufung zu verstehen.

Im vorliegenden Fall wäre das die Aussetzung der Einhebung begründende Feststellungsverfahren 1987-1992 mit Zurückweisung rechtskräftig beendet worden und wäre somit nicht mehr rechtsanhängig gewesen. Der gesetzlichen Anordnung, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 BAO genannten Erledigungen den Ablauf der Aussetzung zu verfügen, wäre daher von Amts wegen zu folgen gewesen.

Es liege gegenständlich keine – wie vom Bw. eingewendet – Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Ein Rechtsmittel gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung könne grundsätzlich nicht dazu dienen, das Abgabenfestsetzungsverfahren wieder aufzurollen. Von diesem Grundsatz könne auch im vorliegenden Fall nicht abgewichen werden. Die auf Grund der geprüften Ergebnisaufteilung erlassenen Einkommensteuerbescheide wären an den Bw. rechtswirksam ergangen und in Rechtskraft erwachsen. Es könnten daher die Argumente des Bw., dass die vorgenommenen Einkommensteuerbelastungen von rechtlich nicht existenten Feststellungsbescheiden abgeleitet wären, eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung nur im Rechtsmittelverfahren gegen die Grundlagenbescheide möglich gewesen wäre, da gegen die in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide kein eigenes Rechtsmittel zulässig wäre, und diese Grundlagenbescheide ersatzlos aufgehoben worden wären, weshalb auch den Einkommensteuerbescheiden die rechtliche Basis entzogen worden wäre, keine Berücksichtigung finden.

Die behördliche Obliegenheit (*gemeint: zur Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung*) erlösche nicht dadurch, dass die Abgabenbehörde der Anordnung des § 212a Abs. 5 BAO im zeitlichen Nahebereich des Berufungsverfahrens nicht nachkomme. Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung wäre letztlich mit Bescheid vom 25. Mai 2011 verfügt worden. Durch die vorgenommene Wiederverfügung der Aussetzung der Einhebung am 26. April 2006 wäre dem Gesetzesauftrag widersprochen worden und wäre daher der gemäß § 212a Abs. 5 BAO normierte Rechtszustand herzustellen gewesen. Der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend die Einkommensteuer 1987-1992 wäre daher zu Recht erfolgt.

Dem Einspruch, es gäbe zum Streitgegenstand ein bereits abgeschlossenes Rechtsmittelverfahren, könne entgegnet werden, dass zum genannten Erledigungszeitpunkt das Abgabenkonto des Bw. einen Saldo von € 0,00 aufgewiesen hätte und daher keine Beschwer, die ein Rechtsmittel über die Aussetzung bzw. Aussetzungszinsen für den Zeitraum 1987-1992 rechtfertige, vorgelegen wäre.

Auch die Einrede der Verjährung hinsichtlich der betroffenen Abgaben wäre dahingehend zu entkräften, dass durch die Aussetzung der Einhebung eine Festsetzungsverjährung nicht eintreten könnte. Die Festsetzung der betroffenen Abgaben wäre bereits am 14. Februar 1996, also innerhalb der zum jeweiligen Zeitpunkt geltenden Verjährungsfrist, erfolgt.

Gemäß § 212a Abs. 9 lit. b BAO wären für Abgabenschuldigkeiten, soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintrete, Aussetzungszinsen zu entrichten.

Durch die gegenständliche Aussetzung der Einhebung wäre es für den Bw. zu einem Zahlungsaufschub gekommen, sodass auch die Aussetzungszinsen rechtmäßig festgesetzt worden wären.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2011 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat. Ergänzend brachte er vor, dass richtigerweise entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung die Feststellungsbescheide 1987-1992 vom Unabhängigen Finanzsenat für „nichtig“ erklärt worden wären und diese somit die Rechtswirkung verloren hätten.

Zufolge der Bindungswirkung der abgeleiteten „Beschwerde“ (*gemeint wohl: Bescheide*) an die Grundlagenbescheide hätten somit auch diese die Rechtswirkung verloren. Eine nicht festgesetzte Einkommensteuer könne auch nicht eingehoben werden.

Der am 21. März 2006 vom Finanzamt verfügte Ablauf der Aussetzung der Einhebung wäre ein klarer Verfahrensfehler gewesen. Die Bezug habende Abgabenschuldigkeit wäre verfahrenskonform zu löschen gewesen. Nach der von *Ritz* zitierten Ansicht der Gerichtshöfe müssten Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen. Es gehe nicht an, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt wäre.

In der am 26. Jänner 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass die zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide vom Unabhängigen Finanzsenat für nichtig erklärt worden wären. Die darauf beruhenden Einkommensteuerbescheide hätten daher ihre Rechtskraft verloren und es werde im gegenständlichen Fall eine Steuerschuld auf Grund eines Nichtbescheides erhoben, welcher gar nicht existent wäre.

Außerdem werde darauf hingewiesen, dass im aktuellen Verfahren einer Berufung gegen einen Säumniszuschlag wegen nicht zeitgerechter Entrichtung der zu Grunde liegenden Einkommensteuer mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Folge gegeben werden wäre. Für den Fall, dass von einer Existenz der zu Grunde liegenden Einkommensteuerforderungen könnte davon ausgegangen werden, dass diese bereits von der Einheitsverjährung betroffen wären.

Seitens der Abgabenbehörde werde in der Berufungsvorentscheidung die Auffassung vertreten, dass trotz Nichtexistenz der Feststellungsbescheide sich die zu Grunde liegenden Abgabenbescheide dennoch im Rechtsbestand befinden würden, aber nicht mit Berufung anfechtbar wären. Würde diese Rechtsansicht richtig sein, wäre in einem derartigen Fall überhaupt kein Rechtsschutz gegeben und eine Anfechtungsmöglichkeit völlig ausgeschlossen.

Auf Befragen eines Beisitzers gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bw. am 8. Jänner 2012 verstorben wäre.

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 Begehr 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.

Da im gegenständlichen Fall das der Aussetzung der Einhebung zu Grunde liegende Berufungsverfahren betreffend Feststellungsbescheide 1987 bis 1992 mit Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 abgeschlossen wurde, erfolgte die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 lit. b BAO vom 21. März 2006 zu Recht, da einerseits dadurch der Rechtsgrund und auch die Notwendigkeit für eine Aussetzung weggefallen waren und anderseits das Gesetz für diesen Fall auch keine andere Möglichkeit der Entscheidung vorsieht.

Die weitere bescheidmäßige Verfügung der Aussetzung der Einhebung vom 26. April 2006 wurde zwar durch das Finanzamt zu Unrecht vorgenommen, weil das Berufungsverfahren bereits rechtskräftig beendet war, erwuchs allerdings mangels Bekämpfung seitens des Bw. in Rechtskraft. Da dieser Aussetzungsbescheid zwar rechtswidrig, aber dennoch rechtswirksam ergangen war, war das Finanzamt zur Wiederherstellung des rechtsrichtigen Zustandes durch Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung verpflichtet. Die am 24. Mai 2011 vorgenommene Verfügung des Ablaufes war daher rechtskonform, zumal der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt klarstellte, dass der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO genannten Erledigungen den Ablauf einer bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen, nicht dadurch erlischt, dass die Abgabenbehörde dieser Anordnung im zeitlichen Nahebereich der Erledigung des Berufungsverfahrens nicht nachkommt (VwGH 31.3.1998, 93/13/0225). Bedarf doch der Ablauf der Aussetzung eines konstitutiven Aktes, zu dessen Setzung die Abgabenbehörde auch dann verpflichtet bleibt, wenn sie ihn nicht schon anlässlich der Berufungserledigung im Sinne der in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO genannten Akte vorgenommen hatte (VwGH 11.9.1997, 96/15/0173).

Daran ändert sich auch nichts durch die Tatsache, dass die in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide auf rechtsunwirksamen, laut Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 nicht

ordnungsgemäß zugestellten Gewinnfeststellungsbescheiden basieren, weil die Einkommensteuerbescheide rechtskräftig, wenn auch unter Umständen nicht rechtsrichtig sind, was im gegenständlichen Verfahren aber nicht zu prüfen 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 oder*
- b) 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. 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 gemäß § 212a Abs. 9 lit. b BAO für die Dauer des Zahlungsaufschubes zu entrichten. Da die Aussetzung der Einhebung der gegenständlichen Einkommensteuern für den Zeitraum zwischen der Zustellung des Bewilligungsbescheides (2. Mai 2006) und der Verfügung des Ablaufes (24. Mai 2011) erfolgt war, waren auch Aussetzungszinsen für diesen Zeitraum zu Recht festzusetzen. Diese Rechtsfolge hätte der Bw. mittels Berufung gegen den Aussetzungsbescheid abwenden können. So aber wurde ihm ein (zwar ungerechtfertigter) Zahlungsaufschub gewährt, für den auch notwendigerweise Zinsen anfallen. Darüber hinaus hätte der Bw. die Folgen der verspäteten Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung auf dem Wege der in § 212a Abs. 8 BAO vorgesehenen Tilgung in einfacher Weise von sich abwenden können (VwGH 11.9.1997, 96/15/0173).

Das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, verjährt gemäß § 238 Abs. 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Die Verjährung ist gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO gehemmt, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.

Die vom Bw. eingewendete Einhebungsverjährung stand zufolge deren Hemmung im Sinne des § 238 Abs. 3 lit. b BAO dem mit dem angefochtenen Bescheid verfügten Ablauf der Aussetzung der Einhebung demnach nicht entgegen (VwGH 31.7.2002, 2002/13/0075).

Der Argumentation des Bw., dass es mangels rechtswirksamer Feststellungsbescheide (wie in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juni 2005 festgestellt) keiner Aussetzung der Einhebung und damit keiner Verfügung des Ablaufes und keiner Vorschreibung von Aussetzungszinsen bedürfe, bleibt es verwehrt, eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide erfolgreich aufzuzeigen, weil es nicht darauf ankommt, ob ein Grundlagenbescheid wirksam ergangen ist, sondern allein darauf, dass eine Berufung und ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung von davon (mittelbar) abhängigen Abgaben, nämlich Einkommensteuern 1987-1992, eingebracht wurden.

Da der Spruch der angefochtenen Bescheide sich als richtig erwies, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Jänner 2012