



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, 1090 Wien, Berggasse 10/14, vom 30. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. G., vom 2. Oktober 2006 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung und Aussetzungszinsen nach der am 31. Jänner 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. Oktober 2006 verfügte das Finanzamt den Ablauf der mit Bescheiden vom 20. November und 3. Dezember 2002 bewilligten Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1987 in Höhe von € 20.186,84 und der Aussetzungszinsen 2002 in Höhe von € 10.178,18.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum 17. Dezember 2002 bis 2. Oktober 2006 in Höhe von insgesamt € 3.534,40.

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2006 änderte das Finanzamt die Aussetzungszinsen 2002 gemäß § 212 Abs. 9 BAO dahingehend ab, dass es diese auf € 7.225,23 herabsetzte.

Gleichzeitig wurden die hier gegenständlichen Aussetzungszinsen anstatt bisher € 3.534,40 mit € 2.456,45 festgesetzt.

Bemessungsgrundlage war ein Betrag in Höhe von € 21.104,07, resultierend aus Einkommensteuer 1987 in Höhe von € 13.878,84 und Aussetzungszinsen 2002 in Höhe von € 7.225,23.

In der gegen die Bescheide vom 2. Oktober 2006 eingebrachten Berufungen führte der Bw. hinsichtlich des Ablaufbescheides aus, dass Einhebungs- und Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Die Bemessung der Aussetzungszinsen sei unrichtig, da von einem Aussetzungsbetrag von € 30.365,02 ausgegangen worden sei, obwohl dieser maximal € 13.878,84 ausmachen könne.

Ausdrücklich werde die gesamte Berechnung als unrichtig bezeichnet und es wäre in jedem Fall eine amtswegige Berichtigung vorzunehmen. Dies unabhängig von der Festsetzungs- und Einhebungsverjährung für die Einkommensteuer 1987.

Es müsse bedacht werden, dass sowohl die relative als auch die absolute Verjährungsfrist längst abgelaufen sei, da der Steuerfall 19 Jahre zurückliege.

Der Bw. beantrage daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie den Ausspruch darüber, dass weder Einkommensteuer 1987 noch Aussetzungszinsen zu entrichten seien.

Im Falle der direkten Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2006 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen ab und führte aus, dass die Zinsen nach Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO festzusetzen gewesen seien. Durch den Änderungsbescheid vom 27. Oktober 2006 sei die nachträgliche Gutschrift aus der Einkommensteuer 1987 in Höhe von € 6.308,00 und die Gutschrift aus der Herabsetzung des Aussetzungszinsenbescheides vom 8. November 2002 von € 1.077,95 berücksichtigt worden. Die Dauer der Zinsenberechnung für die ausgesetzt gewesene Einkommensteuer 1997 richte sich nach der Höhe des Aussetzungsbetrages und dem Zeitpunkt (der Erlassung) des Ablaufbescheides. Die Gründe, die zu einer Verzögerung des Ablaufbescheides geführt hätten, seien nicht zu berücksichtigen.

Es werde aber darauf hingewiesen, dass durch den Bw. unverschuldete Verzögerungen im Zuge der Berufungserledigung der Einkommensteuer 1987 im Wege eines Nachsichtsansuchens gemäß § 236 BAO in der Zinsenberechnung berücksichtigt werde könnten.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Bw. führte aus, dass abgesehen davon, dass absolute Verjährung eingetreten sei, welche ausdrücklich eingewendet werde, offensichtlich die Berechnung der Aussetzungszinsen unrichtig sei, weil der letztendlich hervorgekommene Betrag an Einkommensteuer € 13.878,84 ausmache, jedoch die Zinsen offensichtlich von einem wesentlich höheren Betrag berechnet worden wären, was unrichtig und rechtswidrig sei.

In der mündlichen Senatsverhandlung führte der steuerliche Vertreter weiters aus, dass der Grund für die Aussetzungszinsen darin liege, dass mit Bescheid vom 21. Dezember 1993 gemäß § 295 BAO die Einkommensteuerveranlagung seines Klienten deswegen abgeändert worden sei, weil die seinerzeit zugeteilte Verlusttangente aus einer Beteiligung bei einer Gesellschaft in Linz dergestalt abgeändert worden sei, dass die so genannte Verlusttangente verringert worden und demgemäß eine höhere Steuerbelastung hervorgekommen sei. Viele Jahre später, nämlich im Jahre 2002, sei der Einkommensteuerbescheid 1987 neuerlich gemäß § 295 BAO berichtigt worden, wobei sich nunmehr eine Einkommensteuernachzahlung von € 13.878,94 ergeben habe.

Gemäß den Gesetzesbestimmungen des § 212a BAO, in welcher die Vorgangsweise bei der Verfügung der Aussetzung der Einhebung geregelt sei, seien die Aussetzungszinsen auf Basis der letztendlichen Einkommensteuerschuld des betreffenden Steuerjahres festzusetzen. Dies bedeute im gegenständlichen Fall, dass ab 1.2.1994 von diesem Saldo Zinsen verrechenbar gewesen wären. Wenn man jedoch den Bescheid vom 27.10.2006 im Zusammenhang mit der daran angeschlossenen Berechnung der Aussetzungszinsen vom 24.10.2006 betrachte, so würden nachstehende Unrichtigkeiten auffallen:

- 1.) Da die erstmalige Berichtigung des ESt-Bescheides 1987 am 21.12.1993 verfügt worden sei, hätte unter Berücksichtigung der gesetzlichen 5wöchigen zinsenfreien Zahlungspflicht der Zinsenlauf erst mit 1.2.1994 in Gang gesetzt werden dürfen.
- 2.) Da ab dem Buchungsdatum 30.6.1997 bis inklusive 9.11.2002 von einem dem Betrag von € 13.878,84 wesentlich überschreitenden Betrag, nämlich einerseits von € 24.401,86 und von € 27.286,97 Aussetzungszinsen verrechnet worden seien, sei offenbar von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen ausgegangen worden.

Da der gesamte Vorgang schon rund 14 Jahre zurückliege, habe der Bw. auch keinerlei Erinnerung daran ob und wann eine Aussetzung verfügt worden sei bzw. ihm ein diesbezüglicher Bescheid zugestellt worden wäre. Auch der steuerliche Vertreter könne darüber deswegen keine Informationen geben, weil er den Bw. erst seit 4. Juli 2006 vertrete. Falls tatsächlich kein Bescheid ergangen sei, liege Verjährung vor.

In der am 31. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters ergänzend bzw. berichtigend zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat vom 29.11.2007 vorgebracht, dass auf Seite 2., vorletzter Absatz, ein Schreibfehler vorliegen dürfte, weil nämlich die angesprochene Änderung gemäß § 295 BAO erst mit Bescheid vom 10.10.2006 erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 212a Abs. 5 BAO lautet: Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht 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.

Abs. 9: Für Abgabenschuldigkeiten sind

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) 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.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, verjährt 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.

Abs. 2: Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

*Abs. 3: Die Verjährung ist gehemmt, solange a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder
b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder
c) einer Beschwerde gemäß § 30 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 oder § 85 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.*

Der Bw. wendet sich gegen die Verfügung des Ablaufes mit dem Vorbringen, dem behördlichen Abspruch stehe sowohl Festsetzungs- als auch Einhebungsverjährung entgegen.

Dieser Argumentation bleibt es verwehrt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erfolgreich aufzuzeigen.

Der Bw. scheint bei der Argumentation zu übersehen, dass mit der Erlassung eines Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung keine Abgabenfestsetzung erfolgt, sondern es sich hierbei um eine Einhebungsmaßnahme handelt, bei der nicht zu prüfen ist, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, da die Behörde an die Bescheide so lange gebunden ist, als diese dem Rechtsbestand angehören. Diese Frage ist daher ausschließlich im Abgabenfestsetzungsverfahren zu klären.

Zweifellos ist die Abgabenbehörde bei Vorliegen eines der Tatbestände des § 212a Abs. 5, 3. Satz BAO zur Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung verpflichtet.

Es hat der Verwaltungsgerichtshof aber auch schon klargestellt, dass der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5, 3. Satz BAO genannten Erledigung 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 (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 genannte Akte vorgenommen hatte (VwGH 11.9.1997, 96/15/0173). 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 nicht entgegen.

Am 1. September 1988 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1987, der mit Bescheid gemäß § 295 BAO vom 21. Dezember 1993 geändert wurde. Der Nachforderungsbetrag betrug € 20.186,84.

Das Aussetzungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1987 stellt sich wie folgt dar:

Datum	Aussetzung	Betrag/Abg.Art
-------	------------	----------------

27.01.1994	Bewilligung	20.186,84
08.11.2002	Ablauf	20.186,84
20.11.2002	Aussetzung	20.186,84
02.10.2006	Ablauf	20.186,84

Diese Tabelle beweist, dass aufgrund der durch die Verfügung der Aussetzung der Einhebung eingetretenen Hemmung der Einbringung hinsichtlich der Einkommensteuer 1987 keine Einhebungsverjährung eingetreten sein kann. Betreffend der Aussetzungszinsen 2002 kann im Hinblick darauf, dass diese mit Bescheid vom 8. November 2002 festgesetzt wurden, ebenfalls keine Einhebungsverjährung eingetreten sein.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und damit verbunden auch der Höhe der Aussetzungszinsen ist zunächst festzustellen, dass der Ablauf der Aussetzung der Einhebung nicht nur von der Einkommensteuer 1997, sondern auch von den ebenfalls gemäß § 212a BAO ausgesetzten Aussetzungszinsen 2002 (vgl. Sachverhalt) verfügt wurde und demgemäß die Berechnung der Aussetzungszinsen für beide Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen hatte. Im Hinblick auf die mit Bescheid vom 10. Oktober 2006 erfolgte geänderte Festsetzung der Einkommensteuer 1987 berichtigte das Finanzamt mit Bescheid gemäß § 295 BAO vom 27. Oktober 2006 die Aussetzungszinsen 2002 von € 10.178,18 auf € 7.225,23 und die mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 2. Oktober 2006 festgesetzten Aussetzungszinsen, wie im Sachverhalt bereits dargetan, dahingehend, dass es die Herabsetzungsbeträge berücksichtigte. Bemessungsgrundlage waren die Einkommensteuer 1987 in Höhe von € 13.878,84 sowie die Aussetzungszinsen 2002 in Höhe von € 7.225,23, insgesamt somit € 21.104,07.

Da der berichtigende Bescheid vom 27. Oktober 2006 zum berichtigten Bescheid hinzutritt und mit diesem eine Einheit bildet, geht die Einwendung, dass die Zinsen von einem zu hohen Betrag berechnet worden seien, da die Einkommensteuer 1987 nur € 13.178,84 betrage, ins Leere, zumal der angefochtene Bescheid im Hinblick auf die Berichtigung gemäß § 295 BAO dem Berufungsbegehren bereits Rechnung getragen wurde.

Mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Senatsverhandlung wird aus nachstehenden Gründen keine Rechtswidrigkeit des hier verfahrensgegenständlichen Aussetzungszinsenbescheides vom 2. Oktober 2006 aufgezeigt:

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. vom 21.7.1998, 98/14/0101) ist in einem Verfahren betreffend Aussetzungszinsen über die Rechtmäßigkeit jenes Abgabenbescheides, auf Grund dessen die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden verfügt worden ist, nicht zu befinden. Vielmehr ist Bemessungsgrundlage

für die Aussetzungszinsen die im Bescheid über die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden angeführte Höhe der Abgabenschulden. Mit diesem Bescheid wird der Betrag der ausgesetzten Abgabenschulden mit Rechtskraftwirkung festgesetzt. Abgesehen von dem im zweiten Satz des § 212a Abs. 9 BAO ausdrücklich vorgesehenen Fall der nachträglichen Herabsetzung von Abgabenschulden stellt die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Bescheid über die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden die Grundlage für die mit weiterem Bescheid festzusetzenden Aussetzungszinsen dar (vgl. das Erkenntnis vom 15. Jänner 1997, 95/13/0186).

Im vorliegenden Fall wurden Aussetzungszinsen 2002 in Höhe von € 10.178,18 gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt. Gemäß dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Jänner 1997 ist dieser Betrag die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der hier gegenständlichen Aussetzungszinsen. Der entsprechende Basisbescheid datiert mit 8. November 2002, wobei die Zinsen in der Folge mit Bescheid vom 24. Oktober 2006 gemäß § 212a Abs. 9 BAO auf € 7.225,23 herabgesetzt wurden.

Nach Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung vom 2. Oktober 2006 waren für diese ausgesetzten Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen vorzuschreiben.

Da Gegenstand des gegenständlichen Verfahrens die mit Bescheid vom 2. Oktober 2006 festgesetzten Aussetzungszinsen sind, und, wie bereits dargetan, in einem Verfahren betreffend Aussetzungszinsen über die Rechtmäßigkeit jenes Abgabenbescheides (das ist hier der Aussetzungszinsenbescheid vom 8. November 2002 unter Berücksichtigung des Herabsetzungsbescheides vom 24. Oktober 2006), auf Grund dessen die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden verfügt worden ist, nicht zu befinden ist, gehen die Einwendungen, wonach die Bemessungsgrundlage und der Bemessungszeitraum des Bescheides vom 24. Oktober 2006, mit dem der Aussetzungszinsenbescheid vom 8. November 2002 abgeändert wurde, unrichtig sei, ins Leere, zumal es sich bei diesem um den Grundlagenbescheid handelt.

Aus diesem Grunde geht auch das Vorbringen, dass keine Erinnerung mehr darüber bestehe, ob und wann der dem Bescheid vom 8. Februar 2002 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen zugrunde liegende Bescheid über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung zugestellt wurde, in diesem Verfahren ins Leere. Diese Einwendung wäre im diesbezüglichen Verfahren betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung bzw. Aussetzungszinsenverfahren vorzutragen gewesen.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass es sich bei der Ausfertigung des Finanzamtes vom 27. Oktober 2006 um einen kombinierten Bescheid (Sammelbescheid) handelt, da zwei

Bescheide gemäß § 212a Abs. 9 BAO abgeändert werden. Diese abgeänderten Bescheide sind jeder für sich rechtskraftfähig und waren auch jeder für sich anfechtbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Jänner 2008