

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AI-GmbH in A, vertreten durch Dr.B, Steuerberater in X, vom 17. Dezember 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes R vom 17. November 2000 betreffend Aussetzungszinsen 2000 – Körperschaftsteuer 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach einer Betriebsprüfung wurden der AI-GmbH am 24. Februar, 6. März und 8. März 2000 unter anderem Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1997 von 1.177.455,-- S, 497.310,-- S, 157.548,-- S, 2.640,-- S, 9.871,-- S, 478.133,-- S und 291.840,-- S, Umsatzsteuern für 1991 bis 1997 von 301.580,-- S, 73.852,-- S, 25.746,-- S, 3.847,-- S, 59.907,-- S, (-) 21.396,-- S und 27.287,-- S, Körperschaftsteuern für 1991 von (-) 489,-- S, für 1996 und 1997 von 340.310,-- S und 2.500,-- S, Vermögensteuern für 1991 bis 1993 von 41.200,-- S, 57.340,-- S und 66.690,-- S sowie Erbschaftsteueräquivalent für 1991 bis 1993 von 20.600,-- S, 28.670,-- S und 33.345,-- S vorgeschrieben. Gegen diese Abgabenfestsetzungen legte die Gesellschaft am 22. März 2000 vorerst selbst Berufungen jeweils verbunden mit nicht näher konkretisierten Einhebungsaussetzungsanträgen ein. Mit schriftlichen Eingaben je vom 27. März 2000 wurden diese Berufungen vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft wiederholt und ergänzt und gleichzeitig Einhebungsaussetzungsanträge jeweils in bescheidmäßig vorgeschriebener Höhe für Kapitalertragsteuern 1991 bis 1997, Körperschaftsteuern 1996 und 1997, Umsatzsteuern 1991 bis 1995 und 1996 (auf Grund des hierzu angeführten Abgabenbetrages von 27.287,-- S erfolgte die Antragstellung tatsächlich nicht für Umsatzsteuer 1996, sondern

für Umsatzsteuer 1997) und Vermögensteuern sowie Erbschaftsteueräquivalent 1991 bis 1993 gestellt (insgesamt begehrter Aussetzungsbetrag 3.756.617,-- S).

Mit am 14. November 2000 erstellten und nach EDV-mäßiger Durchführung am 20. November 2000 ergangenen Bescheid wurde diesen Aussetzungsanträgen im Hinblick auf Kapitalertragsteuern 1991 bis 1997, Umsatzsteuern 1991 bis 1995 und 1997 sowie Vermögensteuern und Erbschaftssteueräquivalent 1991 bis 1993 jeweils antragsgemäß stattgegeben (bewilligter Aussetzungsbetrag gesamt 3.354.861,-- S), das Mehrbegehren auf Einhebungsaussetzung von Körperschaftsteuer 1996 in Höhe von 340.310,-- S und Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von 2.500,-- S jedoch zur Gänze abgewiesen. Zu dieser teilweisen Antragsabweisung wurde entscheidungsbegründend ausgeführt, dass im Hinblick auf die Körperschaftsteuerschuldigkeiten 1996 und 1997 die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Aussetzungsbewilligung nicht vorlägen, weil es sich dabei um keine "Nachforderungen" im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO handle. Dies deshalb, weil die Körperschaftsteuernachforderungen für 1996 und 1997 auch bei erklärungsgemäßer Veranlagung entstanden wären, bzw. ihnen Betriebsprüfungsfeststellungen zugrunde lägen, die aktenkundig unbekämpft geblieben seien. Mit Bescheid vom 20. November 2000 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin auch auf, die von der Antragsabweisung betroffenen, bereits am 13. April 2000 fällig gewesenen Körperschaftsteuern 1996 (340.310,-- S) und 1997 (2.500,-- S) binnen Monatsfrist ab Bescheidzustellung zu entrichten. Gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages für Körperschaftsteuern 1996 und 1997 wurde aktenkundig kein Rechtsmittel erhoben.

Aus Anlass dieses Aussetzungsantragsabweisungsbescheides schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin am 17. November 2000 auch Aussetzungszinsen in Höhe von 9.538,-- S (693,15 €) für den Zeitraum 14. April 2000 bis 17. November 2000 vor. Diese Aussetzungszinsen seien laut Bescheidbegründung für jene Abgaben festzusetzen gewesen, für die auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung bzw. auf Grund der Bewilligung einer Einhebungsaussetzung Zahlungsaufschub eingetreten wäre. Aus dem diesem Zinsenbescheid angeschlossenen Berechnungsblatt ergibt sich, dass Bemessungsgrundlage der Zinsenvorschreibung im gesamten Zinsenberechnungszeitraum 14. April 2000 bis 17. November 2000 (218 Tage) ein Abgabenbetrag von 342.810,-- S gewesen ist. Dieser Betrag entspricht der Summe der von der Aussetzungsantragsabweisung betroffenen Körperschaftsteuer 1996 (340.3210,--S) und Körperschaftsteuer 1997 (2.500,-- S). Als Tageszinssatz wurde der Zinsenberechnung für die ersten 56 Tage je ein solcher von 0,0110 %, für weitere 119 Tage je ein solcher von 0,0130 % und für die restlichen 43 Tage je ein solcher von 0,0144 % zugrunde gelegt.

Anhand des Abgabenkontos der Berufungswerberin (Steuernummer ab) ist ersichtlich, dass es für die von der Aussetzungsantragsabweisung betroffenen Körperschaftsteuern 1996 und

1997 zwischen Aussetzungsantragstellung und Antragsabweisung zu keiner Entrichtung gekommen ist. Für den vorgenannten Zeitraum sind zwar Abgabengutschriften am Steuerkonto aktenkundig, diese wurden den Verrechnungsvorschriften der Bundesabgabenordnung folgend aber jeweils auf andere Abgabenschuldigkeiten mit vergleichsweise zu den Körperschaftsteuerschuldigkeiten 1996 und 1997 älterer Fälligkeit bzw. älterer Entrichtungsfrist verbucht.

Am 17. Dezember 2000 erhab die Rechtsmittelwerberin gegen den Aussetzungszinsenbescheid vom 17. November 2000 Berufung. Gleichzeitig beantragte sie für die strittigen Zinsen auch Einhebungsaussetzung gemäß § 212a BAO. Dem Rechtsmittelvorbringen folgend erweise sich der bekämpfte Zinsenbescheid inhaltlich zur Gänze als rechtswidrig, weil die Aussetzungszinsenbemessung auf rechtswidrig vorgeschriebenen Stammabgaben (Anmerkung der Berufungsbehörde: Körperschaftsteuerfestsetzungen für 1996 und 1997 vom 6. März 2000) basiere. Ein dezitirter Berufungsantrag wurde in der Rechtsmitteleingabe vom 17. Dezember 2000 nicht gestellt. Da anhand des darin erklärten Umfanges der Bescheidankfechtung und des Rechtsmittelvorbringens aber zweifelsfrei ableitbar ist, dass die Berufungsverberberin die ersatzlose Aufhebung des Zinsenbescheides wünscht, wurde im abgeführten Berufungsverfahren aus diesen Erwägungen von der Durchführung eines Mängelbehebungsverfahren gemäß § 275 BAO Abstand genommen.

Die Aussetzungszinsenberufung wurde in der Folge unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit 1. Jänner 2003 ist auf Grund des an diesem Tag in Kraft getretenen Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBl I 2002/97, die Zuständigkeit zur ihrer Erledigung auf den unabhängigen Finanzsenat als neu installierter Abgabenrechtsmittelbehörde übergegangen. Erhebungen der Berufungsbehörde zum aktuellen Bearbeitungsstand der Körperschaftsteuerberufungen für 1996 und 1997 haben ergeben, dass über diese Rechtsmittel bislang noch nicht entschieden wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 9 Bundesabgabenordnung (BGBl I 194/1961 in der im Berufungsfall geltenden Fassung des BGBl I 681/1994) 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 einem Prozent über dem jeweils geltenden Zinsfuß für Eskontierungen der Österreichischen Nationalbank (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 (§ 212a Abs. 5 BAO) oder des Widerrufes der Aussetzung (§ 294 BAO) nicht festzusetzen.

Aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen folgt, dass Aussetzungszinsen nicht nur für die Dauer des sich aus einem Aussetzungsbewilligungsbescheid ergebenden Zahlungsaufschubes, sondern auch schon für die Zeit zu entrichten sind, in der auf Grund eines eingebrachten Aussetzungsantrages gemäß § 230 Abs. 6 BAO die Einbringung für die antragsbetroffenen Abgabenschuldigkeiten gehemmt ist. § 230 Abs. 6 BAO sieht nämlich vor, dass bei Antragstellung nach § 212a BAO Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212 a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz BAO betroffenen Abgaben bis zur Antragserledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

Sind aussetzungsantragsbetroffene Abgaben bei Antragstellung bereits fällig (oder bei eingeräumter Zahlungsfrist bereits zu entrichten), dann kommt es schon mit dem Tag der Antragseinbringung zur Einbringungshemmung im Sinne des § 230 Abs. 6 BAO und damit gleichzeitig auch zum Entstehen eines Aussetzungszinsenanspruches gemäß § 212a Abs. 9 lit. a BAO. Wird ein Aussetzungsantrag hingegen gestellt, bevor die davon betroffenen Abgaben fällig oder zu entrichten sind, so fallen Aussetzungszinsen auf vorgenannter Gesetzesgrundlage erst ab dem dem Fälligkeits- oder Entrichtungstag folgenden Tag an, weil vor den genannten Zeitpunkten Einbringungsmaßnahmen unzulässig sind, und somit auch noch keine zinsenanspruchs begründende Einbringungshemmung bestehen kann. Kommt es für aussetzungsantragsbetroffene Abgaben nach Antragstellung zur (gänzlichen oder teilweisen) Entrichtung, dann sind für nach dem Entrichtungszeitpunkt gelegene Zeiträume insoweit keine Aussetzungszinsen festzusetzen.

Aus § 212a Abs. 9 lit. a und b BAO in Verbindung mit Absatz 9 letzter Satz leg. cit. folgt, dass sich der Aussetzungszinsenbemessungszeitraum bei Antragsstattgabe von den oben genannten Einschränkungen abgesehen grundsätzlich vom Tag der Antragseinbringung bis zur bescheidmäßigen Verfügung des Aussetzungsablaufes erstreckt. Frühestens mit dem Aussetzungsablauf, der nach dem Gesetzeswortlaut anlässlich der Erledigung des zugrunde liegenden Berufungsverfahrens zu verfügen ist, sind bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO auch Aussetzungszinsen vorzuschreiben.

Wird einem Aussetzungsantrag infolge teilweiser oder gänzlicher Abweisung oder Zurückweisung aus Formalgründen nicht stattgegeben, dann endet für die davon betroffenen Abgaben auf Grund § 212a Abs. 9 lit. a BAO in Verbindung mit § 230 Abs. 6 BAO im Antragserledigungszeitpunkt (außer bei zwischenzeitiger Abgabenentrichtung) die bis dahin

aufrecht gewesene Hemmung der Einbringung und damit auch der Aussetzungszinsenanspruch. Mit Ergehen eines aussetzungsantragsab- oder zurückweisenden Bescheides liegen dem § 212a Abs. 9 vorletzter Satz BAO zufolge außerdem auch die Voraussetzungen für die Erlassung eines auf § 212a Abs. 9 lit. a BAO gestützten Aussetzungszinsenbescheides vor. Beim Vollzug dieser Maßnahme ist der Abgabenbehörde kein Ermessen eingeräumt, da § 212a Abs. 9 BAO bestimmt, dass Aussetzungszinsen zu entrichten bzw. festzusetzen „sind“. Die Aussetzungszinsenberechnung hat nach dem Gesetzeswortlaut stets tageweise unter Zugrundelegung des jeweils aktuellen Standes der Bemessungsgrundlage und unter Bedachtnahme auf den jeweils geltenden Basiszinssatz zu erfolgen. Wird einem Aussetzungsantrag nicht stattgegeben, dann sind Bemessungsgrundlage für die Zinsenvorschreibung nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO (für die Dauer des unerledigten Aussetzungsantrages) regelmäßig die vom Antrag und der Nichtstattgabe betroffenen, bereits fälligen (zahlbaren), nicht entrichteten Abgaben.

Anlassgegenständlich wurde mit Eingaben vom 27. März 2000 unter anderem Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 vom 6. März 2000 eingebracht und für die dabei vorgeschriebenen Abgabennachforderungen von 340.310,-- S und 2.500,-- S gleichzeitig um Aussetzung der Einhebung ersucht. Da diese Körperschaftsteuerschuldigkeiten dem § 210 Abs. 1 BAO folgend erst einen Monat nach Bescheiderlassung am 13. April 2000 fällig waren, führte die Aussetzungsantragstellung vom 27. März 2000 anlassgegenständlich noch nicht sofort, sondern erst ab 14. April 2000 (Tag nach Abgabenfälligkeit) zu einer entsprechenden Abgabeneinbringungshemmung nach § 230 Abs. 6 BAO. Gleichzeitig damit entstand für diese antragsbetroffenen Abgaben ab 14. April 2000 auch der Aussetzungszinsenanspruch nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO.

Mit Bescheid vom 20. November 2000 wurde der Aussetzungsantrag für Körperschaftsteuer 1996 im Betrag von 340.310,-- S und Körperschaftsteuer 1997 von 2.500,-- S zur Gänze abgewiesen. Aus Anlass dieses Abweisungsbescheides wurden der Berufungswerberin auch Aussetzungszinsen für den Zeitraum 14. April 2000 bis 17. November 2000 in Gesamthöhe von 9.538,-- S (693,15 €) vorgeschrieben, wobei wegen unterschiedlicher gesetzlicher Basiszinssätze für den Zeitraum 14. April bis 8. Juni 2000 (56 Tage) ein Zinsenbetrag von 2.111,71 S, für 9. Juni bis 5. Oktober 2000 (119 Tage) ein solcher von 5.303,27 S und für 6. Oktober bis 17. November 2000 (43 Tage) ein Zinsenbetrag von 2.122,68 S berechnet wurde. Als Zinsenbemessungsgrundlage legte die Erstbehörde dabei im gesamten genannten Zeitraum einen Abgabenbetrag von 342.810,-- S zugrunde. Dieser für die Berufungswerberin ergangene Aussetzungszinsenbescheid datiert aktenkundig vom 17. November 2000. Da der Aussetzungsabweisungsbescheid für Körperschaftsteuern 1996 und 1997 nach ausgewiesener Aktenlage erst am 20. November 2000, also drei Tage später, ergangen ist, liegt im Hinblick auf § 212a Abs. 9 vorletzter Satz BAO berufungsgegenständlich zweifellos

eine Gesetzwidrigkeit vor. Nach dieser Bestimmung sind im Falle der Nichtstattgabe eines Aussetzungsantrages Aussetzungszinsen nämlich nicht vor dem den Aussetzungsantrag erledigenden Bescheid festzusetzen. Bei näherer Betrachtung der angesprochenen Bescheide zeigt sich, dass der Aussetzungsabweisungsbescheid für Körperschaftsteuern 1996 und 1997 finanzamtsintern tatsächlich bereits am 14. November 2000 erstellt und in der Folge zur elektronischen Datenverarbeitung weiter geleitet wurde. Die unterschiedliche Bescheidverarbeitungsdauer im Zuge der elektronischen Datenverarbeitung führte anlassgegenständlich offenkundig dazu, dass der Aussetzungsabweisungsbescheid und der zur selben Zeit erstellte Aussetzungszinsenbescheid letztlich nicht gleichzeitig ausgefertigt wurden, sondern der Zinsenbescheid bereits am 17. November 2000 vor dem Antragsabweisungsbescheid ergangen ist. Dies hatte in rechtlicher Hinsicht zur Konsequenz, dass im Zinsenbescheid als Ende des Aussetzungszinsenbemessungszeitraumes automatisiert das (gegenüber dem Aussetzungsabweisungsbescheid frühere) Zinsenbescheiderlassungsdatum 17. November 2000 übernommen wurde. Da der Aussetzungszinsenanspruch nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO bei Antragsabweisung jedoch laut Gesetz erst mit Ergehen des antragsabweisenden Bescheides beendet wird und dieser im Berufungsfall daher tatsächlich erst am 20. November 2000 endete, haftet dem entscheidungsgegenständlichen Zinsenbescheid wegen des um drei Tage zu kurz bemessenen Zinsenzeitraumes somit jedenfalls eine Rechtswidrigkeit an. Folge dieser Unrichtigkeit ist, dass der Berufungswerberin für die aussetzungsantrags- bzw. abweisungsbetroffenen Körperschaftsteuern 1996 und 1997 insgesamt ein um 148,09 S niedrigerer Aussetzungszinsenbetrag (anstatt 2.270,77 S für den Zeitraum 6. Oktober 2000 bis 20. November 2000 lediglich 2.122,68 S für den Zeitraum 6. Oktober 2000 bis 17. November 2000) als gesetzlich vorgesehen vorgeschrieben wurde. Da die Voraussetzungen für die Erlassung eines Aussetzungszinsenbescheides nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO berufungsgegenständlich auf Grund des finanzamtsintern bereits am 14. November 2000 erstellten Aussetzungsabweisungsbescheides grundsätzlich schon vorlagen, die aufgezeigte Bescheidunrichtigkeit überdies zu keinem ins Gewicht fallenden Abgabenausfall geführt hat, und durch Vorschreibung zu niedriger Aussetzungszinsen auch die Rechtsmittelwerberin in subjektiven Rechten nicht verletzt worden ist, erachtet es die Berufungsbehörde angesichts dieser Erwägungen und im Hinblick darauf, dass die am 17. November 2000 vorgeschriebenen Aussetzungszinsen im Übrigen mit dem Gesetz im Einklang stehen, als gerechtfertigt, aus Anlass dieser Berufungsentscheidung von einer Bescheidkorrektur Abstand zu nehmen.

Vom zu kurz bemessenen Zinsenzeitraum abgesehen erweist sich der bekämpfte Zinsenbescheid nämlich deshalb als rechtens, weil mit der Abweisung des Aussetzungsantrages für Körperschaftsteuern 1996 und 1997 die Voraussetzungen für seine Erlassung vorgelegen, im bescheidmäßig zugrunde gelegten Zeitraum 14. April 2000 bis

17. November 2000 Einbringungsmaßnahmen für Körperschaftsteuern 1996 und 1997 wegen Aussetzungsantragstellung vom 27. März 2000 unzulässig gewesen und daher in diesem Zeitraum jedenfalls Aussetzungszinsen nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO angefallen sind (VwGH 18.2.1999, 97/15/0143; VwGH 10.3.1994, 93/15/0036). Wenn dabei für die gesamte Zinsenberechnungsdauer eine einheitliche Bemessungsgrundlage von 342.810,-- S zugrunde gelegt wurde, so entspricht auch dies dem Gesetz, da für Körperschaftsteuern 1996 und 1997 in Höhe von gesamt 342.810,-- S ein Aussetzungsantrag gestellt, dieser vollinhaltlich abgewiesen wurde, und im Zeitraum 14. April 2000 bis 17. November 2000 auf Grund Antragstellung gemäß § 212a BAO und mangels entsprechender Abgabenentrichtung durchgehend Einbringungshemmung für diese Körperschaftsteuerschuldigkeiten im Gesamtumfang von 342.810,-- S bestanden hat.

Die Berufungswerberin erachtet die Aussetzungszinsenfestsetzung vom 17. November 2000 abschließend insbesondere deshalb für gesetzwidrig, weil diese auf rechtswidrig vorgeschriebenen und deshalb in Berufung gezogenen Körperschaftsteuernachforderungen für 1996 und 1997 basiere. Mit diesem Einwand ist für eine positive Berufungserledigung aber schon deshalb nichts gewonnen, weil im Aussetzungszinsenverfahren über die Rechtmäßigkeit der Stammabgabenvorschreibungen nicht zu befinden ist. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen erweist sich bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO nämlich auch dann als rechtmäßig, wenn die aussetzungsantragsbetroffenen Stammabgaben wie vorliegend selbst berufungsverfangen und damit noch nicht rechtskräftig sind. Da über die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 im gegenwärtigen Berufungsentscheidungszeitpunkt noch nicht entschieden ist und die Körperschaftsteuervorschreibungen vom 6. März 2000 damit noch im Rechtsbestand sind, kommt aus Anlass dieser Berufungsentscheidung auch eine Anpassung der strittigen Aussetzungszinsen nach § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO nicht in Betracht. Sollten die Körperschaftsteuerberufungen jedoch teilweise oder gänzlich zum Erfolg führen, dann sind die am 17. November 2000 angelasteten Aussetzungszinsen von der Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO amtswegig rückwirkend entsprechend zu berichtigen. Diese gesetzliche Bestimmung ändert aber nichts daran, dass die Aussetzungszinsenfestsetzung auf Basis der am 6. März 2000 nachgeforderten Körperschaftsteuern 1996 und 1997 nach gegenwärtiger Faktenlage zu Recht erfolgt ist. Die Berufung gegen den Zinsenbescheid vom 17. November 2000 war aus den dargestellten Entscheidungsgründen daher spruchgemäß abzuweisen.