



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch W-GmbH, vom 25. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. Juli 2008 betreffend Ablauf einer Aussetzung der Einhebung und Festsetzung von Aussetzungszinsen entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsverentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Bescheiden vom 7.7.2008 verfügte das Finanzamt Innsbruck gegenüber der Berufungswerberin (kurz: Bw.) den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1989 im Betrag von 9.126,91 € und setzte Aussetzungszinsen in Höhe von 3.721,77 € fest. Dies mit der Begründung, dass die Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung ablaufe und Aussetzungszinsen für jene Abgaben vorzuschreiben seien, für die aufgrund eines Aussetzungsantrages bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eingetreten sei.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 25.7.2008 wurde beantragt,

- 1.) den Ablauf der Aussetzung „mit dem Datum der damit zusammenhängenden Berufungsverentscheidung gleichzusetzen“ und
- 2.) die Berechnung der Aussetzungszinsen sowohl datumsmäßig als auch hinsichtlich des Aussetzungsbetrages zu korrigieren.

Die Berufung wurde wie folgt begründet:

„Mit Bescheid vom 10.7.1995 wurde unserer Mandantin die Anerkennung eines Verlustes betreffend die Firma X. GmbH und Mitgesellschafter, Finanzamt Y., Steuernummer xxx/xxxx, in Höhe von ATS 255.000,00 für das Jahr 1989 verwehrt. Betreffend die entsprechende Einkommensteuer-Nachzahlung wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt.

Am 29.04.2003 erging eine Berufungsvorentscheidung, welche eine teilweise Anerkennung der Verluste für die Gesellschafter der X. GmbH und Mitgesellschafter enthielt. Der anzuerkennende Verlustanteil 1989 für unsere Mandantin war demnach ATS 93.625,00.

In der Folge wurden dann für die Jahre 1990 bis inklusive 2004 weitere steuerliche Ergebnisse festgestellt, die sich teilweise in Verlusten, teilweise in Gewinnen darstellten.

Das Finanzamt Innsbruck hat laut unseren Recherchen alle Ergebnisse ab 1991 im Wege von geänderten Einkommensteuerbescheiden berücksichtigt. Nicht berücksichtigt wurden die Verluste für die Jahre 1989 (ATS 93.625,00) und 1990 (ATS 29.080,00).

Das Finanzamt hätte daher im Jahr 2003 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 neu erlassen müssen, aus dem unter Berücksichtigung des anzuerkennenden Verlustanteiles eine Nachforderung von EUR 6.172,97 ermittelt worden wäre. Außerdem muss auch eine Neuerstellung des Einkommensteuerbescheides 1990 erfolgen, da der zu berücksichtigende Verlust von ATS 29.080,00 in diesem keinen Niederschlag gefunden hat. Daraus hätte sich eine neu ermittelte Nachzahlung von EUR 5.014,76 ergeben, somit um EUR 863,48 niedriger. Diesen Betrag hätte unsere Klientin im Jahr 2003 mit der bestehenden Aussetzung gegenverrechnet.

Der Nachforderungsbetrag hat aus den oben erwähnten Gründen daher eine Höhe von EUR 5.309,49. Die Aussetzungszinsen wären auf EUR 1.465,16 zu korrigieren.

Der von uns ermittelte Aussetzungsbetrag sowie die Aussetzungszinsen, zusammen EUR 6.774,65, wurden von unserer Klientin fristgerecht bis zum 14. August 2008 an das Finanzamt Innsbruck bezahlt. Über den Restbetrag von EUR 6.074,03 wird daher ein Aussetzungsantrag gem. § 212a BAO gestellt.

Soweit wir in der Lage sind, Ihnen weitere Unterlagen (Korrespondenz der Firma X. GmbH und Mitgesellschafter, geänderte Einkommensteuerbescheide unserer Mandantin) zur Verfügung zu stellen, tun wir dies natürlich gerne...“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8.3.2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Ausgeführt wurde, dass der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu Recht verfügt worden sei, weil zum Zeitpunkt der Ablaufverfügung kein Rechtsgrund für eine Aussetzung mehr bestanden habe, seien doch keine die Einkommensteuer 1989 oder einen Feststellungsbescheid betreffende Rechtsmittel mehr anhängig gewesen, woraus sich Auswirkungen auf die Abgabenhöhe ergeben hätten. Die Aussetzungszinsen seien für die gesamte Dauer der Aussetzung zu entrichten, weil die Bw. einen Zahlungsaufschub in Anspruch genommen habe. Für den Zinsenzeitraum sei nicht „das Datum einer Rechtsmittelentscheidung“, sondern jenes der Ablaufverfügung maßgebend.

Der Vorlageantrag vom 8.4.2010 enthält eine wortgleiche Wiederholung der Berufungsbegrundung. Weiters richtet sich der Vorlageantrag gegen die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, wonach es „kein offenes Berufungsverfahren bzw. keinen offenen Feststellungsbescheid gäbe“. Laut Mitteilung der Firma X. GmbH und Mitgesellschafter sei es zu Ver-

Iustzuweisungen für die Jahre 1989 und 1990 gekommen. Die noch zu berücksichtigenden Feststellungsbescheide seien zur Steuernummer xxx/xxxx ergangen.

Hierüber 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 zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 5 dieser Gesetzesstelle besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

- a) Berufungsvorentscheidung oder
- b) Berufungsentscheidung oder
- c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen.

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) 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.

Soweit den vorliegenden Akten zu entnehmen ist, erließ das Finanzamt Innsbruck mit Ausfertigungsdatum 10.7.1995 einen gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, mit welchem den negativen Einkünften der Bw. aus ihrer Beteiligung an der X. GmbH und Mitgesellschafter (-255.000 ATS) die steuerliche Anerkennung versagt wurde. In der Folge wurde die Aussetzung der Einhebung der daraus resultierenden Einkommensteuernachforderung für 1989 in Höhe von 125.589 ATS (= 9.126,91 €) bewilligt.

Die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1989 erfolgte unstrittig aufgrund einer Berufung der X. GmbH und Mitgesellschafter gegen einen vom Finanzamt Y. erlassenen Feststellungsbescheid für 1989. Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Y. vom 29.4.2003 in der Weise erledigt, dass für die Mitunternehmerschaft ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -136.022.424 ATS festgestellt und der anteilige Verlust der Bw. in Höhe von -93.625 ATS ermittelt wurde (§ 188 BAO). Ein von diesem Feststellungsbescheid gemäß § 295 BAO abgeleiteter Einkommensteuerbescheid 1989 wurde allerdings nicht erlassen. Ungeachtet dessen verfügte das Finanzamt Innsbruck den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1989 mit der Begründung, dass kein für die Aussetzung maßgebliches Berufungsverfahren mehr anhängig sei. Dies mag zwar zutreffen. In der Literatur wird jedoch im Einklang mit der Verwaltungspraxis der Standpunkt vertreten, dass in jenen Fällen, in denen die Aussetzung der Einhebung eines sich aus einem abgeleiteten Bescheid ergebenden Abgabenbetrages anlässlich einer Berufung gegen einen Grundlagenbescheid (§§ 185 ff BAO) bewilligt wurde, der Ablauf der Aussetzung der Einhebung frühestens gleichzeitig mit der Erlassung des ändernden Bescheides zu verfügen ist, falls ein solcher Bescheid gemäß § 295 BAO zu ergehen hat. Diese Auffassung, der sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, wird insbesondere mit Rechtsschutzüberlegungen begründet, weil die Verpflichtung zur Zahlung eines Betrages, von dem feststeht, dass er als Folge der stattgebenden Berufungsvorentscheidung (Berufungsentscheidung) betreffend den Grundlagenbescheid anlässlich der Bescheiderteilung gemäß § 295 BAO gutzuschreiben sein wird, mit dem für die Schaffung des § 212a BAO maßgeblichen Rechtsschutzgedanken nicht vereinbar sei (vgl. Ritz, BAO⁴, § 212a, Tz 28; Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, § 212a, Tz 16; RAE, Rz 512).

Das Finanzamt hat sich mit dem Berufungsvorbringen betreffend die unterbliebene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 nicht befasst und ausgehend von der Ansicht, für die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1989 sei lediglich maßgeblich, dass kein Berufungsverfahren mehr anhängig sei, keine Feststellungen dazu getroffen, weshalb der Ablauf der Aussetzung verfügt wurde, obwohl zum Zeitpunkt der Ablaufverfügung noch kein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen worden war, mit welchem der im Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidung über die Höhe der negativen Beteiligungseinkünfte der Bw. Rechnung zu tragen gewesen wäre. Lediglich eine im Veranlagungsakt der Bw. befindliche (weder datierte noch unterfertigte) Aktennotiz deutet darauf hin, dass das Finanzamt der Ansicht gewesen sein könnte, einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 sei die Festsetzungsverjährung entgegengestanden.

Dazu wird angemerkt, dass zwar die Abänderung abgeleiteter Abgabenbescheide dem § 302 Abs. 1 BAO zufolge grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig ist.

Ausnahmen hievon können sich jedoch aus § 209a Abs. 2 BAO ergeben (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295, Tz 11, m. w. N.).

Nach § 209a Abs. 2 BAO ist die *verjährungsungebundene* Abgabenfestsetzung dann zulässig, wenn die Abgabenfestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Eine solche Abhängigkeit im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, was im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides zu der gemäß § 188 BAO erfolgten Feststellung von Einkünften zutrifft (vgl. z. B. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216).

Für die Beurteilung der Frage, ob vor der Ablaufverfügung vom 7.7.2008 ein geänderter Einkommensteuerbescheid für 1989 zu erlassen gewesen wäre, kommt es aus dem Blickwinkel des § 209a Abs. 2 BAO darauf an, ob die mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Y. vom 29.4.2003 erledigte Berufung vor dem Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Abgabe (Einkommensteuer 1989) eingebracht wurde (vgl. Ritz, a.a.O., § 209a, Tz 6). Ob dies zutrifft, lässt sich den vorliegenden Akten nicht entnehmen, zumal aus der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Y. nicht hervorgeht, wann die betreffende Berufung eingebracht wurde. In der Begründung dieser Entscheidung wird lediglich auf eine Einschränkung des Berufungsbegehrens (offenbar mit Eingabe vom 17.10.2002) Bezug genommen.

Das Finanzamt hat Ermittlungen im vorstehenden Sinn unterlassen, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden können (§ 289 Abs. 1 BAO). Insbesondere hätte bei einer nachträglichen Herabsetzung der Einkommensteuerschuld 1989 mit einem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid die Berechnung der Aussetzungszinsen aufgrund der ausdrücklichen Anordnung des § 212a Abs. 9 dritter Satz BAO unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages erfolgen müssen.

Entgegen dem Berufungsbegehren wird im fortgesetzten Verfahren zu beachten sein, dass die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen nicht von der Dauer der verfügbten Aussetzung getrennt werden kann, weil die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum besteht, für den die Einhebung der Abgabe auch tatsächlich – bescheidmäßig festgelegt – ausgesetzt wurde (vgl. VwGH 11.9.1997, 96/15/0173). Eine Festsetzung von Aussetzungszinsen nur für die Zeit bis zur Erlassung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Y. vom 29.4.2003 kommt daher nicht in Betracht.

Soweit die Berufungsausführungen die Einkommensteuer 1990 betreffen, ist die Bw. daran zu erinnern, dass diese Abgabe nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Oktober 2013