jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1997/7/29 95/14/0117

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.07.1997

Index

23/01 Konkursordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §20;
BAO §200 Abs1;
BAO §200 Abs2;
BAO §201;
BAO §217;
BAO §221a;
BAO §288;
BAO §289;
EStG 1972 §36 impl;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §36;
EStG 1988 §39;
EStG 1988 §45 Abs1;
EStG 1988 §45 Abs4;
EStG 1988 §45;
EStG 1988 §46 Abs1;
EStG 1988 §46 Abs2;
KO §114;
UStG 1972 §21;
UStG 1994 §21;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des D B in K, vertreten durch Dr. Gottfried Hammerschlag, Rechtsanwalt in Klagenfurt, Alter Platz 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 5. Juli 1995, Zl. 203/10-3/93, betreffend Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 1993 und die Folgejahre, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid die Vorauszahlung für das Jahr 1993 betrifft, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Im übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 13.070,-- S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit Bescheiden vom 21. Jänner 1993 veranlagte das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 1991 und setzte gleichzeitig dem Veranlagungsergebnis entsprechend - gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 unter Berücksichtigung einer Erhöhung von 9 % - die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 1993 und Folgejahre mit 975.300,-- S fest; mit Bescheid vom 16. Februar 1993 setzte es die Vorauszahlungen gemäß § 45 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 idF BGBl. 253/1993 auf 531.700.-- S herab, weil der bisherigen Berechnung auch Kapitaleinkünfte zugrunde gelegen seien, die ab 1993 durch den Kapitalertragsteuerabzug von 22 % endbesteuert seien.

Gegen die Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 1993 brachte der Beschwerdeführer am 23. Februar 1993 Berufung ein. Er begehrte die Festsetzung der Vorauszahlungen für 1993 mit Null. Er führte zur Begründung aus, er erziele im Jahr 1993 keine Einkünfte. Uber sein Vermögen sei (im Jahr 1992) der Konkurs eröffnet worden. Nunmehr sei ein Zwangsausgleich zustande gekommen.

Das Finanzamt stellte in der Folge fest, daß der Beschwerdeführer die 20%ige Ausgleichsquote am 13. Jänner 1993 erfüllt habe. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 1993 setzte es sodann die Vorauszahlungen für 1993 mit

33 Millionen S fest. Der Zwangsausgleich habe zu einem Wegfall von Schulden in Höhe von ca. 67 Millionen S geführt; unter gewinnmindernder Berücksichtigung von Verfahrenskosten verbleibe sohin nach Ansicht des Finanzamtes ein einkommensteuerpflichtiger Gewinn von ca. 66,750.000,-- S. Ein steuerfreier Sanierungsgewinn iSd § 36 EStG 1988 liege nicht vor. Weil der Betrieb (Transportunternehmen) offenbar eingestellt worden sei, könne nämlich nicht von der Sanierungsfähigkeit dieses Betriebes ausgegangen werden.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er führte aus, die durch den Zwangsausgleich nachgelassenen Schulden seien seinem Privatvermögen zuzuordnen gewesen.

Mittels zweiter Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 1993 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und setzte die Vorauszahlungen für 1993 mit 2 Millionen S fest. In der Bescheidbegründung legte es dar, die nachgelassenen Schulden hätten mit einem Betrag von 4,461.000,-- S zum Betriebsvermögen gehört. Insofern sei durch ihren Nachlaß - nach Abzug geschätzter Betriebsausgaben von 300.000,-- S - ein Gewinn entstanden, der zu einer Einkommensteuerschuld von gerundet ca. 2 Millionen S führe. Ein Sanierungsgewinn

iSd § 36 EStG 1988 habe u.a. zur Voraussetzung, daß ein sanierungsbedürftiger Betrieb vorliege. Diese Eigenschaft könne nur angenommen werden, wenn der Betrieb nach dem Schuldnachlaß fortgeführt werde. Im gegenständlichen Fall sei es aber im Zuge des Insolvenzverfahrens zur Einstellung des Transportunternehmens gekommen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. Juli 1993 brachte der Beschwerdeführer vor, die Einziehung von "Konzessionen und Berechtigungen" gehöre zum "Wesen eines Insolvenzverfahrens". Da aber ein Zwangsausgleich zustandegekommen sei, müsse die Verwaltungsbehörde "die eingezogenen Konzessionen und Berechtigungen wieder ausstellen". Der Beschwerdeführer habe bereits im Jahr 1993 wieder Transporte durchgeführt, müsse aber in Anbetracht des Insolvenzverfahrens erst wieder Kunden gewinnen, was mit großem zeitlichen Aufwand verbunden sei. Er beantragte nunmehr, daß die Vorauszahlungen für 1993 mit 20.000,-- S festgesetzt werden.

Der Beschwerdeführer teilte der belangten Behörde auf Vorhalt mit Schreiben vom 9. Dezember 1994 mit, nach Erfüllung des Zwangsausgleiches habe er begonnen, die Frächterei mit geleasten Fahrzeugen zu betreiben. Aufgrund der Ausgleiches sei seine werbende Tätigkeit stark eingeschränkt gewesen und habe erst im Oktober bzw. November 1993 greifbare Ergebnisse gezeitigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 5. Juli 1995 wurde über die Berufung dahingehend entschieden, daß die

Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 1993 und die Folgejahre mit 2 Millionen S festgesetzt wurden. Der Beschwerdeführer habe das Gewerbe der Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen im Fernverkehr, beschränkt auf die Verwendung von drei Lkw, am Standort in V betrieben. Über sein Vermögen sei am 14. Juli 1992 der Konkurs eröffnet worden. Am 4. Dezember 1992 habe das Landesgericht den Zwangsausgleich mit einer Quote von 20 % bestätigt. Am 13. Jänner 1993 sei der Ausgleich erfüllt worden. Die Konzession für die Güterbeförderung sei am 25. März 1993 erloschen. Die Anlagegüter des Betriebes seien noch im Jahr 1992 vom Masseverwalter veräußert worden. Die Begünstigung des § 36 EStG 1988 setze voraus, daß ein Schuldnachlaß geeignet sei, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Von einer Sanierung könne nicht mehr die Rede sein, wenn der Schulderlaß gegenüber einem Unternehmen erfolge, das sich aufgelöst habe und sich im Stadium der Abwicklung befinde, oder wenn der Schulderlaß nicht den Fortbestand des Unternehmens bezwecke. Eine Betriebseinstellung sei ein starkes Indiz dafür, daß der Betrieb nicht sanierungsfähig sei. Das Anlagevermögen des Betriebes des Beschwerdeführers vor Konkurseröffnung habe aus der Betriebs- und Geschäftsausstattung und dem Fuhrpark einschließlich der Mietrechte an Leasingfahrzeugen bestanden. Im Zuge des Insolvenzverfahrens seien alle betrieblichen Kfz verkauft und die Leasingverträge aufgelöst worden. Da aber der Fuhrpark die wesentliche Grundlage eines Transportbetriebes bilde, müsse in der Übertragung des Fuhrparkes bzw Aufgabe der entsprechenden Leasingrechte eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe erblickt werden. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer seit November 1993 wieder Kfz geleast habe und nach seinem Vorbringen seither am neuen Standort in K eine Frächterei betreibe, stehe dem nicht entgegen, weil in dieser unternehmerischen Tätigkeit nicht eine Betriebsfortführung, sondern die Eröffnung eines neuen Betriebes zu erblicken sei. Seit dem Insolvenzverfahren verfüge der Beschwerdeführer im übrigen über keine Gewerbeberechtigung und beschäftige auch keine Dienstnehmer mehr. Im Hinblick auf die Beendigung des Betriebes könne weder die Sanierungsabsicht der Gläubiger noch die Sanierungsfähigkeit des Betriebes angenommen werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die Zurückweisung, in eventu die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

A. Zulässigkeit der Beschwerde:

1. Der angefochtene Bescheid ist am 21. Juli 1995 zugestellt worden. Mit Bescheid vom 28. Juli 1995, zugestellt am 2. August 1995, hat das Finanzamt die Einkommensteuer 1993 (mit dem Betrag von 1,917.350,-- S) festgesetzt. Die belangte Behörde bringt in ihrer Gegenschrift vor, der Bescheid betreffend die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen sei mit der Erlassung des Jahresbescheides aus dem Rechtsbestand ausgeschieden; die gegenständliche (am 24. August 1995 im Postweg eingebrachte) Verwaltungsgerichtshofbeschwerde sei daher zurückzuweisen.

2. Dieses Vorbringen der belangten Behörde findet in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum EStG 1972 Deckung:

2.1. Im Erkenntnis vom 7. Juni 1989, 88/13/0015, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlungen 1984 mit Erlassung des Einkommen- bzw Gewerbesteuer-Jahresbescheides 1984 aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Zur Begründung verweist der Gerichtshof in diesem Erkenntnis auf den hg. Beschluß vom 14. November 1988, 87/15/0025; dieser Beschluß betrifft Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (Juni und Juli 1984) und enthält folgende Rechtsausführungen:

"Der gegenständlichen Beschwerde liegt ein gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1972 ergangener Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Zeiträume Juni und Juli 1984 zu Grunde. Ein derartiger Bescheid ist zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1972, soweit dieser den gleichen Zeitraum erfaßt, außer Kraft gesetzt wird (siehe den von der belangten Behörde in der Gegenschrift zitierten Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1981, B 149/81, aber auch den Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Juni 1982, B 411/80, sowie die Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1976, Zlen. 1698, 1768/76, und vom 6. Mai 1985, 84/15/0078)."

2.2. Die in diesem hg. Beschluß 87/15/0025 zitierten Entscheidungen ergeben folgendes Bild:

Der Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1981, VfSlg. 9218, betrifft Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (Jänner bis Juli 1979) und führt - ohne weitergehende Begründung - aus:

"Bescheidmäßige Festsetzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen für einzelne Voranmeldungszeiträume treten mit der Erlassung des Jahressteuerbescheides außer Kraft."

Der Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Juni 1982, VfSlg. 9445, betrifft ebenfalls Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (für August 1978); seine Begründung der Rechtsansicht, daß bescheidmäßige Festsetzungen von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen mit Erlassung des Jahressteuerbescheides außer Kraft treten, besteht im Verweis auf den Beschluß VfSlg. 9218/1981 und in der Zitierung des § 200 Abs. 2 BAO.

Der hg. Beschluß vom 6. Mai 1985, 84/15/0078, betrifft Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (für alle Voranmeldungszeiträume aus 1981) und begründet das Außerkrafttreten des Vorauszahlungsbescheides bei Erlassung des Jahresbescheides - abgesehen vom Hinweis auf den Beschluß des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 9445/1982 - durch den Verweis auf den hg Beschluß vom 17. November 1976, 1698, 1768/76. Der letztgenannte Beschluß betrifft eine Beschwerde gegen Bescheide, mit denen gemäß § 200 Abs. 1 BAO Einkommen- und Gewerbesteuer 1974 vorläufig (im Instanzenzug) festgesetzt worden sind; seine Rechtsausführungen beschränken sich im wesentlichen darauf, daß die angefochtenen Bescheide durch die Erlassung von endgültigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 2 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien.

2.3. Dem u.a. Einkommen- und Gewerbesteuer-Vorauszahlungen 1986 betreffenden hg. Beschluß vom 15. Jänner 1991, 89/14/0270, liegt ebenfalls die Rechtsauffassung zugrunde, daß Einkommensteuer- sowie Gewerbesteuer-Vorauszahlungsbescheide ab Erlassung des jeweiligen Jahresbescheides nicht mehr dem Rechtsbestand angehören. Der Beschluß zitiert zur Begründung den hg. Beschluß 87/15/0025 und das hg. Erkenntnis 88/13/0015.

2.4. Eine andere Begründung für das Außerkrafttreten des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides mit Ergehen des Jahresbescheides findet sich im hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, 91/13/0128, 0133. In diesem Erkenntnis sprach der Verwaltungsgerichtshof ua über eine Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend (Zurückweisung einer Berufung in Angelegenheit) Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 1983 und Folgejahre ab und führte aus:

"Daß Bescheide über die Festsetzung der auf die Einkommensteuer nach § 45 Abs. 1 EStG 1972 zu entrichtenden Vorauszahlungen mit der Erlassung des Veranlagungsbescheides aus dem Rechtsbestand ausscheiden, folgt schon aus der Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972, nach welcher die für den Veranlagungszeitraum festgesetzte Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wird."

3. Der Verwaltungsgerichtshof hält die dargestellte Rechtsauffassung betreffend das Außerkrafttreten von Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheiden für den zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 nicht aufrecht:

3.1. § 200 Abs. 1 BAO ermöglicht die vorläufige Festsetzung einer Abgabe, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich, oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Bestimmung knüpft sohin an eine zeitlich bedingte Ungewißheit im Tatsachenbereich an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123). Die vorläufige Festsetzung nach § 200 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, daß der Abgabenanspruch für die festzusetzende Abgabe bereits entstanden ist (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 12. April 1984, 83/16/0079, und vom 17. September 1992, 87/16/0073). Die vorläufige und die endgültige Festsetzung der Abgabe erfolgen in Vollziehung derselben Normen des materiellen Rechts. Wenn die Ungewißheit beseitigt ist, wird die vorläufige Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch die endgültige Festsetzung derselben Abgabe ersetzt. Eine gegen den vorläufigen Bescheid eingebrachte Berufung gilt in diesem Fall gemäß § 274 Abs. 1 zweiter Satz BAO als gegen den endgültigen Bescheid gerichtet.

Die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Festsetzung einer Abgabe betrifft sohin denselben Abgabenanspruch wie die vorläufige Festsetzung. Das Gesetz enthält daher auch keine Regelung, nach welcher die vorläufig festgesetzte Abgabe auf die endgültig festgesetzte Abgabe anzurechnen wäre.

3.2. Die gesetzliche Grundlage für die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen findet sich in § 45 EStG 1988. Nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich die Höhe der Vorauszahlungen aus der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Jahr (nach Abzug bestimmter Beträge und Erhöhung um feste Prozentsätze). Mit diesem Betrag werden die Vorauszahlungen im "Normalfall" festgesetzt

(vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 2 zu § 45 EStG 1988).

Nach § 45 Abs. 4 EStG 1988 "kann" das Finanzamt die Vorauszahlungen an die Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Es ist sohin in das - unter Beachtung des § 20 BAO zu übende - Ermessen der Behörde gestellt, die Vorauszahlung abweichend von der sich aus § 45 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Höhe mit dem Betrag festzusetzen, welcher der voraussichtlichen Jahreseinkommensteuer (abzüglich durch Steuerabzug einbehaltener Einkommensteuer) entspricht (das hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1981, 81/14/0162).

Wenn im Einzelfall die Voraussetzungen für die Ermessensübung nach § 45 Abs. 4 EStG 1988 bereits bei Festsetzung der Vorauszahlung anläßlich der Veranlagung erfüllt sind, so wird die Vorauszahlung bereits bei der ersten Festsetzung in der sich aus dieser Bestimmung ergebenen Höhe - und sohin abweichend von § 45 Abs. 1 EStG 1988 - festzusetzen sein (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 4 zu § 45 EStG 1988). Der Zweck der Bestimmung betreffend die Einkommensteuer-Vorauszahlungen besteht nämlich darin, in pauschaler und möglichst einfacher Weise die auf das laufende Einkommen entfallende Einkommensteuer zu ermitteln - primär durch Aufwertung der Steuerschuld des letztveranlagten Jahres - und Zahlungen in dieser Höhe bereits während der laufenden Erzielung des Einkommens (unter Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge) dem Steuergläubiger zuzuführen. Der Zweck der Bestimmung gebietet daher die Interpretation, daß § 45 Abs. 4 EStG 1988 auch bei der Festsetzung von Vorauszahlungen anläßlich der Veranlagung Anwendung findet, wenn dem Finanzamt Umstände bekanntgeworden sind, die mit entsprechender Wahrscheinlichkeit eine relevant höhere oder niedrigere Einkommensteuer-Abschlußzahlung erwarten lassen.

3.3. Die Höhe der Einkommensteuer-Vorauszahlungen ist grundsätzlich eine Funktion der Höhe der Einkommensteuer (ohne Steuerabzugsbeträge) des letztveranlagten Jahres. Aus dieser Regelung ergibt sich, daß Vorauszahlungen nicht (ausschließlich) in Vollziehung derselben Normen des materiellen Steuerrechts festgesetzt werden wie die Jahres-Einkommensteuer, wenn auch das Gesetz im Wege der Ermessensbestimmung des § 45 Abs. 4 EStG 1988 eine Anpassung an die voraussichtliche Einkommensteuer-Abschlußzahlung des laufenden Jahres vorsieht. Die Einkommensteuer-Vorauszahlung für ein bestimmtes Kalenderjahr ist sohin eine Abgabenschuld, die von der Jahres-Einkommensteuerschuld zu unterscheiden ist.

3.4. Solches ergibt sich auch aus der gesetzlichen Regelung betreffend die Entstehung der Steuerschuld: Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer-Vorauszahlung mit Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres. Ab Entstehung des Abgabenanspruches ist beispielsweise die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages - soweit die weiteren Voraussetzungen des § 232 BAO erfüllt sind - möglich (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2397; Ritz, BAO-Kommentar, § 4 Tz 14). Soweit der Abgabenanspruch nicht schon nach § 4 Abs. 2 lit. a Z. 1 BAO entstanden ist, entsteht er für die veranlagte Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO erst mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres. Die Fälligkeit der festgesetzten Einkommensteuer-Vorauszahlungen ergibt sich aus § 45 Abs. 2 EStG 1988. Die Fälligkeit der über die Vorauszahlungen hinausgehenden Einkommensteuer tritt hingegen gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides ein (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 46 Tz 2).

In diesem Zusammenhang ist auf die hg Rechtsprechung zur Frage, ob eine Einkommensteuer-Vorauszahlung als Konkursforderung oder als Masseforderung anzusehen ist, zu verweisen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 13. November 1985, 85/13/0057 und 85/13/0058 dargelegt, daß bei Vorauszahlungen der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt iSd § 46 Abs. 1 Z. 2 KO (idF BGBl. 1982/370) zeitlich mit dem Entstehen des Abgabenanspruches, das ist gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z. 1 BAO mit Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres, zusammenfällt.

3.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß es im Verfahren betreffend Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen einerseits und in jenem betreffend Festsetzung von Jahres-Einkommensteuer nicht um dieselbe Sache geht. Das Verhältnis zwischen diesen beiden Festsetzungen entspricht daher nicht jenem zwischen vorläufigen und endgültigen Festsetzungen iSd § 200 BAO. Das rechtliche Schicksal des Vorauszahlungsbescheides nach Ergehen des Jahresbescheides wird sohin nicht durch § 200 Abs. 2 BAO geregelt.

3.6. Im Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, 91/13/0128, 0133 hat der Verwaltungsgerichtshof das Außerkrafttreten des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides bei Ergehen des Jahresbescheides aus der Bestimmung des § 46 Abs. 1

Z. 1 EStG 1972 abgeleitet, nach welcher die für den Veranlagungszeitraum festgesetzte Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wird.

Auch das EStG 1988 enthält in § 46 Abs. 1 Z. 1 die vergleichbare Bestimmung der Anrechnung der "festgesetzten Vorauszahlungen". Die Regelung stellt auf die festgesetzten, nicht hingegen auf die entrichteten Vorauszahlungen ab. Ob hingegen die festgesetzten Vorauszahlungen entrichtet worden sind, ist für ihre Anrechnung im Grunde des § 46 Abs. 1 EStG 1988 nicht relevant (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 46 Tz 2). Im Fall nicht entrichteter, aber gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 angerechneter Vorauszahlungen ergibt sich das Leistungsgebot aus dem Bescheid betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen. Solcherart spricht aber die Regelung des § 46 Abs. 1 EStG 1988 nicht für ein Außerkrafttreten des Vorauszahlungsbescheides.

Wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnen ist, ergibt sich aus der Regelung des § 46 Abs. 2 leg. cit. die Gutschrift des Unterschiedsbetrages. Auch einer derartigen Gutschriftserteilung liegt das Verständnis zugrunde, daß der Vorauszahlungsbescheid im Rechtsbestand verbleibt.

3.7. Der Verwaltungsgerichtshof gelangt daher zu der Auffassung, daß das Gesetz eine Beseitigung der normativen Wirkung des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides mit Ergehen des Jahresbescheides nicht vorsieht.

3.8. Das Bild rundet folgende Überlegung: Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem Säumniszuschlagsbescheide betreffenden Erkenntnis vom 25. Jänner 1989, 88/13/0181, ausgesprochen, der Einwand des seinerzeitigen Beschwerdeführers, ein Steuersubjekt sei mangels eines Gewinnes "nicht vorauszahlungspflichtig", sei nicht in dem auf Verhängung eines Säumniszuschlages gerichteten Verfahren zu erörtern, sondern in einem gesonderten, auf diese Vorauszahlungen gerichteten Verfahren. Im Erkenntnis vom 30. November 1993, 90/14/0234, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, mit einer stattgebenden Entscheidung über eine Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer-Vorauszahlungen werde rückwirkend die festgesetzte Vorauszahlungsverpflichtung gemindert, sodaß auch bereits fällig gewordene Vorauszahlungen berührt würden. In den Erwägungen des letztgenannten Erkenntnisses wird darauf verwiesen, die wegen allfälliger Nichtentrichtung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen eingetretenen Säumnisfolgen würden durch die nachfolgende Erlassung eines Veranlagungsbescheides nicht beseitigt. Auch diesen Erkenntnissen liegt sohin die Auffassung zugrunde, daß Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheide auch nach Ergehen des Veranlagungsbescheides Rechtswirkungen entfalten:

Erst aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzung der Vorauszahlungen ergibt sich die Verpflichtung zu ihrer Entrichtung (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 45 Tz 1), und zwar zur Entrichtung in der bescheidmäßig festgesetzten Höhe. Im Veranlagungsbescheid werden zwar die festgesetzten Vorauszahlungen angerechnet und eine Fälligkeit für die Abschlußzahlung festgelegt (bzw eine Gutschrift festgesetzt). Der Veranlagungsbescheid ändert aber nichts daran, daß aufgrund des Ergehens des Vorauszahlungsbescheides die Verpflichtung zur Entrichtung der Vorauszahlung eingetreten ist. Diese Verpflichtung fällt nicht durch die Erlassung des Veranlagungsbescheides nachträglich weg. Der Anspruch des Steuergläubigers auf die einzelnen Vorauszahlungsbeträge erlischt in der Regel erst durch die Entrichtung, die allerdings auch durch die Verrechnung mit einer allfälligen Gutschrift iSd § 46 Abs. 2 EStG 1988 erfolgen kann.

Säumnis bei der Entrichtung der Vorauszahlung kann im Einzelfall auch erst nach Ergehen des Veranlagungsbescheides eintreten und zur Erfüllung des Tatbestandes der Säumniszuschlagsverhängung nach § 217 Abs. 1 BAO führen, etwa wenn zugleich mit der Zustellung des Veranlagungsbescheides die Frist endet, die aufgrund eines Stundungsansuchens für die Entrichtung der Vorauszahlungen für das betreffende Veranlagungsjahr eingeräumt worden ist, aber keine Entrichtung erfolgt.

Aber auch wenn die Säumnis hinsichtlich der Entrichtung der Vorauszahlungen vor Ergehen des Veranlagungsbescheides eingetreten ist, bleibt nach Ergehen des Veranlagungsbescheides das Rechtsschutzbedürfnis zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Vorauszahlungen bestehen, weil die gegenüber der Verpflichtung zur Abschlußzahlung früher eingetretene Fälligkeit von Vorauszahlungen insbesondere hinsichtlich der Säumniszuschläge (oder hinsichtlich eines Terminverlustes iSd § 230 Abs. 5 BAO) Rechtsfolgen zeitigen kann. Rechtsfolgen können im Fall von ausgesetzen bzw gestundeten Vorauszahlungen wohl auch für die Aussetzungszinsen und Stundungszinsen bestehen (vgl. § 212a Abs. 9 BAO, § 212 Abs. 2 BAO).

Was den Säumniszuschlag anlangt, ist auf die Bestimmung des § 221a Abs. 2 und 5 BAO zu verweisen: Nach Abs. 2 ist

im Fall der Abänderung oder Aufhebung eines Abgaben- oder Haftungsbescheides über Antrag des Abgabepflichtigen der Säumniszuschlag insoweit herabzusetzen, als er bei Erlassung des den Abgaben- oder Haftungsbescheid ändernden oder aufhebenden Bescheides vor Eintritt der Säumnis nicht angefallen wäre. Zufolge Abs. 5 der Bestimmung findet Abs. 2 aber auf Bescheide über die Festsetzung von Vorauszahlungen keine Anwendung, wenn die Abänderung oder Aufhebung eines solchen Bescheides "nicht auf Grund von Bestimmungen dieses Bundesgesetzes erfolgt". Mit dieser Regelung des Abs. 5 wollte der Gesetzgeber den Wegfall des Säumniszuschlages nach § 221 Abs. 2 BAO für den Fall der Herabsetzung von Vorauszahlungen nach§ 45 Abs. 4 EStG ausschließen; in gleicher Weise kommt der Säumniszuschlag auch dann nicht in Wegfall, wenn Einkommensteuer im Jahresbescheid mit einem niedrigeren Betrag festgesetzt wird als die Einkommensteuer-Vorauszahlung. Ein Anwendungsfall des Wegfalles des Säumniszuschlages nach § 221a Abs. 2 BAO in Bezug auf Vorauszahlungen (Vorauszahlungs-Änderung "auf Grund von Bestimmungen dieses Bundesgesetzes", dh auf Grund der BAO) liegt allerdings dann vor, wenn die Vorauszahlungen im Wege einer Berufungsentscheidung (§ 288 ff BAO) herabgesetzt werden oder der Vorauszahlungsbescheid im Wege der Berufungsentscheidung aufgehoben wird (vgl. Stoll, aaO, 2343; Ritz, aaO., Tz 9 zu § 221a). Die Herabsetzung der festgesetzten Einkommensteuer-Vorauszahlungen durch die Berufungsentscheidung kann sohin im Wege des § 221a Abs. 2 BAO zu Rechtsfolgen führen, die sich aus der Erlassung des Jahres-Einkommensteuerbescheides nicht ergeben können.

3.9. In diesem Zusammenhang ist auf folgenden Umstand zu verweisen: Aus dem hg Erkenntnis vom 30. November 1993, 90/14/0234, das zum Verhältnis zwischen der Berufung gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid einerseits und der Änderung der Vorauszahlungen außerhalb eines Berufungsverfahrens andererseits ergangen ist, ergibt sich, daß es bei der Entscheidung über die Berufung gegen einen Bescheid betreffend Einkommensteuer-Vorauszahlungen auf die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides ankommt. Es ist also zu prüfen, in welcher Höhe die Vorauszahlungen festzusetzen sind, wenn die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides zugrundegelegt wird.

4. Da sohin der angefochtene, im Instanzenzug ergangene Vorauszahlungsbescheid weiterhin dem Rechtsbestand angehört, erweist sich die Beschwerde als zulässig.

5. Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei aufgezeigt, daß sich die vorstehenden Überlegungen nicht auf Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide übertragen lassen. Hinsichtlich der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes und wird ex lege am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Monates fällig. Entstehen der Steuerschuld (in der konkreten Höhe) und Fälligkeit sind nicht vom Ergehen eines Bescheides abhängig. Der Jahres-Umsatzsteuerbescheid stellt eine Zusammenfassung der in den Voranmeldungszeiträumen entstandenen Steuerschulden dar (vgl. Ritz, RdW 1996, 88 ff), dieser Bescheid legt keine neue Fälligkeit fest (vgl. § 21 Abs. 5 UStG 1972 und 1994). Das Gesetz sieht daher auch eine "Anrechnung" der Vorauszahlungen auf die Jahressteuerschuld nicht vor. Die Vorschriften des materiellen Steuerrechts, die bei Erlassung des Jahressteuerbescheides anzuwenden sind, sind ident mit jenen, die bei der - ausnahmsweise erfolgenden - Festsetzung der Vorauszahlungen nach § 21 Abs. 3 UStG 1972 und 1994 iVm § 201 BAO Anwendung finden. Solcherart gibt es im Verfahren betreffend Umsatzsteuer-Vorauszahlungen kein Prozeßthema, das nicht im Verfahren betreffend den Jahresbescheid abgehandelt werden kann. Dementsprechend sieht auch § 21 Abs. 3 UStG 1972 und 1994 vor, daß die Festsetzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen - das gilt auch für die Festsetzung im Weg einer Berufungsentscheidung - nur so lange erfolgen kann, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Jahresbescheid erlassen wurde.

B. Sanierungsgewinn

1. Der Beschwerdeführer rügt, trotz seines Antrages sei über seine Berufung keine mündliche Verhandlung durchgeführt worden.

Gemäß § 260 Abs. 2 lit. d BAO obliegt dem Berufungssenat als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Entscheidung über Berufungen gegen Abgabenbescheide über die veranlagte Einkommensteuer. Werden im Zusammenhang mit einer Berufung, über die gemäß § 260 Abs. 2 BAO die Finanzlandesdirektion durch einen Berufungssenat zu entscheiden hat, auch Vorauszahlungen angefochten, die in Verbindung mit einem im § 260 Abs. 2 genannten Bescheid festgesetzt wurden, entscheidet gemäß § 261 BAO der Berufungssenat auch über diese Rechtsmittel.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid des Finanzamtes ohne den in § 261 BAO genannten Zusammenhang mit einer Berufung gegen einen Einkommensteuerbescheid eingebracht, weshalb die Zuständigkeit des Berufungssenates - unbestritten - nicht gegeben gewesen ist. Eine mündliche Verhandlung ist aber nur im Verfahren vor den Berufungssenaten vorgesehen. Solcherart konnte die belangte Behörde im gegenständlichen Fall dem Antrag auf mündliche Verhandlung nicht entsprechen.

2.1. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zu Recht davon aus, daß die Sanierungsfähigkeit des betreffenden Betriebes eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd § 36 EStG 1988 ist. Sohin liegt keine Sanierung im Sinne dieser Bestimmung vor, wenn der Schulderlaß gegenüber einem Unternehmen erfolgt, das sich aufgelöst hat und sich im Stadium der Abwicklung befindet (vgl. Hofstätter/Reichel, § 36 Tz 3 am Ende).

Die Anwendung der genannten Begünstigungsbestimmung setzt voraus, daß es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlaß von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 92/13/0289). Das Unternehmen muß durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben. Die bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch des Unternehmens reicht nicht aus, um den Schulderlaß der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. November 1996, 94/15/0137).

2.2. Nach der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde sind die vor dem Konkursverfahren im Betrieb des Beschwerdeführers am Standort in V. verwendeten Kraftfahrzeuge (und Kraftfahrzeugaufbauten) im Zuge des Insolvenzverfahrens verkauft worden, bzw., soweit die Wirtschaftsgüter geleast gewesen sind, die Leasingverträge aufgelöst worden. Aus den Berichten des Masseverwalters vom 17. August und vom 8. Oktober 1992 ergebe sich, daß der Betrieb des Beschwerdeführers eingestellt und die in seinem Eigentum stehenden Kraftfahrzeuge abgemeldet und verwertet worden seien. In der Folge sei am 4. Dezember 1992 der Zwangsausgleich vom Landesgericht bestätigt und am 13. Jänner 1993 durch Auszahlung der 20%igen Quote erfüllt worden. Seit November 1993 habe der Beschwerdeführer wieder Kraftfahrzeuge - für eine Frächtereitätigkeit vom Standort K. aus - geleast. Die Auflösung des gesamten Fuhrparkes im Zuge des Insolvenzverfahrens wertete die belangte Behörde als Wegfall der wesentlichen Geschäftsgrundlage des Transportbetriebes und sohin als dessen Beendigung.

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, daß es im Jahr 1992 zur Auflösung des gesamten Fuhrparkes des Frächtereibetriebes - der wesentlichen Geschäftsgrundlage eines solchen Betriebes - gekommen ist. Solcherart kann aber der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie von einer Beendigung des Betriebes ausgegangen ist. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kommt es in diesem Zusammenhang nicht darauf an, daß die "entsprechenden Veranlassungen" vom Masseverwalter gesetzt worden sind. Verfügungen über das Massevermögen durch den Masseverwalter schreibt das Gesetz in den §§ 114 ff KO vor; der Beschwerdeführer muß sich diese Verfügungen des Masseverwalters über das Massevermögen zurechnen lassen. Nicht relevant ist auch, ob der Konkurs des Beschwerdeführers seine Ursache im Konkurs eines Geschäftspartners hat ("Nachfolgekonkurs") bzw ob dieser Konkurs des Geschäftspartners den Masseverwalter zur Einstellung des Betriebes des Beschwerdeführers veranlaßt hat.

An der Beendigung des Frächtereibetriebes im Zuge der Verwertung im Insolvenzverfahren ändert nichts, daß der Beschwerdeführer im Laufe des Jahres 1993 (ab Oktober bzw. November 1993) erneut Kraftfahrzeuge geleast und eine Frächtereitätigkeit aufgenommen hat. Da der Beschwerdeführer durch diese Maßnahmen erst die Grundlagen eines Frächtereibetriebes schaffen und - wie er im Verwaltungsverfahren ausgeführt hat - Geschäftsbeziehungen neu aufbauen mußte, kann nicht von einem durch den Schuldnachlaß sanierten Betrieb ausgegangen werden. Aufgrund des Umstandes, daß der Beschwerdeführer nach Erfüllung des Zwangsausgleiches über keine Wirtschaftsgüter für einen Transportbetrieb verfügt hat, konnte die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, daß der Schuldnachlaß nicht der Gesundung eines bestehenden Betriebes dienen konnte, sondern bloß der Sanierung des Person des Unternehmers, welcher in der Folge in der Lage war, auf unterschiedlichen Gebieten eine (neue) unternehmerische Tätigkeit zu entfalten.

2.3. Der Beschwerdeführer rügt auch, die belangte Behörde habe es unterlassen, die "beantragten Beweismittel zum Akt zu nehmen bzw. richtig rechtlich zu beurteilen". Dieses Vorbringen zeigt schon deshalb keine Rechtswidrigkeit auf, weil aus ihm nicht hervorgeht, welche Beweismittel aufzunehmen die belangte Behörde unterlassen habe.

3. Es kann sohin nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde aufgrund der im Jahr 1993 erfolgten Zahlung zur Erfüllung des Zwangsausgleiches von einem aus dem Schuldnachlaß resultierenden steuerpflichtigen Gewinn für das Jahr 1993 und einer entsprechenden Einkommensteuerpflicht ausgegangen ist. Die Beschwerde erweist sich sohin, soweit sie die Einkommensteuer-Vorauszahlung 1993 betrifft, als unbegründet und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

4. Der angefochtene Bescheid spricht - im Gegensatz zu den Berufungsvorentscheidungen - über Vorauszahlungen für das Jahr 1993 und Folgejahre ab, setzt also auch für die Jahre ab 1994 die Vorauszahlungen mit jährlich 2 Millionen S fest. Die Berufung wendet sich aber nur gegen die Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 1993. Obwohl für die Vorauszahlungen betreffend die Folgejahre keine Berufung erhoben worden ist, hat die belangte Behörde auch hinsichtlich dieser Zeiträume entschieden.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO obliegt der Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Entscheidung über Berufungen. Insoweit die belangte Behörde über Vorauszahlungen entschieden hat, hinsichtlich welcher keine Berufung erhoben worden ist, hat sie eine Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihr nach dem Gesetz nicht zukommt. Soweit der angefochtene Bescheid die Vorauszahlungen ab dem Jahr 1994 betrifft, war er daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBl. 416/1994. Der Ersatz von Stempelgebühren war nur für drei Ausfertigungen der Beschwerde (360,-- S), eine Vollmacht (120,-- S) und eine Ablichtung des angefochtenen Bescheides (Beilagengebühr von 90,-- S) zuzusprechen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995140117.X00

Im RIS seit

07.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

11.08.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at