

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 8. November 2019 betreffend Aussetzungszinsen Steuernummer 23- ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 18.7.2012 erließ das Finanzamt Waldviertel (Rechtsvorgänger des Finanzamtes Österreich – Dienststelle Waldviertel; belangte Behörde) einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2008, aus dem sich eine Nachforderung in Höhe von € 154.986,39 ergab. In der Begründung wurde angeführt, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Waldviertel zur Steuernummer 23 ***AB_StrNr*** (ehemalige ***AB***) vom 02.07.2012 erfolgte.

Mit Bescheid vom 26.9.2012 bewilligte die belangte Behörde eine Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuernachforderung 2008 in Höhe von € 154.986,39 und der Anspruchszinsen in Höhe von € 10.629,89 auf Grund eines diesbezüglichen Antrages.

Mit Beschluss vom 30.10.2019 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der Rechtsnachfolgerin der ***AB*** gegen den Feststellungsbescheid 2008 zur Geschäftszahl RV/7103130/2013 als unzulässig zurück, weil den angefochtenen Erledigungen keine Bescheidqualität zugekommen war.

Mit Bescheid vom 8.11.2019 setzte die belangte Behörde Anspruchszinsen in Höhe von € 19.416,85 für den Zeitraum von 30.10.2012 bis 8.11.2012 fest. Die Begründung lautet wie folgt:
"Die Aussetzungszinsen waren für jene Abgaben vorzuschreiben, für die aufgrund eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung Zahlungsaufschub eintrat."

Am 9.12.2019 stellte der Beschwerdeführer folgenden Fristverlängerungsantrag:

*"Als steuerlicher Vertreter von Herrn ***Bf1*** stellen wir den Antrag die Frist zur Einbringung der Beschwerde gegen die Bescheide (Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung), welche uns am 14. November 2019 zugestellt wurden, bis zum 15.01.2020 zu verlängern und und begründen unseren Antrag wie folgt:*

Aufgrund der Komplexität des Sachverhalts und der überlangen Verfahrensdauer ist es uns leider nicht möglich die 1-monatige Frist zur Einreichung eines Rechtsmittel einzuhalten, wir ersuchen Sie unseren Antrag positiv zu erledigen und verbleiben mit freundlichen Grüßen"

Die belangte Behörde verlängerte die Beschwerdefrist antragsgemäß mit Bescheid vom 10.12.2019.

Beschwerde

Am 17.12.2019 erhob der Beschwerdeführer nachfolgende Beschwerde:

"Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 8. November 2019

In eventu Antrag auf Nachsicht der Einkommensteuer 2008, sowie der Aussetzungs- und Anspruchszinsen betreffend die Veranlagung zur Einkommensteuer 2008 gem § 236 BAO

*Sehr geehrte Damen und Herren,
im Namen und Auftrag unserer oben angeführten Mandantschaft erheben wir gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 8. November 2019 innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der*

Beschwerde

und stellen den

Antrag

den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 08. November 2019 aufzuheben.

Wir begründen unseren Antrag damit, dass die Festsetzung von Aussetzungszinsen auf der mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. Juli 2012 vorgeschriebenen Nachzahlung iHv EUR 154.986,39 beruht. Der Einkommensteuerbescheid ist jedoch gem § 295 BAO aufzuheben.

Hierzu verweisen wir auf den Antrag auf Aufhebung gem § 295 Abs 1 und Abs 4 BAO vom 16. Dezember 2019.

Antrag auf Nachsicht der Einkommensteuer 2008 sowie der Aussetzungs- und Anspruchszinsen gem § 236 BAO

Fällige Abgaben können gem § 236 BAO ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Voraussetzung für die Gewährung einer Nachsicht ist demnach das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, welche in den Besonderheiten des Einzelfalles gelegen sein muss.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Sachliche Unbilligkeit

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat.

Änderungsbescheide iSd § 295 BAO sind von einem rechtsgültigen Grundlagenbescheid abzuleiten. Anpassungen des Grundlagenbescheides sind aufgrund der Regelungen des § 295 BAO stets mittels Änderungsbescheides auf den Abgabenbescheid zu übertragen. Im Falle der nachträglichen Aufhebung des Grundlagenbescheides ist der davon abgeleitete Bescheid gänzlich aufzuheben, wenn die Voraussetzungen zur Erlassung des Abgabenbescheides nicht mehr vorliegen. Auch Anspruchs- und Aussetzungszinsen haben als Nebenansprüche jeweils eine rechtmäßige, per Bescheid vorgeschriebene Abgabe als Grundlage. Fällt der Anspruch auf die Abgabe im Nachhinein weg (etwa aufgrund einer Entscheidung im Beschwerdeverfahren), sind stets auch die damit verbundenen Nebenansprüche herabzusetzen. Es entspricht somit dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis, dass Nebenansprüche nur dann eingehoben werden, wenn auch die zugrundeliegende Abgabe rechtmäßig vorgeschrieben wurde.

Die den Zinsen zugrundeliegende Abgabe ist die mit Bescheid vom 18. Juli 2012 vorgeschriebene Nachzahlung an Einkommensteuer iHv EUR 154.986,39. In der Rechtsmittelbelehrung zu diesem Bescheid wurde darauf hingewiesen, dass der Bescheid nicht

mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

*Die vorgeschriebene Einkommensteuer resultiert aus der gem § 295 Abs 1 BAO vorgenommenen Ableitung vom Bescheid des Finanzamtes Waldviertel über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2008 vom 02. Juli 2012 zu Steuernummer ***AB_StrNr*** (=Feststellungsbescheid). Der maßgebliche Einkommensteuerbescheid ist somit ein Änderungsbescheid gem § 295 Abs 1 BAO.*

Gegen diesen Feststellungsbescheid wurde am 21. September 2012 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und eine Aussetzung der Einhebung der Abgaben gem § 212a BAO beantragt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde aufgrund der oben zitierten Rechtsmittelbelehrung kein Rechtsmittel erhoben.

*Das Bundesfinanzgericht erkannte im Beschluss vom 30. Oktober 2019 (GZ.RV/7103130/2013) - dh mehr als sieben Jahre nach der Berufung und mehr als zehn Jahre nach Entstehen des Abgabeanpruchs - dass sämtliche, bisher in den Feststellungsverfahren 2008 und 2009 der ***AB*** erlassenen Feststellungsbescheide „Nichtbescheide“ darstellten und damit unwirksam sind. Die Beschwerde (Berufung) wurde daher als unzulässig zurückgewiesen.*

Die für die Berechnung der Zinsen maßgebliche Einkommensteuer 2008 wurde folglich von einem nichtigen Bescheid abgeleitet. Damit ist der Änderungsbescheid zweifellos rechtswidrig ergangen und wäre in meritorischer Erledigung einer Beschwerde aufzuheben gewesen. Auch die nachträgliche Erlassung eines gültigen Grundlagenbescheides würde die Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheides nicht sanieren (VwGH 24.11.19998, 93/14/0203).

Ein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid und damit mittelbar gegen den Änderungsbescheid ist nur daher derzeit nicht anhängig, weil das Finanzamt Waldviertel es bisher verabsäumte - nach mehr als zehn Jahren nach Einreichung der Feststellungserklärung - einen gültigen Feststellungsbescheid zu erlassen und das Wohnsitzfinanzamt den Abgabepflichtigen aufgrund einer falschen Rechtsmittelbelehrung in der Möglichkeit der Verfolgung seiner Rechte behindert hat. Die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Änderungsbescheid erschien daher aussichtslos und wurde auch in einem Fall mit der Begründung abgelehnt, dass eben eine Beschwerde nur gegen Feststellungsbescheid vorgesehen sei.

Hätte zudem das BFG innerhalb der in § 291 BAO gesetzlich normierten Entscheidungsfrist von höchstens 6 Monaten entschieden und nicht erst nach 14-facher Überschreitung der maximalen Frist, hätte der Steuerpflichtige die Aufhebung des Änderungsbescheides ohne jeglichen Zweifel gem § 295 BAO mit Erfolg beantragen können.

Der Vorschreibung der maßgeblichen Abgaben und Nebenansprüche war daher nur aufgrund vielfältiger Versäumnisse der Behörden - Verletzung der Entscheidungspflicht, Erlassung eines ungültigen Feststellungsbescheides, Ableitung von Abgaben von einem Nichtbescheid, irreleitende Rechtsmittelbelehrung und 14-fache Überschreitung der gesetzlich vorgesehenen Frist - möglich.

Es liegt daher ein offener Widerspruch in der Rechtsanwendung vor, der ausschließlich aufgrund eines außergewöhnlichen und gesetzeswidrigen Geschehensablaufs möglich war, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat.

Auch gem der Rechtsprechung des BFG steht außer Zweifel, dass es unbillig wäre, von einem Abgabepflichtigen, dem in einem von der Abgabenbehörde angestregten Verfahren eine Abgabe aufgrund der unrichtigen Lösung einer maßgeblichen Rechtsfrage zweifelsfrei unrechtmäßig vorgeschrieben wurde, die Entrichtung dieser Abgabe trotz Fehlens eines materiell-rechtlichen Anspruches nur aufgrund der (formal) rechtswirksamen Vorschreibung zu verlangen (BFG 18.6.2019, GZ. RV/2100561/2019). Demzufolge ist es auch unbillig, Abgaben nur aufgrund des Eintritts der formalen Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides einzuheben, wenn zweifelsfrei feststeht, dass kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid existiert und der Abgabenbescheid somit mit einem wesentlichen, nicht sanierbaren Rechtsmangel behaftet ist.

*Das Bundesfinanzgericht erkannte mit Beschluss vom 30. Oktober 2019 (GZ.RV/7103130/2013), dass im Feststellungsverfahren 2008 und 2009 der ***AB*** keine rechtsgültigen Feststellungsbescheide erlassen wurden. Dennoch erfolgte die Veranlagung der Einkommensteuer 2008 auf Basis der Nichtbescheide. Der Einkommensteuerbescheid 2008 (Änderung gem § 295 Abs 1 BAO zu Bescheid vom 18.09.2009) vom 18. Juli 2012, der Anspruchszinsenbescheid vom 18. Juli 2012 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 8. November 2019 sind somit - mangels Grundlagenbescheides - mit einem wesentlichen Rechtsmangel behaftet.*

Folglich ist die Einhebung der unten angegebenen Abgaben unbillig und gem § 236 BAO nicht vorzunehmen.

Einkommensteuer 2008 iHv EUR 153.645,27

Anspruchszinsen 2008 iHv EUR 10.629,89

Aussetzungszinsen 2019 iHv EUR 19.416,85

Conclusio

Die Einhebung der Einkommensteuer 2008 iHv EUR 153.645,27, der Anspruchszinsen 2008 iHv EUR 10.629,89 sowie der Aussetzungszinsen 2019 iHv EUR 19.416,85 wäre unbillig und ist daher gem § 236 BAO nicht vorzunehmen.

Mit dem Ersuchen um antragsgemäße Erledigung verbleiben wir mit freundlichen Grüßen."

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.2.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von € 19.416,85 als unbegründet ab. Die Bescheidbegründung lautet:

„Die Beschwerde wird allein damit begründet, dass die Aussetzungszinsen für die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2008 vorgeschrieben wurden und der Einkommensteuerbescheid 2008 gem. § 295 Abs. 1 BAO aufzuheben sei. Diesbezüglich werde auf die entsprechenden Anträge vom 16.12.2019 verwiesen.

Gem. § 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.

Die Einhebung der Einkommensteuer 2008 iHv € 154.986,39 war vom 30.10.2012 bis zum 8.11.2019 ausgesetzt, dies ist unbestritten. Somit waren die Voraussetzungen für die Festsetzung von Aussetzungszinsen dem Grunde nach gegeben.

Die Höhe der Einkommensteuer 2008 wurde nicht - auf Grund eines Beschwerdeverfahrens - nachträglich herabgesetzt.

Dass die Aussetzungszinsen der Höhe nach unrichtig berechnet worden wären, wurde in der Beschwerde nicht eingewendet. Da somit die Aussetzungszinsen gesetzeskonform festgesetzt wurde, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Vorlageantrag

Am 19.3.2020 langte bei der belangten Behörde der mit 18.3.2020 datierte Vorlageantrag ein, der wie folgt lautet:

"Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Beschwerdevereentscheidung vom 18.2.2020, uns zugegangen am 24.2.2020, wurde unsere Beschwerde vom 17.12.2019 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Aussetzungszinsen vom 8.11.2019 als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Rechtsmittelfrist beantragen wir, unsere Beschwerde vom 17.12.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag gem § 264 BAO).

*Wie bereits in unserer Beschwerde angeführt, richtet sich diese gegen die Rechtswidrigkeit des Spruchs des angeführten Bescheides. Hinsichtlich der angefochtenen Punkte sowie der Berufungsgründe verweisen wir auf die Ausführungen in der Beschwerde.
Für eventuelle Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung."*

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Einhebung der Einkommensteuer 2008 und der Anspruchszinsen 2008 über Antrag des Beschwerdeführers im Hinblick auf das offene Beschwerdeverfahren beim Feststellungsverfahren zu St.Nr. 23-***AB_StrNr*** mit Bescheid vom 26.9.2012 ausgesetzt wurde und dass dieses Beschwerdeverfahren mit Beschluss des BFG vom 30.10.2019, RV/7103130/2013, beendet wurde. Daraufhin wurde mit Bescheid vom 8.11.2019 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der ESt 2008 und der Anspruchszinsen verfügt. Gleichzeitig wurden mit Bescheid ebenso vom 8.11.2019 die nunmehr strittigen Aussetzungszinsen iHv € 19.416,85 festgesetzt.

Schließlich beantragte die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und wies darauf hin, dass einerseits gem. § 295 Abs. 1 BAO und § 295 Abs. 4 BAO, auf die in der vorliegenden Beschwerde verwiesen wird, mit Bescheid vom 13.1.2020 zurückgewiesen wurden und andererseits, dass über den in der Beschwerde enthaltenen Eventualantrag gesondert abgesprochen wurde.

Mit Nachreichung vom 1.4.2020 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht einen weiteren Vorlageantrag, der mit 23.3.2020 datiert ist. Der Text entspricht dem Vorlageantrag vom 19.3.2020.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Am 18.7.2012 erließ die belangte Behörde einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008, der eine Nachforderung in Höhe von € 154.986,39 ergab und Anspruchszinsen in Höhe von € 10.629,89 nach sich zog. Ein Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde

nicht erhoben. Mit Bescheid vom 26.9.2012 wurde die Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben bewilligt. Diesem Bescheid lag ein Anbringen zu Grunde, das auf eine Beschwerde gegen einen Feststellungsbescheid an die ***AB*** verwies. Mit Beschluss vom 30.10.2019 wurde diese Beschwerde zurückgewiesen und dieses Beschwerdeverfahren beendet.

Am 8.11.2019 setzte die belangte Behörde die strittigen Aussetzungszinsen in Höhe von € 19.416,85 fest, nachdem ebenfalls am 8.11.2019 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde.

Einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 hat die belangten Behörde mit Bescheid vom 13.1.2020 zurückgewiesen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Aktenteilen und sind unstrittig. Der angefochtene Bescheid wurde dem Beschwerdeführer am 14.11.2019 zugestellt, was sich aus den Ausführungen im Fristverlängerungsantrag vom 9.12.2019 ergibt.

Die Höhe der Einkommensteuernachforderung und der Anspruchszinsen ergibt sich einerseits aus dem Bescheid über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung vom 26.9.2012 und andererseits aus den Angaben in der Beschwerde vom 17.12.2019. In der Beschwerde vom 17.12.2019 bzw dem in diesem Schriftsatz auch enthaltenen Antrag auf Nachsicht der Einkommensteuer und der Anspruchszinsen wird auch ausgeführt, dass gegen den Feststellungsbescheid der ***AB*** am 21.9.2012 sowohl das Rechtsmittel der Berufung erhoben wurde als auch die Aussetzung der Einhebung beantragt wurde. Dieses Vorbringen ist insofern nachvollziehbar, als im zurückweisenden Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30.10.2019 eine Berufung vom 21.9.2012 angeführt ist und die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO nur auf Antrag des Abgabepflichtigen durchzuführen ist.

Die Feststellung, dass gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.7.2012 kein Rechtsmittel erhoben wurde ergibt sich unter anderem aus den Ausführungen in der Beschwerde vom 17.12.2019; insbesondere in der Begründung des in diesem Schriftsatz enthaltenen Nachsichtsansuchens wird dargelegt, dass sich aus dem zurückweisenden Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30.10.2019 ergibt, dass der Änderungsbescheid (Einkommensteuerbescheid 2008) rechtswidrig ergangen ist und "in meritorischer Erledigung einer Beschwerde aufzuheben" gewesen wäre. Schließlich wird auf Seite drei der Beschwerde noch angeführt, dass die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Änderungsbescheid aussichtslos erschien.

Die Feststellung, dass die belangte Behörde einen Antrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 mit Bescheid vom 13.1.2020 zurückgewiesen hat, gründet sich auf den in Kopie vorgelegten Zurückweisungsbescheid vom

13.1.2020, auf den die belangte Behörde - unwidersprochen - auch im Vorlagebericht vom 25.3.2020 hingewiesen hat.

Rechtsgrundlagen

[§ 212a Bundesabgabenordnung \(BAO\)](#) lautet:

§ 212a. (1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde 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 Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,
a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

(2a) Ungeachtet einer nicht erfolgten oder nicht zu bewilligenden Aussetzung der Einhebung gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 ist auf Antrag des Abgabepflichtigen die Einhebung der Abgabe in der sich aus dem Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 ergebenden Höhe auszusetzen. Dem Antrag ist der Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 beizulegen.

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (Abs. 1) gestellt werden. Sie haben die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages zu enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

(4) Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

(5) 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 (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

- a) Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder
- b) Erkenntnisses (§ 279) oder
- c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen (§ 212) als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

(5a) Der Ablauf der nach Abs. 2a bewilligten Aussetzung der Einhebung ist anlässlich des Bescheides gemäß § 48 Abs. 2 oder 3 zu verfügen.

(6) Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung

- a) vor Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit oder
- b) vor Ablauf einer sonst für ihre Entrichtung gemäß § 210 Abs. 2 zustehenden Frist oder
- c) bei später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzten Abgaben vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder
- d) nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung oder
- e) innerhalb eines Monats vor Ablauf der Frist des Abs. 7 erfolgte.

(7) Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, steht dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5 oder 5a) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

(8) Zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, dürfen Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden. Hierbei ist § 214 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden, wenn bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf den Umstand der Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hingewiesen wurde.

(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 5a) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

Rechtliche Beurteilung

In einem Schriftsatz können durchaus mehrere Anbringen enthalten sein. So enthält der Schriftsatz vom 17.12.2019 einerseits die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 8.11.2019 und - in eventu - einen Nachsichtsantrag. Sache dieses Beschwerdeverfahrens ist die Beschwerde vom 17.12.2019 gegen den Aussetzungszinsenbescheid vom 8.11.2019. Diesbezüglich wurde von der belangten Behörde eine Beschwerdevorentscheidung erlassen und auch der Vorlageantrag vom 18.3.2020 nennt sowohl die Beschwerde vom 17.12.2019 als auch die dazu ergangene Beschwerdevorentscheidung vom 18.2.2020.

Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Bewilligung eines auf Aussetzung der Einhebung gerichteten Antrages. Grundsätzlich besteht Anspruch auf Aussetzung von berufungs(beschwerde)verfangenen Abgaben, wobei nicht nur eine Beschwerde gegen den (abgeleiteten) Abgabenbescheid an sich, sondern auch eine Beschwerde gegen einen dem (abgeleiteten) Abgabenbescheid vorgeschalteten Feststellungsbescheid genügt. Eine solche Beschwerde wurde am 21.9.2012 eingebracht, worauf auch im Schriftsatz vom 17.12.2019 hingewiesen wurde. Dasselbe gilt für den Antrag auf Aussetzung der Einhebung. Ein solcher Antrag wurde vom Beschwerdeführer im Jahr 2012 gestellt. Die Aussetzung der Einhebung war somit im Jahr 2012 zu verfügen.

Eine Unrichtigkeit des ausgesetzten Abgabebetrages kann allein gegen den Aussetzungsbescheid, nicht aber gegen den auf dessen Grundlage ergangenen Aussetzungszinsenbescheid eingewendet werden (VwGH 21.7.1998, [98/14/0101](#)).

Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung ist anlässlich einer das Rechtsmittelverfahren abschließenden Erledigung, die über eine Beschwerde im Sinne des [§ 212a Abs 1 BAO](#) ergeht, zu verfügen. Die Vorschreibung von Aussetzungszinsen ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des [§ 212a Abs 9 lit a und lit b BAO](#) nicht ins behördliche Ermessen gestellt, sondern zwingend vorzunehmen.

Fehlt es - wie im Beschwerdefall - an einer wirksamen Zustellung der Feststellungsbescheide, so sind diese als (Grundlagen)Bescheide intendierte Erledigungen dem Beschwerdeführer gegenüber rechtlich nicht existent geworden. Werden dennoch Feststellungen eines Feststellungsbescheides der Einkommensbesteuerung zugrunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist und diesfalls gar keine Bindungswirkung bestanden hat, so ist der davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig und daher mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar. Der auf [§ 295 Abs 1 BAO](#) gestützte Einkommensteuerbescheid 2008 wäre aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen. Wenn der Beschwerdeführer vermeint, er habe gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 kein Rechtsmittel ergriffen, weil ihn die belangte Behörde „aufgrund einer falschen Rechtsmittelbelehrung in der Möglichkeit der Verfolgung seiner Rechte behindert“ habe, so ist dem entgegen zu halten, dass in der Rechtsmittelbelehrung des Einkommensteuerbescheides 2008 im ersten Satz festgehalten wird, dass das Recht besteht, gegen diesen Bescheid eine (damals) Berufung (heute: Beschwerde) einzubringen. Weiters ist in der Rechtsmittelbelehrung angeführt, dass der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die in einem Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend wären. Auch dieser Teil der Rechtsmittelbelehrung ist zutreffend, wobei vor auszusetzen ist, dass es einen Feststellungsbescheid gibt - somit ein Bescheid wirksam geworden ist. Der Einkommensteuerbescheid 2008 hätte sehr wohl mit der Begründung angefochten werden können, dass die Voraussetzungen für die Erlassung dieses Bescheides, nämlich das Vorliegen eines Feststellungsbescheides, dessen Ergebnis umzusetzen wäre, nicht gegeben sind.

Auch eine rechtswidrige Steuervorschreibung kann wirksam werden. Die Rechtswirksamkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 bedingte, dass sich die typischen Bescheidwirkungen anknüpfen. Da der auf [§ 295 Abs 1 BAO](#) gestützte Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.7.2012 rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, ist die darin festgesetzte, nachzuzahlende Einkommensteuer als auszusetzender Betrag heranzuziehen (VwGH 16.12.2009, [2007/15/0294](#)). Der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in [§ 212a Abs 5 Satz 3 BAO](#) genannten Erledigungen den Ablauf einer bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen, erlischt auch nicht dadurch, dass die Abgabenbehörde dieser Anordnung im zeitlichen Nahebereich der Erledigung des Rechtsmittelverfahrens, das die Grundlage für die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung bildete, nicht nachkommt (vgl VwGH 31.7.2002, [2002/13/0075](#)).

Die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist gesetzliche Folge des verfügten Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden (VwGH 24.10.2019, [Ra 2018/15/0062](#)). Bemessungsgrundlage der Aussetzungszinsen ist der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabebetrag, der im Antrag darzustellen ist (vgl. [§ 212a Abs 3 BAO](#)), bzw. die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit. Mit dem Bescheid über die Aussetzung der Einhebung wird der Betrag der ausgesetzten Abgabenschuldigkeit mit Rechtskraftwirkung festgesetzt (VwGH 26.7.2017, [Ra 2015/15/0005](#)).

Dass eine beantragte Aussetzung der Einhebung grundsätzlich zu Aussetzungszinsen führt und die Einhebung von Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst wurden, nicht sachlich unbillig ist, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen. Den Aussetzungszinsen steht der Aspekt des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenüber. Sollen Aussetzungszinsen vermeiden oder gering gehalten werden, kann man von einer Antragstellung gemäß [§ 212a BAO](#) Abstand nehmen oder - nach einer bereits bewilligten Aussetzung der Einhebung - den dadurch bewirkten Zahlungsaufschub jederzeit durch die in [§ 212a Abs 8 BAO](#) vorgesehene Tilgung beenden (VwGH 26.1.2017, [Ra 2015/15/0005](#) mwN).

Es kommt nicht darauf ankommt, ob ein Grundlagenbescheid wirksam ergangen ist, sondern allein darauf, dass eine Berufung/Beschwerde und ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung von davon (mittelbar) abhängigen Abgaben eingebracht wurden (UFS 26.01.2012, [RV/3323-W/11](#)).

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Gemäß §212a Abs 9 BAO hat die Berechnung der Aussetzungszinsen im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen, wobei eine rückwirkende Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages von Amts wegen zu erfolgen hat (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 212a Tz 34).

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere dem Erkenntnis VwGH 16.12.2009, [2007/15/0294](#), dem ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde lag. Daher liegt kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 12. Jänner 2021