

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Stauder Schuchter Kempf Wirtschafts- prüfungs- und Steuerberatungs- gesellschaft mbH & Co KG, Ing.-Eitzel-Straße 17 Tür 3, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 8. Jänner 2018 über die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nach Durchführung einer mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einhebung der Einkommensteuer 2014, Fälligkeit 10.10.2016, wird in Höhe von € 39.262,32 ausgesetzt.

Aus Anlass der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, dass der erste Satz des Spruches lautet: „Ihrem Antrag um Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung wird **teilweise** stattgegeben.“

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Außenprüfung beim Beschwerdeführer zu AB-Nr. AB setzte das Finanzamt FA mit Bescheid vom 1.9.2016 eine Nachforderung an Einkommensteuer für 2014 von € 49.860,00 fest. Begründend wurde ausgeführt, die Gründe für sämtliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.8.2016 sowie dem Prüfungsbericht vom 19.8.2016, AB-Nr. AB, zu entnehmen.

Mit Schriftsatz vom 4.10.2016 brachte der Beschwerdeführer eine Beschwerde gegen diesen Einkommensteuerbescheid ein, beantragte gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung für die Einkommensteuer 2014 in Höhe des Nachforderungsbetrages von € 49.860,00 und brachte dazu vor, die Beschwerde sei nach Lage des Falles erfolgversprechend und eine Gefährdung der Einbringlichkeit würde nicht vorliegen.

Mit Bescheid vom 17.10.2016 hat das Finanzamt FA dem Antrag um Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung stattgegeben und die Einhebung der Einkommensteuer 2014, Fälligkeit 10.10.2016, im Betrag von € 49.860,00 gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Beschwerde hat das Finanzamt FA mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.11.2017 als unbegründet abgewiesen. Weiters hat das Finanzamt FA mit Bescheid vom 10.11.2017 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung in Höhe von € 49.860,00 verfügt.

Mit Vorlageantrag vom 4.12.2017 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde betreffend Einkommensteuer für 2014 durch das Verwaltungsgericht und beantragte weiters gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung für die Einkommensteuer 2014 in Höhe des Nachforderungsbetrages von € 49.860,00 und brachte dazu vor, die Beschwerde sei nach Lage des Falles erfolgversprechend und eine Gefährdung der Einbringlichkeit würde nicht vorliegen.

Mit Bescheid vom 8.1.2018 hat das Finanzamt FA ausgesprochen, dem Antrag um Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung werde stattgegeben und die Einhebung der Einkommensteuer 2014, Fälligkeit 10.10.2016, im Betrag von € 39.262,32 gemäß § 212a BAO ausgesetzt. Diese Aussetzung der Einhebung gelte bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf. Dieser Bescheid enthält keine Begründung.

Auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers, StNr. xx X, wurde am 8.1.2018 die Aussetzung der Einhebung hinsichtlich Einkommensteuer 2014 in Höhe von € 39.262,32 verbucht.

Mit Beschwerde vom 30.1.2018 hat der Beschwerdeführer den Bescheid vom 8.1.2018 „hinsichtlich der Höhe des ausgesetzten Betrages“ angefochten und beantragt, die Aussetzung in Höhe von € 49.860,00 und damit dem Antrag vom 4.12.2017 folgend zu bewilligen. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, aus nicht nachvollziehbaren Gründen und damit offensichtlich irrtümlich sei ein Betrag von € 39.262,32 ausgesetzt worden. Das sei auch deshalb irrtümlich geschehen, weil dem Bescheidspruch zufolge dem Antrag stattgegeben und nicht teilweise stattgegeben worden sei und eine Bescheidbegründung gänzlich fehlen würde (§ 92 Abs. 3 lit. a BAO).

Mit E-Mail vom 16.4.2018 übermittelte das Finanzamt FA dem Beschwerdeführer eine „Berechnung“ des Aussetzungsbetrages und führte aus, mit Bescheid vom 8.1.2018 sei ein Betrag von € 39.262,32 ausgesetzt worden. Da die Immo-ESt für Grund und Boden in Höhe von € 10.697,05 nicht angefochten worden sei, könne dieser Betrag nicht ausgesetzt werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.5.2018 hat das Finanzamt FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, anlässlich einer Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die im Zuge der Betriebsaufgabe 2014 veräußerte Liegenschaft nicht

dem Sondersteuersatz von 25% sowie der anteilige Grund und Boden überhaupt nicht der Einkommensteuer unterzogen worden sei. Im Wege der Betriebsprüfung sei eine Neuberechnung erfolgt. Der anteilig auf das Gebäude entfallende Veräußerungserlös sei um den Buchwert verringert der Versteuerung mit dem Sondersteuersatz von 25% unterzogen worden. Der anteilige Grund und Boden würde Altvermögen darstellen. Die Anschaffungskosten seien daher mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt worden. Die Vorschreibung der Steuer sei mit Einkommensteuerbescheid vom 1.9.2016 erfolgt. Aus dieser Vorschreibung resultiere unter Anrechnung der Vorauszahlungen eine Nachzahlung in Höhe von € 49.860,00. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 sei am 5.10.2016 Beschwerde mit der Begründung eingelegt worden, dass der Ansatz des Restbuchwertes des Gebäudes nicht richtig sei. Die Bemessungsgrundlage für die Veräußerung Gebäude würde laut Beschwerde € 2.262,02 betragen, die darauf entfallende Steuer € 565,50 (25% von € 2.262,02). Gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage betreffend Grund sei keine Beschwerde erhoben worden. Die Beschwerde sei mittels Beschwerdeverentscheidung vom 10.11.2017 abgewiesen worden. Am 5.12.2017 sei ein Vorlageantrag eingebracht und gleichzeitig die Aussetzung der gesamten Nachforderung von € 49.860,00 gemäß § 212a BAO beantragt worden. Mit Bescheid vom 8.1.2018 sei die Aussetzung mit einem Betrag von € 39.262,32 gewährt worden. Dagegen sei fristgerecht am 30.1.2018 Beschwerde erhoben worden. Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, sei auf Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 212a BAO insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergehenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Da die Beschwerde nur gegen die Ermittlung des Veräußerungserlöses Gebäude erhoben worden sei, könne auch die Aussetzung nur für diesen Teil der Steuer gewährt werden (siehe Berechnung laut Beilage). Die auf den angefochtenen Teil der Abgabenschuld entfallende Steuer würde € 39.262,32 betragen und sei mit Bescheid vom 8.1.2018 gemäß § 212a BAO ausgesetzt worden. Die Beschwerde betreffend Aussetzung der gesamten Nachforderung sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 22.6.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, die im Bescheid über die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung vom 8.1.2018 fehlende Begründung sei in der Beschwerdeverentscheidung vom 17.5.2018 ausführlich und nachvollziehbar nachgeholt worden. Der der Beschwerdeverentscheidung vom 17.5.2018 beigelegten Berechnungsgrundlage würde die Berechnungsmethode in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 4.10.2016 zugrunde liegen, wonach für den Bodenanteil eine ImmoESt nach Maßgabe des § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 fällig wäre. Dieser Berechnung würde neben anderen Parametern die Fiktion zugrunde liegen, dass bei einem Kauf im Jahr 2000 keine Buchwertfortführung, sondern eine AfA vom Gebäudewert über den Zeitraum vom Jahr 2000 bis zum Verkauf im Jahr 2014 zu berücksichtigen wäre und der

Gesamtbetrag zu einem fiktiven rechnerischen Buchwert führt. Dieser Rechengvorgang sei aber insoweit problematisch, als eine solche AfA tatsächlich nicht geltend gemacht worden sei. Nachdem das Gebäude zum Betriebsvermögen zuzurechnen und insgesamt steuerhängig sei, sei § 4 EStG 1988 zu beachten. Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, würde nach § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 gelten, dass zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes von Amts wegen eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden könne, wobei die Fehlerberichtigung im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen sei, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Das sei gegenständlich das Veranlagungsjahr 2014. Im Ergebnis würde sich für das Jahr 2014 kein Einkommen bzw. ein negatives Einkommen errechnen, weshalb die Einkommensteuer Null betragen würde. Gemäß § 212a BAO wird die Aussetzung der Einhebung des strittigen, also bislang nicht ausgesetzten Betrages, von € 10.866,96 (entspricht dem aktuellen Rückstand auf dem Abgabekonto) beantragt. Die Beschwerde sei nach der Lage des Falles erfolgsversprechend und eine Gefährdung der Einbringlichkeit würde nicht vorliegen.

Mit dem Vorlagebericht vom 25.9.2018 führte das Finanzamt FA nach Darstellung des bisherigen Verwaltungsgeschehens unter Bezugnahme auf das Vorbringen des Beschwerdeführers ergänzend aus, § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 seit nach § 124b Z. 225 EStG 1988 erst für Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen. Sollte tatsächlich ein Fehler erfolgt sein, wie im Beschwerdeverfahren RV/3100035/2018 behauptet, würde der Fehler im Jahr 1999 liegen. Damit würde der vom Beschwerdeführer angestrebte Abschlag für 2014 nicht greifen, da die gesetzliche Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 nicht anwendbar sei. Außerdem sei das erste nicht verjährte Jahr derzeit nicht das Jahr 2014 (§ 207 Abs. 2 iVm mit § 208 Abs. 1 lit. a und § 209 Abs. 1 BAO). Dadurch würde sich für das Jahr 2014 kein Abschlag im Sinne des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 ergeben. Des Weiteren wurde auf die Ausführung in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Gemäß [§ 212a Abs. 1 BAO](#) ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, 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.

Gemäß [§ 212a Abs. 2 BAO](#) ist die Aussetzung der Einhebung 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.

Gemäß [§ 212a Abs. 3 BAO](#) können Anträge auf Aussetzung der Einhebung 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 Abgabenbetrages zu enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabenbetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

Gemäß [§ 212a Abs. 4 BAO](#) sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge ([§ 264 BAO](#)) sinngemäß anzuwenden.

Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde, enthält der angefochtene Bescheid in seinem Spruch zwei einander widersprechende Aussagen: der Satz „Ihrem Antrag um Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung wird stattgegeben.“ kann nur so verstanden werden, dass eine Aussetzung in der ausdrücklich beantragten Höhe vom € 49.860,00 bewilligt werde. In der Folge wird der ausgesetzte Betrag im Bescheidspruch hingegen mit € 39.262,32 beziffert.

Gemäß [§ 279 Abs. 1 BAO](#) hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des [§ 278 BAO](#) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

“Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs im angefochtenen Bescheid gebildet hat (z.B. VwGH 27.9.2012, [2010/16/0032](#)). Diese Angelegenheit besteht jedenfalls in der mit Anbringen vom 4.12.2017 beantragten Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der Nachforderung an Einkommensteuer für 2014 in Höhe von insgesamt € 49.860,00. In dieser Sache hat das Bundesfinanzgericht zu entscheiden.

Die fehlende Bescheidbegründung steht der Entscheidung in der Sache nicht entgegen (siehe dazu auch VwGH 15.3.1988, [87/14/0073](#)), zumal aufgrund der vorgelegten Akten der entscheidungswesentliche Sachverhalt feststeht und keine Ermittlungen im Sinne des [§ 278 Abs. 1 BAO](#) erforderlich sind.

Der gegenständlichen Nachforderung an Einkommensteuer für 2014 liegen die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19.8.2016 zu AB-Nr. AB getroffenen Feststellungen zugrunde, wonach mit Übergabsvertrag vom 25.1.2000 eine dort näher bezeichnete Liegenschaft mit Stichtag 30.9.1999 an den Beschwerdeführer übertragen worden und im Jahr 2014 von diesem veräußert worden sei. Strittig ist unter anderem, ob der Beschwerdeführer die Liegenschaft entgeltlich erworben oder geschenkt bekommen hat bzw. die Ermittlung des auf das Gebäude entfallenden Veräußerungsgewinns.

Unter Berücksichtigung des in der Beschwerdeschrift vom 4.10.2016 vom Beschwerdeführer ermittelten Veräußerungsgewinnes beim Gebäude beträgt die aus diesen Beschwerdepunkten resultierende Nachforderung an Einkommensteuer € 39.262,32. In diesem Umfang hat das Finanzamt FA mit dem angefochtenen Bescheid dem Antrag auf Aussetzung jedenfalls stattgegeben und auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers eine Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der Einkommensteuer 2014 in diesem Umfang verbucht.

Die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Aussetzung der Einhebung war daher hinsichtlich des strittigen Betrages von € 39.262,32 zu bestätigen, zumal keine Anhaltspunkte bestehen, dass ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen vorliegen würde.

Die darüber hinaus gehende beantragte Aussetzung der Einhebung resultiert aus der Feststellung, dass für Grund und Boden ein anteiliger Veräußerungsgewinn von € 42.788,20 anzusetzen sei (vgl. Tz. 5 des Berichtes zu AB-Nr. AB). Diese Feststellung wurde in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 4.10.2016 ausdrücklich übernommen und es wurde beantragt, dies der Einkunftsermittlung zugrunde zu legen (vgl. Seite 4 des Beschwerdeschriftsatzes vom 4.10.2016).

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, es sei zur Erreichung eines richtigen Totalgewinns eine Fehlerberichtigung im Sinne des [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) vorzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu [§ 212a Abs. 2 lit. a BAO](#) (betreffend Erfolgsaussichten) wiederholt ausgesprochen, dass es nicht Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens ist, die Beschwerdeentscheidung vorwegzunehmen; bei Prüfung der Voraussetzungen für die

Aussetzung der Einhebung sind die Erfolgsaussichten an Hand des Beschwerdevorbringens zu beurteilen (VwGH 26.5.2010, [2007/08/0159](#); VwGH 24.9.2003, [2001/13/0129](#)).

Gemäß [§ 124b Z. 225 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) trat (u.a.) [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) mit 1.1.2013 in Kraft und ist erstmals auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen. Diese Inkrafttretensbestimmung wurde – nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (896 BlgNR 25. GP 8): klarstellend – mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015, [BGBl. I Nr. 163/2015](#), dahingehend geändert, dass [§ 4 Abs. 2](#) und [3](#) und [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#), jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 112/2012](#), mit 1.1.2013 in Kraft treten und erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden sind, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen (vgl. VwGH 27.4.2017, [Ra 2016/15/0026](#)).

Der – nach dem Beschwerdevorbringen – aufgrund der Übertragung zum Stichtag 30.9.1999 erfolgte „Fehler“ wäre bereits vor dem in [§ 124b Z. 225 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 163/2015](#) umschriebenen Zeitpunkt, nämlich im Veranlagungsjahr 1999 zu berücksichtigen. Daher erscheint die Beschwerde in diesem Umfang nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend, da die Bemessungsgrundlage für die auf die Feststellungen betreffend Grund und Boden entfallende Einkommensteuer 2014 im Beschwerdevorbringen als unstrittig dargestellt wurde und eine Fehlerberichtigung aufgrund [§ 124b Z. 225 EStG 1988](#) nach dem Beschwerdevorbringen nicht in Betracht zu kommen scheint. Der seitens des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung geäußerten Rechtsansicht, dass eine Berücksichtigung für Aufwendungen (AfA) nur für Zeiträume vor 2003 ausgeschlossen sei, kann sich das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Abwägung der Erfolgsaussichten nicht anschließen, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen sind (z.B. VwGH 24.9.2020, [Ra 2017/13/0062](#)).

In diesem Umfang kommt demnach eine Aussetzung der Einhebung mangels Erfolgsaussichten im Sinne des [§ 212a Abs. 2 lit. a BAO](#) nicht in Betracht.

Die Einhebung der Einkommensteuer 2014, Fälligkeit 10.10.2016, war daher in Höhe von € 39.262,32 auszusetzen. In diesem Umfang war der angefochtene Bescheid zu bestätigen. Der darüber hinaus auf eine Aussetzung der gesamten Abgabennachforderung hinsichtlich der Einhebung der Einkommensteuer 2014 gerichteten Beschwerde war keine Folge zu geben.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Dies ist vorliegend nicht der Fall, die Entscheidung erfolgte in Übereinstimmung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Auf die zitierte Rechtsprechung wird verwiesen. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 30. März 2021