

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch V, Adresse, über die Beschwerde vom 04.08.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 09.06.2021, Steuernummer 1111, betreffend die Zurückweisung des Antrages vom 16.04.2021 auf Nichtfestsetzung von Aussetzungszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Unter Verweis auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 02.07.2012 an die X.KG Wiederaufnahmebescheide sowie im wieder aufgenommenen Verfahren (neue) Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 und 2009.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf.), einem Gesellschafter der KG, am 18.07.2012 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2008, der eine Nachforderung an Einkommensteuer in der Höhe von 154.986,39 € zur Folge hatte und setzte mit dem Bescheid vom gleichen Tag Anspruchszinsen in der Höhe von 10.629,89 € fest.

Die KG erhob gegen die Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde.

Mit dem Bescheid vom 26.09.2012 setzte das Finanzamt über Antrag des Bf. im Hinblick auf das bei der X.KG gegen die Feststellungsbescheide anhängige Beschwerdeverfahren die Einhebung der Einkommensteuer 2008 und der Anspruchszinsen 2008 mit dem Hinweis aus,

Aussetzungszinsen würden bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen mit gesondertem Bescheid angefordert.

Die Beschwerde der X.KG gegen die Wiederaufnahms- und Feststellungsbescheide wurde mit dem Beschluss des BFG vom 30.10.2019, RV/7103130/2013, mit der Begründung, als unzulässig zurückgewiesen, die Bescheide seien nicht rechtswirksam ergangen.

Daraufhin verfügte das Finanzamt gegenüber dem Bf. mit dem Bescheid vom 08.11.2019 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2008 und der Anspruchszinsen 2008 und setzte für den Aussetzungsbetrag von 165.616,28 € mit dem Bescheid vom gleichen Tag Aussetzungszinsen für den Zeitraum 30.10.2012 bis 08.11.2019 in der Höhe von 19.416,85 € mit der Begründung fest, die Aussetzungszinsen seien für jene Abgaben vorzuschreiben, für die aufgrund eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eingetreten sei.

Mit dem Erkenntnis vom 12.01.2021, RV/7101331/2020, wies das BFG die Beschwerde des Bf. gegen den Bescheid vom 08.11.2019 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen als unbegründet ab.

Einem Antrag auf Nachsicht der Einkommensteuer 2008, der Anspruchszinsen 2008 sowie der Aussetzungszinsen wurde ebenfalls nicht entsprochen (siehe dazu Erkenntnis des BFG vom 12.01.2021, RV/7103716/2020).

Mit dem Bescheid vom 06.04.2021 wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.07.2012 vom Finanzamt aufgehoben (siehe dazu das zuvor ergangene Erkenntnis des BFG vom 31.03.2021, RV/7102451/2020, mit dem der Bescheid über die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 aufgehoben wurde) und nach Erlassung eines neuen Anspruchszinsenbescheides (mit Null) am Abgabenkonto des Bf. die Einkommensteuer 2008 in der Höhe von 154.986,39 € ebenso wie die Anspruchszinsen 2008 in der Höhe von 10.629,89 € gutgeschrieben (Buchungsabfrage Abgabenkonto StNr. 1111).

Im an das Finanzamt gerichteten Schriftsatz vom 16.04.2021 führte die Vertreterin der Bf. wie folgt aus:

„Bezugnehmend auf unser Schreiben vom 4.1.2021 (vgl. Beilage) bzw. 17.12.2019 ersuchen wir Sie nochmals die mit Bescheid vom 08.11.2019 festgesetzten Aussetzungszinsen in Höhe von EUR 19.416,85 als Folge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 205 Abs 6 BAO nicht festzusetzen und stellen daher den Antrag diesen Bescheid ersatzlos aufzuheben und die Aussetzungszinsen in Höhe von EUR 19.416,85 wieder gutzuschreiben. ...“

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 09.06.2021 wies das Finanzamt den Antrag vom 16.04.2021 auf Nichtfestsetzung der Aussetzungszinsen zurück, da § 205 Abs. 6 BAO kein Antragsrecht für Aussetzungszinsen vorsehe.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. durch ihre Vertreterin das Rechtsmittel der Beschwerde und führte aus, die korrekte Rechtsgrundlage für die beantragte Bescheidaufhebung sei § 212a Abs. 8 in Verbindung mit § 295 Abs. 3 BAO. Die Behörde sei verpflichtet, von Amts wegen tätig zu werden; dieser Pflicht komme die Behörde aber grundlos nicht nach und behalte die strittigen Zinsen rechtsgrundlos ein.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 28.09.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, die Bf. wende sich nicht inhaltlich gegen die Zurückweisung, sondern führe selbst aus, dass § 205 Abs. 6 BAO kein Antragsrecht vorsehe. Die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Aussetzungszinsen und einer allfälligen amtswegigen Berichtigungspflicht seien für das gegenständliche Verfahren nicht von Relevanz.

Im Schriftsatz vom 25.11.2021 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Die Behörde habe gemäß § 85a BAO über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. In verfassungskonformer Interpretation sei diese Bestimmung dahingehend auszulegen, dass auch Anträge zu behandeln seien, die in den Abgabenvorschriften nicht ausdrücklich vorgesehen seien. Werde einem solchen Antrag nicht durch Abänderung oder Aufhebung des Bescheides entsprochen, sei der Antrag abzuweisen (Verweis auf VwGH 1138/70).

Der Bf. zog den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung im ergänzenden Schriftsatz vom 21.01.2022 zurück. Es sei nur mehr strittig, ob die Behörde einen Antrag zurückweisen dürfe, wenn er sich nicht ausdrücklich auf eine Norm stütze, die die Wortfolge „auf Antrag der Partei“ enthalte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 212a BAO lautet auszugsweise:

(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.

(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.

§ 295 BAO lautet auszugsweise:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben (idF BGBl I 2020/2).

Im vorliegenden Fall wurde die Bescheidbeschwerde gegen die an die X.KG am 02.07.2012 gerichteten Feststellungsbescheide 2008 und 2009 als unzulässig zurückgewiesen (BFG 30.10.2019, RV/103130/2013), weil die Bescheide nicht rechtswirksam erlassen wurden (sogenannte „Nichtbescheide“). In der Folge wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 von Amts wegen aufgehoben (Bescheid vom 06.04.2021) sowie ein neuer Anspruchszinsenbescheid 2008 (mit Null) erlassen.

Im Schriftsatz vom 16.04.2021 beantragte der Bf., die mit Bescheid vom 08.11.2019 festgesetzten Aussetzungszinsen in Höhe von EUR 19.416,85 als Folge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 nicht festzusetzen.

Dabei stützte sich der Bf. im Antrag auf § 205 Abs. 6 BAO, in der Beschwerde sodann auf § 212a Abs. 8 BAO in Verbindung mit § 295 Abs. 3 BAO.

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid wurde vom Finanzamt damit begründet, § 205 Abs. 6 BAO sehe kein Antragsrecht für Aussetzungszinsen vor.

§ 205 BAO (Anspruchszinsen) behandelt die Verzinsung von Nachforderungen an Einkommen- und Körperschaftsteuer.

§ 205 Abs. 6 BAO lautet:

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen,

a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder

b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat.

Das Antragsrecht gemäß § 205 Abs. 6 BAO betrifft daher Nachforderungs- und nicht Aussetzungszinsen gemäß § 212a BAO.

Bereits aus dem Wortlaut des Vorbringens im Schriftsatz vom 16.04.2021 geht eindeutig hervor, dass der Bf. in der Sache die Aufhebung des Aussetzungszinsenbescheides vom 08.11.2019 in Folge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 begehrt, auch wenn zunächst auf das Antragsrecht im § 205 Abs. 6 BAO hinsichtlich Anspruchszinsen Bezug genommen wurde.

In der Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid wird als Rechtsgrundlage für den Antrag auf Aufhebung statt auf § 205 Abs. 6 BAO nunmehr auf § 212a BAO in Verbindung mit § 295 Abs. 3 BAO verwiesen.

§ 212a Abs. 9 BAO sieht vor, dass im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat. Entscheidend ist, ob sich der strittige Betrag letztlich als rechtmäßig oder rechtswidrig erweist (siehe Ritz, BAO⁶, § 212a, Rz. 34).

Die rückwirkende Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages hat von Amts wegen zu erfolgen. Einer diesbezüglichen Säumnis kann mit Säumnisbeschwerde entgegengetreten werden (siehe nochmals Ritz, BAO⁶, § 212a, Rz. 34).

Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 295 BAO ergibt sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß dieser Bestimmung um eine amtswegige Maßnahme handelt.

Auch vom Bf. wird in der Beschwerde vom 04.08.2021 vorgebracht: „*Richtig ist, dass weder § 212a Abs. 8 BAO noch § 295 Abs. 3 BAO dem Abgabepflichtigen ein Antragsrecht einräumt; vielmehr ist die Behörde dazu verpflichtet, von Amts wegen tätig zu werden*“.

Dennoch vertritt der Bf. die Rechtsansicht, die Bestimmung des § 85a BAO sei in verfassungskonformer Interpretation dahingehend auszulegen, dass auch Anträge inhaltlich behandelt werden müssten, die in den Abgabenvorschriften nicht ausdrücklich vorgesehen seien.

Gemäß § 85a BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

§ 85a BAO spricht nur von der Entscheidungspflicht über Anbringen. Eine inhaltliche Entscheidung über ein Anbringen, das eine amtswegige Pflicht zur Bescheiderlassung (bzw. -aufhebung) zum Inhalt hat, ist daraus nicht ableitbar. Eine verfassungskonforme Interpretation der Bestimmung im Sinne der Rechtsansicht des Bf. ist auch nicht erforderlich, weil der Verletzung amtswegiger Pflichten zur Bescheiderlassung (bzw. -aufhebung) mit dem vom Gesetzgeber in einem solchen Fall vorgesehenen Instrument der Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO entgegengetreten werden kann. Säumnisbeschwerden unterliegen Fristen sowie formalen und inhaltlichen Vorschriften (§§ 284 ff BAO) und können daher nicht in verfassungskonformer Interpretation durch formlose Parteianträge ersetzt werden.

Dem Vorbringen im Schriftsatz vom 21.01.2022, es bestehe ein Bedürfnis auf das Recht auf Antragstellung, z.B. in Fällen, in denen die Pflicht zur Bescheidänderung kurz vor Eintritt der Verjährung stehe, kann nicht gefolgt werden, weil nicht ersichtlich ist, warum zwar durch einen formlosen Antrag, nicht aber durch die Einbringung einer Säumnisbeschwerde der Eintritt der Verjährung verhindert werden könnte. Dass der Behörde daher mit der Unzulässigkeit der (formlosen) Antragstellung im Fall der Verletzung einer amtswegigen Pflicht zur Bescheiderlassung (bzw. -aufhebung) das Recht auf eine willkürliche (Nicht-) Entscheidung eingeräumt wird, ist nicht nachvollziehbar.

In dem vom Bf. ins Spiel gebrachten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.09.1971, 1138/70, traf dieser aufgrund seiner vor der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 bestehenden Zuständigkeit zur Entscheidung wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch eine Verwaltungsbehörde nach Art. 132 B-VG eine meritorische Entscheidung und ersetzte im Hinblick auf § 218 Steiermärkische Landesabgabenordnung, wonach ein Bescheid, der auf einem Mess- (Feststellungs-) oder Zerlegungsbescheid beruht, im Falle der Änderung des

zugrundeliegenden Bescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist, den Grundsteuerbescheid der Gemeinde durch einen neuen Bescheid (Festsetzung der Grundsteuer mit Null), nachdem der Grundsteuermessbescheid zuvor vom Finanzamt aufgehoben worden war.

Zwingende Voraussetzung der meritorischen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes war die Einbringung einer Säumnisbeschwerde.

Seit 31.12.2013 erkennen die Verwaltungsgerichte gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 3 B-VG über Beschwerden wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch eine Verwaltungsbehörde (siehe § 284 Abs. 1 BAO).

Aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis ist nicht ableitbar, dass im Fall der Nichtaufhebung eines Bescheides durch die Abgabenbehörde, die von Amts wegen zu erfolgen hätte, auf Grund eines Antrages gemäß § 85a BAO eine inhaltliche Entscheidung durch die Behörde zu erfolgen hat; im Gegenteil ist daraus abzuleiten, dass der Untätigkeit einer Behörde durch die Einbringung einer Säumnisbeschwerde – nunmehr beim Verwaltungsgericht – entgegen getreten werden kann.

Da somit kein Anspruch auf eine meritorische Erledigung des Antrages vom 16.04.2021 bestand, erfolgte die Zurückweisung des Antrages durch das Finanzamt zu Recht und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen hat der Bf. mit dem Schriftsatz vom 26.01.2022 eine Säumnisbeschwerde betreffend die gemäß § 295 Abs. 3 BAO von Amts wegen vorzunehmende Aufhebung des gegenständlichen Bescheides über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 08.11.2019 eingebracht. Auf die diesbezügliche Erledigung wird verwiesen.

Zur Unzulässigkeit der ordentlichen 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.

Die Entscheidung ergibt sich aus § 284 BAO, wonach die Nichttätigkeit einer Abgabenbehörde mit Säumnisbeschwerde bekämpft werden kann und hängt daher nicht von einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 17. Februar 2022