

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache X, ***Bf2-Adr*** betreffend die Beschwerde vom 05.10.2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 04.09.2023, SN,

1. über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung und
2. über die Festsetzung von Aussetzungszinsen

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde vom 05.10.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 04.09.2023 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde vom 05.10.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 04.09.2023 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen wird teilweise stattgegeben. Die Aussetzungszinsen werden mit 533,25 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Aufgrund der Aktenlage wird festgestellt:

Mit den Bescheiden vom 01.12.2022 setzte das Finanzamt Österreich gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf.) Anspruchszinsen für die Jahre 2016 (4.827,23 €), 2017 (3.736,95 €) und 2018 (12.226,78 €) fest.

Gegen diese Bescheide erhob der Verlassenschaftskurator des Bf. am 02.01.2023 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte, „der Beschwerde gemäß § 212a BAO die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen“.

Mit dem Bescheid vom 13.02.2023 bewilligte das Finanzamt Österreich die Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der Anspruchszinsen 2016 bis 2018 und der ebenfalls mit den Bescheiden vom 01.12.2022 festgesetzten Einkommensteuer für die Jahre 2016 bis 2018 in der Höhe von insgesamt 428.561,96 €.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 04.09.2023 wurden die Beschwerden des Bf. gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2016 bis 2018 als unbegründet abgewiesen und mit dem hier angefochtenen Bescheid vom gleichen Tag der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Anspruchszinsen 2016 bis 2018 verfügt.

Mit dem ebenfalls am 04.09.2023 erlassenen und hier angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt für den Zeitraum 12.01.2023 bis 04.09.2023 Aussetzungszinsen in der Höhe von 645,14 € fest.

Mit der Eingabe vom 05.10.2023 erhob der Masseverwalter im Konkursverfahren der Verlassenschaft das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die am 04.09.2023 erlassenen Bescheide über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung und über die Festsetzung von Aussetzungszinsen wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung gehe unzutreffend davon aus, dass die der Aussetzung zu Grunde liegende Beschwerde bereits erledigt sei. Da der Bf. aber fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht habe, sei die dem Aussetzungsantrag zugrundeliegende Beschwerde nach wie vor unerledigt und die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung unzulässig.

Auch die Festsetzung von Aussetzungszinsen sei verfrüht erfolgt. Der Vorschreibung stehe weiters entgegen, dass das Finanzamt Österreich mit der Beschwerdeverentscheidung vom selben Tag (also vom 04.09.2023) einer früheren Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 28.02.2023 Folge gegeben und den Bescheid aufgehoben habe. Der neuerlichen Festsetzung von Aussetzungszinsen für einen teilweise identen Zeitraum stehe daher der Einwand der entschiedenen Rechtssache entgegen. Die ersatzlose Aufhebung beider Bescheide wurde beantragt.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 28.11.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung als unbegründet ab. Die Pflicht, anlässlich der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen, erlösche nicht, wenn zwischenzeitig ein Vorlageantrag gestellt und ein neuerlicher Aussetzungsantrag eingebracht werde.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom gleichen Tag gab das Finanzamt der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen teilweise statt und setzte die Aussetzungszinsen auf den Betrag in der Höhe von 542,25 € herab.

Wurde eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so ende der Zeitraum für die Zinsberechnung mit der Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung. Da mit dem Bescheid vom 01.12.2022 zwingend der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde, seien die dementsprechenden Aussetzungszinsen auf Grundlage des § 212a Abs. 9 BAO festgesetzt worden.

Zum Vorbringen der entschiedenen Sache führte das Finanzamt aus, mit der Aufhebung des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 28.02.2023 mit der Beschwerde vorentscheidung vom 01.09.2023 sei das Aussetzungsverfahren wieder in den vorigen Stand zurückgetreten. Die Aussetzung der Einhebung habe weiter fortbestanden. Da jedoch für den Zeitraum 12.01.2023 bis 28.02.2023 bereits Aussetzungszinsen in der Höhe von 111,89 € festgesetzt wurden, sei der Beschwerde teilweise Folge zu geben und die Aussetzungszinsen um diesen Betrag zu kürzen.

In den Schriftsätzen vom 20.12.2023 beantragte der Masseverwalter ohne weitere Ausführungen die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde 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 Beschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(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) Beschwerde vorentscheidung (§ 262) oder

b) Erkenntnisses (§ 279) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung

des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerde vorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus. ...

(9) Ab dem Zeitpunkt des Einlangens eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung sind

1. bis zu dessen Ab- oder Zurückweisung oder

2. bei Bewilligung für die Dauer des Zahlungsaufschubes

Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld bis zur Verfügung des Ablaufes (Abs. 5, Abs. 5a) anlässlich der rechtskräftigen Erledigung der Bescheidbeschwerde (Abs. 1) hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Die Abgabenbehörde ist bei Vorliegen eines der Tatbestände des § 212a Abs. 5 BAO zur Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung verpflichtet (VwGH 31.07.2003, 2002/13/0075).

Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde die Aussetzung der Einhebung der Anspruchszinsen 2016, 2017 und 2018 in der Höhe von 4.827,23 €, 3.736,95 € und 12.226,78 € antragsgemäß gemäß § 212a BAO mit dem Bescheid vom 13.02.2023 verfügt.

Da mit der Beschwerdeverentscheidung vom 04.09.2023 die Beschwerden des Bf. vom 02.01.2023 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2016 bis 2018 als unbegründet abgewiesen wurden, war das Finanzamt gemäß § 212a Abs. 5 lit. a BAO verpflichtet, den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen, auch wenn nach Erlassung der Beschwerdeverentscheidungen ein Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Verwaltungsgericht eingebracht wurde.

Wie das Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung richtig ausführt, hat der Abgabepflichtige, wenn der Vorlageantrag innerhalb Monatsfrist eingebracht wird, die Möglichkeit, neuerlich einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben zu stellen. Da im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung die Frist für die Entrichtung der strittigen Abgaben gemäß § 212a Abs. 7 BAO einen Monat nach Verfügung des Ablaufs der Aussetzung endet und mit der Stellung eines neuerlichen Aussetzungsantrages im Vorlageantrag die sofortige Hemmung der Einbringung eintritt (§ 230 Abs. 6 BAO), erwächst dem Abgabepflichtigen durch die Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung nach dem Ergehen der Beschwerdeverentscheidung kein Nachteil (siehe Erkenntnis des VwGH vom 23.09.1997, 97/14/0078, wonach kein Rechtsschutzdefizit im Hinblick auf die Möglichkeit einer neuerlichen Antragstellung im Fall der Einbringung eines Antrages auf Entscheidung im Sinne des § 276 BAO besteht [Anm.: nunmehr Vorlageantrag § 264 BAO]: „*Es liegen auch keine anderen Gründe vor, welche die vom Beschwerdeführer offenbar vertretene Auffassung rechtfertigen könnten, im Falle einer Berufungsvorentscheidung könne der Ablauf der Aussetzung erst dann verfügt werden, wenn die im § 276 BAO genannte Frist für einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz verstrichen ist und kein derartiger Antrag gestellt wurde*“).

Die Ablaufverfügung der Aussetzung der Einhebung mit dem Bescheid vom 04.09.2023 durch das Finanzamt erfolgte daher rechtmäßig.

Aussetzungszinsen stellen ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen (jederzeit durch Entrichtung beendbaren) Zahlungsaufschub dar (VwGH 21.07.1998, 97/14/0131).

Will der Abgabepflichtige Aussetzungszinsen vermeiden oder gering halten, kann er entweder von einer Antragstellung gemäß § 212a Abs. 1 BAO Abstand nehmen oder - wenn ihm über seinen Antrag die Aussetzung bereits bewilligt wurde - den dadurch bewirkten Zahlungsaufschub jederzeit durch die in § 212a Abs. 8 BAO vorgesehene Tilgung beenden (vgl. VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0005 mwH).

Gemäß dem auch für Aussetzungszinsen geltenden § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Dabei knüpft § 212a Abs. 9 BAO die Verpflichtung zur Entrichtung von Aussetzungszinsen bereits an den Zeitpunkt, ab welchem infolge eines Antrages, über den noch nicht entschieden wurde, Einhebungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen, somit an die Antragstellung selbst.

Es ist unstrittig, dass der Bf. Anträge auf Aussetzung der Einhebung der Anspruchszinsen 2016, 2017 und 2018 gestellt hat.

Der Umstand, dass Aussetzungszinsen im Fall der Bewilligung der Aussetzung vor der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung nicht festzusetzen sind, ändert nichts daran, dass der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, bereits mit erfolgter Antragstellung verwirklicht ist, wobei der Aussetzungszinsenanspruch laufend während jener Zeit entsteht, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0005 mwH).

Bei der Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO handelt es sich um einen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ex lege bestehenden Anspruch. Aus einem sinngemäß auf den Gegenstand anzuwendenden Erkenntnis ergibt sich, dass die hier strittige Festsetzung von Aussetzungszinsen gesetzliche Folge der durch Bescheid abgewiesenen Aussetzung der Einhebung von Abgaben ist (VwGH 28.05.2002, 96/14/0157).

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung (der Zahlungsaufschub) endet mit dem Ablauf der Aussetzung. Gemäß § 212a Abs. 9 Z 2 BAO sind für die Dauer des Zahlungsaufschubes Aussetzungszinsen zu entrichten.

Da der Zahlungsaufschub im vorliegenden Fall mit der Ablaufverfügung vom 04.09.2023 geendet hat, war die Vorschreibung der Aussetzungszinsen von der Abgabenbehörde im Sinne des § 212 Abs. 9 lit. a BAO zwingend vorzunehmen; der Abgabenbehörde steht insoweit kein Ermessen zu. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen ist somit gesetzeskonform erfolgt.

Insoweit in der Beschwerde vorgebracht wird, der Festsetzung von Aussetzungszinsen stehe der Einwand der entschiedenen Sache entgegen, weil das Finanzamt einer Beschwerde gegen einen früheren Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen Folge gegeben habe, ist auszuführen:

Mit den Bescheiden vom 01.12.2022 setzte das Finanzamt Österreich gegenüber dem Verlass nach X die Einkommensteuer für die Jahre 2016, 2017 und 2018 fest. Mit den Bescheiden vom gleichen Tag setzte das Finanzamt Österreich Anspruchszinsen für die Jahre 2016 (4.827,23 €), 2017 (3.736,95 €) und 2018 (12.226,78 €) fest.

Mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 24.02.2023 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2018 als unbegründet ab, während es über die Anspruchszinsenbescheide 2016, 2017 und 2018 (vorerst) nicht absprach.

Mit dem Bescheid vom 28.02.2023 verfügte das Finanzamt Österreich dennoch den Ablauf der Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der Anspruchszinsen 2016, 2017 und 2018. Dieser (rechtswidrig erlassene) Bescheid wurde vom Bf. mit Beschwerde angefochten und vom Finanzamt mit der Beschwerdevorentscheidung vom 01.09.2023 aufgehoben (siehe dazu das Erkenntnis des BFG vom 10.07.2024, RV/7103594/2023).

Der in der Folge zu Unrecht erlassene Bescheid vom 28.02.2023 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen in der Höhe von 111,89 € betreffend den Zeitraum 12.01.2023 bis 28.02.2023 wurde vom Finanzamt mit der in Rechtskraft erwachsenen Beschwerdevorentscheidung vom 04.09.2023 ebenfalls aufgehoben.

Ist ein Bescheid rechtskräftig erlassen, steht einer nochmaligen Entscheidung das Prozesshindernis der res iudicata entgegen. Dieser Grundsatz gilt auch im Abgabenverfahren.

Aus dem Verfahrensablauf ergibt sich, dass das Finanzamt nach der Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 28.02.2023 nochmals (teilweise für denselben Zeitraum) für dieselben Abgabenschuldigkeiten einen Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, diesmal über den Zeitraum 12.01.2023 bis 04.09.2023 erlassen hat.

Die Aufhebung des Bescheides vom 28.02.2023 ist im Rahmen einer meritorischen Entscheidung in der Sache selbst und nicht als verfahrensrechtliche Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO erfolgt. Durch eine in Rechtskraft erwachsene meritorische

Aufhebung eines Bescheides liegt eine res iudicata vor, die eine neuerliche Bescheiderlassung in derselben Sache verhindert.

Sache ist dabei jene Angelegenheit, die den Spruch eines Bescheides gebildet hat. Im gegenständlichen Fall betraf der Spruch des aufhebenden Bescheides vom 28.02.2023 die Festsetzung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum 12.01.2023 bis 28.02.2023. Insoweit der hier angefochtene Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen dieselben Abgaben, denselben Zeitraum und den identen Bescheidadressaten betrifft, kann eine Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht noch einmal erfolgen.

Aussetzungszinsen für den Zeitraum 12.01.2023 bis 28.02.2023 in der Höhe von 111,89 € können daher nicht (noch einmal) festgesetzt werden. Der Beschwerde war teilweise stattzugeben und die Aussetzungszinsen in der Höhe von 533,25 € festzusetzen.

Die sachliche Richtigkeit der den Aussetzungszinsen zu Grunde liegenden Abgabenbescheide war im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht zu prüfen.

Auf die Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO wird hingewiesen, wonach im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

Zulässigkeit 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.

Grundlage des Erkenntnisses sind die klare Gesetzeslage sowie die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden dabei nicht aufgeworfen.

Graz, am 15. Juli 2024