



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. vom 22. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 4. Juli 2011 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Mit Bescheiden vom 4.7.2011 verfügte das Finanzamt gegenüber dem Berufungswerber (kurz: Bw.) den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1988 und setzte für den Zeitraum vom 8.4.1994 bis zum 23.2.2009 Aussetzungszinsen in Höhe von 9.274,39 € fest. Ausgeführt wurde, dass die Einkommensteuer 1988 bereits entrichtet worden sei. Der Ablaufverfügung liege die Erledigung der Berufung der R-KG i. L. zugrunde. Aussetzungszinsen seien für jene Abgabenschuldigkeiten vorzuschreiben, für die aufgrund der Aussetzungsbescheide vom 30.3.1994 und 13.11.1996 ein Zahlungsaufschub eingetreten sei.

1.2. Mit weiteren Bescheiden vom 4.7.2011 verfügte das Finanzamt gegenüber dem Bw. den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1989 und 1991 und setzte für den Zeitraum vom 7.8.1996 bis zum 3.2.2009 Aussetzungszinsen in Höhe von 10.591,44 € fest. Ausgeführt wurde, dass die für diese Abgaben bewilligte Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung ablaufe. Die Vorschreibung der Aussetzungszinsen betreffe jene Abgaben, für die aufgrund eines Aussetzungsantrags bzw. einer Aussetzungsbewilligung ein Zahlungsaufschub eingetreten sei.

1.3. Die Berufung gegen den unter Punkt **1.1.** genannten Aussetzungszinsenbescheid wurde wie folgt begründet:

1.) Vorausschicken darf ich, dass es für mich als Pensionisten im 69. Lebensjahr außerordentlich schwierig ist, Sachverhalte zu rekonstruieren, die, wie im gegenständlichen Fall, sich auf eine Steuer beziehen, die vor 22 Jahren erstmals fällig geworden ist. Ich vertrete die Auffassung, dass im Hinblick auf die Länge des Verfahrens an sich schon keine Berechtigung der Finanzverwaltung mehr dazu besteht, Zinsen, noch dazu mit einem vor über 17 (!!!) Jahren beginnenden Zinsenlauf, festzusetzen.

2.) Weiters darf ich vorausschicken, dass ich, als mir nach rund 20 Jahren durch eine mir vom Finanzamt vorgelegte Kontoaufstellung Anfang 2009 bewusst wurde, dass Steuern aus dem Jahr 1988 noch unbeglichen aufscheinen, ohne Prüfung der Sach- und Rechtslage unverzüglich die mir als offen stehend bekannt gegebenen Beträge überwiesen habe. Aus dem angefochtenen Bescheid wird für mich nun erstmals klar, warum diese Steuer noch unberichtigt aufschien. Das Finanzamt hatte offensichtlich, ohne dass diesbezüglich ein Antrag meinerseits vorlag, Teile der EST 1988 ausgesetzt, bis eine von mir nicht eingebrachte Berufung der R-KG ... erledigt war, wofür die Finanzverwaltung offensichtlich 22 Jahre benötigte! Die auf diese Beteiligung entfallende EST 1988 war aber von mir längst bezahlt worden, das Verfahren war diesbezüglich längst erledigt, eine Aussetzung diesbezüglich von mir nicht beantragt.

3.) Meine Berufung begründe ich weiters damit, dass sowohl die Einkommensteuer 1988, als auch das Recht zur Festsetzung von Aussetzungszinsen längst verjährt ist und die Finanzverwaltung keine Berechtigung mehr hat, mir Aussetzungszinsen vorzuschreiben. Im Einzelnen begründe ich meine Berufung wie folgt:

a) Der von mir anhand der trotz Ablauf der Aufbewahrungsfrist rekonstruierte Sachverhalt stellt sich nach den mir vorliegenden Unterlagen wie folgt dar:

Aufgrund der von meinem Steuerberater verfassten Einkommensteuererklärung für 1988, in der u. a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus meiner Beteiligung an der R-KG ... (im folgenden R. genannt) ... von -ATS 469.799,00 und aus der Vermietung meiner Wohnung in W. von -ATS 310. 456, 83 erklärt wurden, wurde mit einem mir nicht mehr vorliegenden, jedenfalls aber vor dem 8.2.1994 erlassenen, Einkommensteuerbescheid die Einkommensteuer 1988 offensichtlich mit ATS 50.864,00 vorgeschrieben und von mir auch bezahlt.

Am 8.2.1994 erließ das Finanzamt einen weiteren Einkommensteuerbescheid mit Fälligkeit der Nachforderung am 15.3.1994, in dem das negative Ergebnis aus der oben genannten Beteiligung an der R. von -ATS 469.799,00 nicht anerkannt und die Einkommensteuer mit ATS 332.782 ,00 festgesetzt wurde. Mein Steuerberater beantragte am 28.2.1994 die Aussetzung der Einkommensteuernachzahlung von ATS 297.438 (für die Jahre 1987, 1989 und 1990), die mit Bescheid vom 30.3.1994 hinsichtlich eines vom Finanzamt richtig berechneten Betrages von ATS 281.918,00 für das Jahr 1988 auch bewilligt wurde. Mit Bescheid vom 7.8.1995 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1988 gemäß § 303 (4) BAO nach einer Betriebsprüfung wieder aufgenommen und die Einkommensteuer 1988 mit gesondertem Bescheid vom 7.8.1995, wiederum unter Nichtanerkennung der Verlustbeteiligung aus der R., mit ATS 565.998,00 festgesetzt, weil nun auch der Verlust aus dem Erwerb der Wohnung W. nicht mehr anerkannt wurde. Gegen diesen Bescheid hat mein Steuerberater fristgerecht am 31.8.1995 berufen und gleichzeitig Aussetzungsantrag "bis einen Monat nach rechtskräftigem Abschluss der Berufungsverfahren" gestellt. Dieser Aussetzungsantrag ist insofern für das gegenständliche Verfahren nicht unbedeutend, weil ausdrücklich hinsichtlich eines Betrages von ATS 204.288,00 aus EST 1988 die Aussetzung beantragt wurde. Dem Aussetzungsantrag war eine von meinem Steuerberater verfasste Aufstellung beigelegt, aus der sich klar und eindeutig ergibt, dass sich der Aussetzungsantrag 1988 ausdrücklich nur auf die Steuer aus der Beteiligung W. bezieht, wobei ausdrücklich nicht beantragt wurde, auch Beträge aus der

Beteiligung R. auszusetzen. Die vorerwähnten ATS 204.288,00 resultieren aus einer fiktiven Berechnung der EST Belastung durch meinen Steuerberater und beziehen sich ausdrücklich nicht auf die Beteiligung an der R..

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.11.1995 wurde der Berufung in der Sache keine Folge gegeben, wobei diese Berufungsvorentscheidung sich mit der Frage der Verlustbeteiligung an der R. überhaupt nicht mehr beschäftigte, sondern lediglich die Verluste aus Vermietung und Verpachtung als Eigentümer einer Wohneinheit im Haus ... in W. zur Begründung der Abweisung genannt hat (in einem späteren Verfahren wurden diese Verluste dann ja von der Finanzverwaltung anerkannt). Mit "Aussetzungsbescheid" vom 13.11.1995 wurde auch der Aussetzungsantrag zur Gänze abgewiesen, wogegen mein Steuerberater berufen hat und wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996, die nicht mehr bekämpft wurde, die Einkommensteuer 1988 im Betrag von ATS 155.229,00 "bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf" ausgesetzt. Bei dem ausgesetzten Betrag handelt es sich um genau 50% der auf die Anschaffung der Wohnung in W. steuerlich im Jahr 1988 geltend gemachten negativen Einkünfte. Dieser Betrag entspricht EURO 11.280,93, das ist genau jener Betrag, aus dem im angefochtenen Bescheid seit 20.11.1996 Zinsen vorgeschrieben werden.

Warum seit 8.04.1994 zusätzliche EURO 6.699,13, das wären ATS 92.182,04 zu verzinsen sind, ist mir völlig unklar geblieben.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 31.8.1995 wurde mit Berufungsentscheidung vom 3.2.1998 Folge gegeben und wurde dann 1998 die Einkommensteuer 1988 vorläufig mit ATS 376.262,00 festgesetzt. Im Berufungsverfahren war ausdrücklich für das Jahr 1988 nur mehr die Frage, ob hinsichtlich der Wohnung in W. Liebhaberei vorliegt, strittig; diese wurde in der Berufungsentscheidung zu meinen Gunsten entschieden und demgemäß die Einkommensteuer 1988 um ATS 189.736,00 = EURO 13.788,65, reduziert.

Die Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998 blieb unbekämpft, es wurde auch kein weiterer Aussetzungsantrag gestellt, es wäre auch kein Grund dafür vorgelegen. Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Beteiligung an der R. hatte ich schon seit Jahren akzeptiert, andere Beteiligungen waren nicht offen.

Wie mir erst im Jahr 2009 bewusst wurde, hat es die Finanzverwaltung aber verabsäumt, den Ablauf der Aussetzung anlässlich der Erledigung meiner Berufung gegen die Festsetzung der Abgabe zu verfügen, wobei mir heute nicht mehr klar ist, wieso überhaupt noch ausgesetzte Beträge aufschienen. Ausgesetzt waren antragsgemäß zuletzt, wie oben schlüssig ausgeführt, noch ATS 155.299,00 = EURO 11.280,93 = der seit 20.11.1996 zu verzinsende Betrag; dieser Betrag entspricht weniger als jenem Betrag, um den die EST im Berufswege reduziert wurde. Das Datum 20.11.1996 ist für mich nicht nachvollziehbar.

Gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz steht hinsichtlich dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf der Aussetzung nach Berufungserledigung der Abgabenbehörde kein Ermessen zu, sie hat den Ablauf der Aussetzung nach Entscheidung über eine Berufung jedenfalls zu verfügen (vgl. z. B. VwGH 11.9.1997, 96/15/0173). Das ist im vorliegenden Fall offensichtlich nicht geschehen.

Weitere Erledigungen der Finanzverwaltung betreffend Einkommensteuer 1988 sind nach der Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998, also durch mehr als 13 Jahre, nicht erfolgt. Gemäß den Daten meines Steuerkontos kam es erst im Februar 2009 zur weiteren Veranlassungen, als mir, wie eingangs erwähnt, im Zuge einer "Generalbereinigung" meines Steuerkontos dieser angeblich bestehende Rückstand mitgeteilt wurde.

b) Rechtlich ergibt sich aus diesem Sachverhalt, dass die Festsetzung der Aussetzungszinsen für die Einkommensteuer 1988 aus folgenden Erwägungen zu Unrecht erfolgt ist:

aa) Mit dem letztgültigen Einkommensteuerbescheid vom 3. 2.1998 wurde die Einkommenssteuer vorläufig vorgeschrieben, ohne dass aus dieser Berufungsentscheidung hervorgeht, welche Gründe für die vorläufige Festsetzung maßgeblich waren. Solche Gründe lagen auch tatsächlich nicht vor, weil im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Bescheides für die Finanzverwaltung keinerlei Anlass bestand, einen Vorbehalt hinsichtlich des Umfangs der Abgabepflicht zu machen.

Die Stattgebung der Berufung erfolgte auf der Basis einer sorgfältig durchgeführten Betriebsprüfung, die Frage der Verlustbeteiligung an der R. war von der Finanzverwaltung bereits im Sinne der Finanzverwaltung entschieden und zwar durch die Berufungsentscheidung endgültig rechtskräftig entschieden. Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörden die Abgabe nur dann vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. In der Begründung eines vorläufigen Bescheides hat die Abgabenbehörde insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (Ritz, BA0³, § 200 Tz 9 mwN). Das ist im vorliegenden Fall nicht geschehen. Der zuletzt im gegenständlichen Verfahren ergangene Bescheid vom 3.2.1998 lässt in keiner Weise erkennen, von welcher Unsicherheit das Finanzamt Kufstein Schwaz bei der Erlassung seiner Entscheidung ausgegangen ist.

Weil zur Beurteilung des Beginnes des Fristenlaufes die Feststellung notwendig ist, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen ist (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054), richtet sich der Beginn der Verjährung nach den allgemeinen Regeln der BAO. Die Verjährung tritt bei vorläufigen Bescheiden nur dann später ein, wenn eine tatsächlich bestehende Unsicherheit vorliegt, die beseitigt werden kann.

Im vorliegenden Fall ist es völlig unmöglich festzustellen, welche Unsicherheit bestanden haben soll und wann diese weggefallen sein soll. Der Hinweis der Erstbehörde im nunmehr angefochtenen Bescheid, dem Ablauf der Aussetzung der Einhebung liege die Berufungserledigung der R. für die Jahre 1987-1997 zu Grunde ist für mich als Berufungswerber in keiner Weise nachvollziehbar, es kann doch nicht sein, dass die Finanzverwaltung 22 Jahre gebraucht hat, um eine Berufung für eine 1989 fällig gewordene Steuer zu erledigen. Tatsache ist, dass ich als Berufungswerber über Informationen verfüge, wonach bereits am 20.10.1999 die Berufung der I-Gruppe hinsichtlich der W-KG abgewiesen wurde, sodass, zumal die Finanzverwaltung im Verfahren R. darauf hingewiesen hat, dass dieser Fall gleich liegt als der der W-KG, hier eine ganz offensichtliche Ungereimtheit vorliegt, die sich aber auf die Verjährungsfrage im gegenständlichen Fall nicht auswirkt.

Abgesehen davon, dass also formell gesehen das mich betreffende Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 1988 noch nicht einmal heute endgültig abgeschlossen ist, weil der vorläufige Bescheid nicht für endgültig erklärt wurde (was freilich nicht mehr möglich ist, weil Verjährung eingetreten ist), ist die Einkommensteuer 1988 verjährt. Die absolute Verjährung wirkt auch für vorläufige Bescheide. Wenn das Finanzamt bei dem vorläufigen Bescheid nicht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist einen endgültigen Bescheid erlässt, ist Verjährung eingetreten. In diesem Fall kann sich das Finanzamt nicht auf § 208 Abs. 1 BAO stützen.

Der angefochtene Bescheid wird also schon deshalb aufzuheben sein, weil die Abgabe, nämlich die Einkommensteuer 1988, auf die sich der angefochtene Bescheid stützt, verjährt ist.

bb) Es ist aber auch der Anspruch selbst auf Festsetzung von Aussetzungszinsen verjährt.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO hatte das Finanzamt Kufstein – Schwaz als Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich der Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998 die Amtspflicht, den Ablauf der mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996 bewilligten Aussetzung zu verfügen. Hier gab es für das Finanzamt keinerlei Spielraum, es handelt sich dabei um keine Ermessensentscheidung, sondern um eine absolute Pflicht der Abgabenbehörden erster Instanz.

Warum das Finanzamt diesem Gesetzesbefehl nicht entsprochen hat, ist für mich nicht nachvollziehbar. Ich habe jedenfalls stets die mir vom Finanzamt vorgeschriebenen Beträge, sofern nicht Aussetzung beantragt wurde, bezahlt. Geht man davon aus, dass im gegenständlichen Fall die Finanzverwaltung selbst dem § 212a Abs. 5 BAO nicht entsprochen hat, so könnte sie, wenn die zu Grunde liegende Steuer nicht bereits verjährt wäre, nur Aussetzungszinsen vom 8.4.1994 bis zum 3. 2.1998, dem Datum der Berufungsvorentscheidung, die die Pflicht zur bescheidmäßigen Feststellung des Ablaufes der Aussetzung und zur Vorschreibung allfälliger Aussetzungszinsen ausgelöst hat, vorschreiben.

Nach ständiger Rechtsprechung entsteht der Aussetzungszinsenanspruch aber nicht erst mit dem Tag der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung seiner Einhebung, sondern laufend während jener Zeit, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (VwGH 23.6.1994, 92/17/0166). Die Berufungsentscheidung hinsichtlich der Einkommensteuer 1988 erging am 3. 2.1998, der angefochtene Bescheid, datiert vom 4.7.2011, wurde somit sowohl außerhalb der fünfjährigen als auch außerhalb der absoluten zehnjährigen Verjährungsfrist erlassen.

Das bedeutet, dass auch die gesamten vorgeschriebenen Aussetzungszinsen verjährt sind.

cc) Schließlich ergibt sich aus den vorliegenden Bescheiden des Finanzamtes folgendes: Ein Betrag von EURO 6.699,13, das waren damals ATS 92.182,04, mit Fälligkeit am 8.4.1994 wurde niemals ausgesetzt. Mir liegt jedenfalls kein entsprechender Bescheid vor. Die Abgabenschuld laut Bescheid vom 8.2.1994 betrug ATS 332.782,00; hinsichtlich des offenen Betrages von ATS 281.918,00 wurde mit Bescheid vom 30.3.1994 die Aussetzung bewilligt. Der Einkommensteuerbescheid vom 8.2.1994, gegen den offensichtlich nicht berufen worden war, wurde durch die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid vom 7.8.1995 außer Kraft gesetzt. Damit war aber auch die bis dahin gewährte Aussetzung erledigt.

Gegen den Bescheid vom 7.8.1995 wurde am 31.8.1995 berufen, ein Aussetzungsantrag nur hinsichtlich eines Betrages von ATS 204.288,00, nicht jedoch auf eine zu erwartende Berufungsentscheidung in Sachen R. gestützt, gestellt. Das wäre auch gar nicht möglich gewesen, weil die Berufung vom 31.8.1995 sich ausdrücklich nur "gegen die Bewertung der Einkünfte aus Vermietung als Liebhaberei" richtete. Der Aussetzungsantrag wurde zunächst abgewiesen, ihm aber in der Folge hinsichtlich des Betrages von ATS 155.229,00 = EURO 11.280,93 – das ist die zu erwartende EST-Belastung aus der Wohnung W. – stattgegeben... Der Berufung hinsichtlich des letzteren Betrages wurde mit Bescheid vom 3.2.1998 stattgegeben, sodass damit auch diese Aussetzung erledigt ist. Dass diese Sachverhalte durch das Finanzamt allenfalls nicht nachvollzogen wurden und das Finanzamt allenfalls entgegen der Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO keine entsprechenden Bescheide erlassen hat, kann nicht zu meinen Lasten als Steuerpflichtiger gehen. Eine Aussetzung im Hinblick auf eine allfällige Berufungserledigung der R. ist jedenfalls nicht nachvollziehbar. Der Buchungsmitteilung Nr. 2/1 vom 3.2.1998 des Finanzamtes ist jedenfalls unter Einbeziehung der EST 1988 nach Berufungserledigung ein Rückstand von ATS 158.750,00 zu entnehmen, welcher Betrag von mir am 11.2.1998 (siehe Buchungsmitteilung Nr. 3 vom 20.2.1998) am 11.2.1998 tatsächlich bezahlt wurde. Offensichtlich war also auch der mir Anfang 2009 mit insgesamt EURO 17.980,06 bekannt gegebene Betrag an EST 1988 nicht mehr offen, was mir anlässlich der Zahlung aber nicht bekannt war.

Auch aus diesen Gründen wäre der Berufung jedenfalls Folge zu geben..."

1.4. Die Begründung der Berufung gegen den unter Punkt **1.2.** genannten Aussetzungszinsenbescheid lautet wie folgt:

1.) Dem angefochtenen Bescheid ist nicht zu entnehmen, auf welche Berufungserledigung sich der Ablauf der Einhebung stützt. Es kann von mir nur vermutet werden, weil zur gleichen Zeit ein Bescheid hinsichtlich der EST 1988 ergangen ist, der sich auf eine Berufungserledigung hinsichtlich der R-KG (im Folgenden R. genannt) stützt, dass auch hier ein Zusammenhang besteht. Die letzten mich betreffende Berufungserledigungen hinsichtlich der EST 1989

und 1991 stammen aus dem Jahr 1998. In meinen Ausführungen gehe ich daher von der Vermutung aus, dass auch hinsichtlich des mit dieser Berufung angefochtenen Bescheides ein Zusammenhang mit der R. besteht.

2.) Vorausschicken darf ich zunächst, dass es für mich als Pensionisten im 69. Lebensjahr außerordentlich schwierig ist, Sachverhalte zu rekonstruieren, die, wie im gegenständlichen Fall, sich auf Steuern beziehen, die vor 21 bzw. 19 Jahren erstmals fällig geworden sind. Ich vertrete die Auffassung, dass im Hinblick auf die Länge des Verfahrens an sich schon keine Berechtigung der Finanzverwaltung mehr dazu besteht, Zinsen, noch dazu mit einem vor 15 (!!!) Jahren beginnenden Zinsenlauf, festzusetzen.

2.) Weiters darf ich vorausschicken, dass ich, als mir nach rund 20 Jahren durch eine mir vom Finanzamt vorgelegte Kontoaufstellung Anfang 2009 bewusst wurde, dass Steuern aus den Jahren 1989 und 1991 noch unbeglichen aufscheinen, ohne Prüfung der Sach- und Rechtslage unverzüglich die mir als offen stehend bekannt gegebenen Beträge überwiesen habe. Aus dem angefochtenen Bescheid wird nun für mich klar, warum diese Steuern noch unbeglichen aufschienen. Das Finanzamt hatte offensichtlich, ohne dass ein Antrag meinerseits vorlag, Teile der EST 1989 und 1991 ausgesetzt, bis eine von mir nicht eingebrachte Berufung der R-KG i. L. erledigt war, wofür die Finanzverwaltung offensichtlich 22 Jahre benötigte! Was die auf diese Beteiligung entfallende EST 1989 und 1991 anlangt, so war ich bis zur Glattstellung meines Steuerkontos im Jahre 2009 der Meinung, dass ich diese Steuern längst bezahlt hatte und dass das Verfahren diesbezüglich längst erledigt war, zumal eine Aussetzung hinsichtlich der auf meine Beteiligung an der R. entfallenden Einkommensteuern für das Jahr 1989 von meinem Steuerberater rechtswirksam überhaupt nicht und für das Jahr 1991 nur hinsichtlich eines Betrages von ATS 3.000,00 beantragt worden war, was sich eindeutig aus dem Beiblatt des Aussetzungsantrages vom 31.8.1995 ergibt.

3.) Meine Berufung begründe ich weiters damit, dass sowohl die Einkommensteuer 1989 und 1991, als auch das Recht zur Festsetzung von Aussetzungszinsen längst verjährt ist und die Finanzverwaltung keine Berechtigung mehr hat, mir Aussetzungszinsen vorzuschreiben. Im Einzelnen begründe ich meine Berufung wie folgt:

a) Der von mir anhand der trotz Ablauf der Aufbewahrungsfrist rekonstruierte Sachverhalt stellt sich nach den mir vorliegenden Unterlagen wie folgt dar:

Zum Jahr 1989:

Aufgrund der von meinem Steuerberater verfassten Einkommensteuererklärung für 1989, in der u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus meiner Beteiligung an der R-KG ... (im folgenden R. genannt) ... von ATS 0,00 (!!!) und aus der Vermietung meiner Wohnung in W. von -ATS 33.109,00 erklärt wurden, wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 8.7.1991 die Einkommensteuer 1989 mit ATS 669.266,00 vorgeschrieben und von mir auch bezahlt. Am 29.5.1991 erließ das Finanzamt einen weiteren Einkommensteuerbescheid, der keinerlei Bezugnahme auf die Beteiligung an der R. bzw. andere Beteiligungen enthielt und setzte die EST 1989 neu mit ATS 807.908,00 fest. Am 8.7.1991 erging ein weiterer EST-Bescheid 1989 mit einer Abgabenschuld von ATS 669.266,00. Ein am 8.7.1991 eingebrachter Antrag auf Aussetzung wurde abgewiesen, am 26.7.1991 jedoch ein weiterer EST-Bescheid 1989 erlassen, in dem die Abgabenschuld mit ATS 751.112,00 ausgewiesen wurde. Einen weiteren EST-Bescheid 1989 erhielt ich datiert vom 3.2.1994 mit einer Abgabenschuld von ATS 731.186,00. Mein Steuerberater beantragte am 28.2.1994 die Aussetzung der Einkommensteuernachzahlung von ATS 297.438 (für die Jahre 1987, 1989 und 1990), die mit Bescheid vom 30.3.1994 hinsichtlich eines vom Finanzamt richtig berechneten Betrages von ATS 281.918,00 für das Jahr 1988 auch bewilligt wurde. Die beantragte Aussetzung für das Jahr 1989 wurde nicht bewilligt. Mit Bescheid vom 7.8.1995 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 gemäß § 303 (4) BAO nach einer Betriebsprüfung wieder aufgenommen und die Einkommensteuer 1989 mit gesondertem Bescheid vom 7.8.1995 mit einer Abgabenschuld von ATS 1.296.398,00 festgesetzt, wobei die Betriebsprüfung keinerlei Änderung hinsichtlich der Verlustbeteiligung aus der R. ergeben hatte. Gegen diesen Bescheid hat mein Steuerberater fristgerecht am 31.8.1995 berufen und gleichzeitig Aussetzungsantrag "bis einen Monat nach rechtskräftigem Abschluss der Berufungsverfahren" gestellt. Dieser Aussetzungsantrag ist in-

sofern für das gegenständliche Verfahren nicht unbedeutend, weil ausdrücklich hinsichtlich eines Betrages von ATS 561.453,00 aus EST 1989 die Aussetzung beantragt wurde, wobei nicht beantragt wurde, auch Beträge aus der Beteiligung R. auszusetzen. Die vorerwähnten ATS 561.453,00 resultieren aus einer fiktiven Berechnung der EST-Belastung durch meinen Steuerberater aus den geltend gemachten Verlusten aus der Wohnung W., S. und A. und beziehen sich ausdrücklich nicht auf die Beteiligung an der R. .

Mit "Aussetzungsbescheid" vom 13.11.1995 wurde auch der Aussetzungsantrag hinsichtlich der EST 1989 zur Gänze abgewiesen, wogegen mein Steuerberater berufen hat und wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996, die nicht mehr bekämpft wurde, die Einkommensteuer 1989 im Betrag von ATS 556.555,00 "bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf" ausgesetzt. Der ausgesetzte Betrag bezieht sich auf keinerlei Steuern, die mit der Beteiligung an der R. etwas zu tun haben, sondern auf die oben genannten Beteiligungen, wobei mein Steuerberater dem Finanzamt eine detaillierte Berechnung vorgelegt hatte, aus der sich ergab, dass die Aussetzung für Steuern beantragt wurde, die auf die Beteiligungen W., S. und A. entfielen.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 31.8.1995 wurde mit Berufungsentscheidung vom 3.2.1998 Folge gegeben und wurde dann 1998 die Einkommensteuer 1989 vorläufig mit einer Abgabenschuld von ATS 1.279.862,00 neu festgesetzt. Dieses Berufungsergebnis für das Jahr 1989 ergab sich aus der Lösung der Frage, ob hinsichtlich der Wohnung in W. Liebhaberei vorliegt; diese wurde in der Berufungsentscheidung zu meinen Gunsten entschieden und demgemäß die Einkommensteuer 1989 ebenfalls reduziert.

Die Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998 blieb unbekämpft, es wurde auch kein weiterer Aussetzungsantrag gestellt, es wäre auch kein Grund dafür vorgelegen.

In der Folge wurde der Einkommensteuerbescheid 1989 mit Bescheid vom 26.7.2001 auf eine Abgabenschuld von ATS 1.124.950,00 und mit Bescheid vom 5.6.2003 auf ATS 987.018,00 reduziert, die Festsetzung der EST 1989 erfolgte jeweils vorläufig, ohne dass hierfür Gründe angegeben worden wären. Mit der Beteiligung an der R. hatte das jedenfalls nichts zu tun, ich habe gegen die Bescheide auch nichts unternommen, zumal ich der Meinung war, meine Steuern ordnungsgemäß entrichtet zu haben.

Wie mir erst im Jahr 2009 bewusst wurde, hat es die Finanzverwaltung aber verabsäumt, den Ablauf der Aussetzung anlässlich der Erledigung meiner Berufung gegen die Festsetzung der Abgabe mit Bescheid vom 3.2.1998 zu verfügen, wobei mir heute nicht mehr klar ist, wieso überhaupt noch ausgesetzte Beträge aufschienen.

Gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz steht hinsichtlich dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf der Aussetzung nach Berufungserledigung der Abgabenbehörde kein Ermessen zu, sie hat den Ablauf der Aussetzung nach Entscheidung über eine Berufung jedenfalls zu verfügen (vgl. z. B. VwGH 11. 9.1997, 96/15/0173). Das ist im vorliegenden Fall offensichtlich nicht geschehen.

Weitere Erledigungen der Finanzverwaltung betreffend Einkommensteuer 1989 sind nach der Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998, also durch mehr als 13 Jahre, mit Ausnahme der erwähnten Reduzierung der EST 1989, nicht erfolgt. Gemäß den Daten meines Steuerkontos kam es erst im Februar 2009 zur weiteren Veranlassungen, als mir, wie eingangs erwähnt, im Zuge einer "Generalbereinigung" meines Steuerkontos dieser angeblich bestehende Rückstand mitgeteilt wurde.

Zum Jahr 1991:

Aufgrund der von meinem Steuerberater verfassten Einkommensteuererklärung für 1991, in der u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus meiner Beteiligung an der R. von ATS 6.000,00 und aus der Vermietung meiner Wohnung in W. von -ATS 100.765,00 erklärt wurden, wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 19.7.1993 die Einkommensteuer 1991 mit ATS 343.667,82 vorgeschrieben und von mir auch bezahlt. Am 21.12.1993 erging ein weiterer Bescheid mit einem Betrag von ATS 340.866,59 (berichtigter Bescheid). Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens 1995 wurde von mir die Streichung der Verlustbeteiligung R. durch die Finanzverwaltung (Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) im Betrag von ATS 6.000,00 ausdrücklich anerkannt es erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens und es

erging der Bescheid vom 31.8.1995, in dem u. a. diesem Anerkenntnis Rechnung getragen wurde. Dieser Bescheid wurde von meinem Steuerberater bekämpft, am 23.2.1996 erging ein geänderter Bescheid und am 402.1998 die Berufungsentscheidung, mit der die Einkommenssteuer 1991 vorläufig mit einer Abgabenschuld von ATS 834.050,00 festgesetzt wurde. Weitere vorläufige Bescheide – ein Endgültiger liegt bis heute nicht vor – ergingen mit wesentlichen Reduktionen der EST-Schuld am 7.6.2000 und zuletzt am 25.9.2003.

Im Zuge des Berufungsverfahrens zufolge Berufung vom 31.8.1995 wurde von meinem Steuerberater am 31.8.1995 ein Aussetzungsantrag gestellt, es wurde die Aussetzung von ATS 557.656,00 an EST aus 1991 unter Vorlage einer detaillierten Berechnung beantragt, in der aus der Beteiligung Realwert ein Betrag von ATS 6.000,00 als negatives Einkommen mit einer zu erwartenden EST-Belastung von ATS 3.000,00 ausgewiesen wurde. Der Aussetzungsantrag wurde zunächst abgewiesen, im Zuge einer Berufung wurde ihm dann mit Bescheid vom 13.11.1996 im Betrag von ATS 462.333,00 Folge gegeben. Von diesem Betrag entfielen ATS 3.000,00 auf die Beteiligung R.. Auch hier wurde nach Erledigung des Berufungsverfahrens mit Bescheid vom 4.2.1998 offensichtlich übersehen, die Aussetzung, wie dies im Gesetz vorgesehen ist, zu widerrufen, ich war jedenfalls bis zum Jahr 2009 der Meinung, die Steuern ordnungsgemäß bezahlt zu haben, von einer Aussetzung war mir nichts bekannt. Jedenfalls hatte die Aussetzung mit der Beteiligung an der R. nur hinsichtlich eines Betrages von ATS 3.000,00 etwas zu tun.

b.) Rechtlich ergibt sich aus diesem Sachverhalt, dass Festsetzung der Aussetzungszinsen für die Einkommensteuer 1989 und 1991 aus folgenden Erwägungen zu Unrecht erfolgt ist:

aa) Mit den letztgültigen vorläufigen Einkommensteuerbescheiden vom 3.2.1998 und den weiteren Bescheiden vom 6.5.2003 und 25.9.2003 für 1991 wurde die Einkommensteuer vorläufig vorgeschrieben, ohne dass aus diesen Entscheidungen hervorgeht, welche Gründe für die vorläufige Festsetzung maßgeblich waren. Solche Gründe lagen auch tatsächlich nicht vor, weil im Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide für die Finanzverwaltung keinerlei Anlass bestand, einen Vorbehalt hinsichtlich des Umfangs der Abgabepflicht zu machen. Die Stattgebung der Berufung erfolgte auf der Basis einer sorgfältig durchgeführten Betriebsprüfung, die Frage der Verlustbeteiligung an der R. (für 1989 mit einem Ergebnis 0 und 1991 mit einem Ergebnis von geltend gemacht -ATS 6.000,00, vom Finanzamt anerkannt 0) war von der Finanzverwaltung bereits im Sinne der Finanzverwaltung entschieden und zwar durch die Berufungsentscheidung endgültig rechtskräftig entschieden.

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörden die Abgabe nur dann vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. In der Begründung eines vorläufigen Bescheides hat die Abgabenbehörde insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (Ritz, BA0³, § 200 Tz 9 mwN). Das ist im vorliegenden Fall nicht geschehen. Die zuletzt im gegenständlichen Verfahren ergangenen Bescheide lassen in keiner Weise erkennen, von welcher Unsicherheit das Finanzamt Kufstein Schwaz bei der Erlassung seiner Entscheidung ausgegangen ist.

Wie mir erst im Jahr 2009 bewusst wurde, hat es die Finanzverwaltung offensichtlich verabsäumt, den Ablauf der Aussetzung anlässlich der Erledigung meiner Berufung gegen die Festsetzung der Abgabe mit Bescheid vom 3.2.1998 zu verfügen, wobei mir heute nicht mehr klar ist, wieso überhaupt noch ausgesetzte Beträge aufschienen.

Eines aber ist jedenfalls klar: Auf die Beteiligung R. entfielen vom ausgesetzten Betrag für 1989 ATS 0,00 und für 1991 ATS 3.000,00; eine Zinsberechnung, die von einem höheren Betrag ausgeht, wäre in jedem Fall unberechtigt, selbst wenn keine Verjährung vorliegen würde.

Gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz steht hinsichtlich dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf der Aussetzung nach Berufungserledigung der Abgabenbehörde kein Ermessen zu, sie hat den Ablauf der Aussetzung nach Entscheidung über eine Berufung jedenfalls zu verfügen (vgl.

z. B. VwGH 11.9.1997, 96/15/0173). Das ist im vorliegenden Fall offensichtlich nicht geschehen.

Weil zur Beurteilung des Beginnes des Fristenlaufes die Feststellung notwendig ist, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen ist (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054), richtet sich der Beginn der Verjährung nach den allgemeinen Regeln der BAO. Die Verjährung tritt bei vorläufigen Bescheiden nur dann später ein, wenn eine tatsächlich bestehende Unsicherheit vorliegt, die beseitigt werden kann.

Im vorliegenden Fall ist es völlig unmöglich festzustellen, welche Unsicherheit bestanden haben soll und wann diese weggefallen sein soll. Der Hinweis der Erstbehörde im angefochtenen Bescheid, dem Ablauf der Aussetzung der Einhebung liege die Berufungserledigung zu Grunde, ist für mich als Berufungswerber in keiner Weise nachvollziehbar. Die letzte mich betreffende Berufungserledigung stammt aus dem Jahr 1998, es kann doch nicht sein, dass die Finanzverwaltung 13 Jahre gebraucht hat, um den Ablauf der Aussetzung zu verfügen.

Abgesehen davon, dass also – formell gesehen – das mich betreffende Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 1989 und 1991 noch nicht einmal heute endgültig abgeschlossen ist, weil der vorläufige Bescheid nicht für endgültig erklärt wurde (was freilich nicht mehr möglich ist, weil Verjährung eingetreten ist), ist die Einkommensteuer 1989 und 1991 verjährt.

Die absolute Verjährung wirkt auch für vorläufige Bescheide. Wenn das Finanzamt bei dem vorläufigen Bescheid nicht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist einen endgültigen Bescheid erlässt, ist Verjährung eingetreten. In diesem Fall kann sich das Finanzamt nicht auf § 208 Abs. 1 BAO stützen.

Der angefochtene Bescheid wird also schon deshalb aufzuheben sein, weil die Abgabe, nämlich die Einkommensteuer 1989 und 1991, auf die sich der angefochtene Bescheid stützt, verjährt ist.

bb) Es ist aber auch der Anspruch selbst auf Festsetzung von Aussetzungszinsen verjährt.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO hatte das Finanzamt Kufstein–Schwaz als Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich der Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998 die Amtspflicht, den Ablauf der mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996 bewilligten Aussetzung zu verfügen. Hier gab es für das Finanzamt keinerlei Spielraum, es handelt sich dabei um keine Ermessensentscheidung, sondern um eine absolute Pflicht der Abgabenbehörden erster Instanz. Warum das Finanzamt diesem Gesetzesbefehl nicht entsprochen hat, ist für mich nicht nachvollziehbar. Ich habe jedenfalls stets die mir vom Finanzamt vorgeschriebenen Beträge, sofern nicht Aussetzung beantragt wurde, bezahlt. Geht man davon aus, dass im gegenständlichen Fall die Finanzverwaltung selbst dem § 212a Abs. 5 BAO nicht entsprochen hat, so könnte sie, wenn die zu Grunde liegende Steuer nicht bereits verjährt wäre, nur Aussetzungszinsen vom 7.8.1996 bis zum 3.2.1998, dem Datum der Berufungsvorentscheidung, die die Pflicht zur bescheidmäßigen Feststellung des Ablaufes der Aussetzung und zur Vorschreibung allfälliger Aussetzungszinsen ausgelöst hat, und auch nur aus dem Betrag von ATS 3.000,00, vorschreiben.

Nach ständiger Rechtsprechung entsteht der Aussetzungszinsenanspruch nicht erst mit dem Tag der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung seiner Einhebung, sondern laufend während jener Zeit, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (VwGH 23.6.1994, 92/17/0166). Die Berufungsentscheidungen hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 und 1991 ergingen am 3.2.1998, der angefochtene Bescheid datiert vom 4.7.2011, wurde somit sowohl außerhalb der fünfjährigen als auch außerhalb der absoluten zehnjährigen Verjährungsfrist erlassen.

Das bedeutet, dass auch die gesamten vorgeschriebenen Aussetzungszinsen verjährt sind...”

1.5. Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. § 212a BAO lautet wie folgt:

"(1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen 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 Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld....

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
- b) insoweit mit der Berufung 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.

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung (Abs. 1) können bis zur Entscheidung über die Berufung gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages 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 Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) 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 über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

- a) Berufungsvorentscheidung oder
 - b) Berufungsentscheidung oder
 - c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung
- zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus.

(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 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 des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen."

2.2. Soweit sich die Berufungen gegen die Vorläufigkeit der Festsetzung der Einkommensteuer 1988, 1989 und 1991 richten und bezüglich dieser Abgaben auch der Eintritt der Bemessungsverjährung einwendet wird, ist vorweg festzustellen, dass die Einkommensteuer dieser Jahre nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist vielmehr die Festsetzung von Aussetzungszinsen mit den (unter Punkt 1.1. und 1.2. erwähnten) Bescheiden vom 4.7.2011.

2.3. Was die Zinsenvorschreibung hinsichtlich der von der Einhebung ausgesetzten **Einkommensteuer 1988** betrifft, so hat das Finanzamt die Aussetzung dieser Abgabe mit Bescheid vom 30.3.1994 (i. H. v. 281.918 ATS = 20.487,78 €) und mit weiterem Bescheid vom 13.11.1996 (i. H. v. 155.229 ATS = 11.280,93 €) bewilligt. Der Ablauf wurde mit rechtskräftigem Bescheid vom 4.7.2011 verfügt.

Der Bw. bemängelt zunächst, ihm sei nicht klar, weshalb seit 8.4.1994 „zusätzlich“ ein Abgabebetrag in Höhe von 6.699,13 verzinst worden sei, zumal die Aussetzung eines solchen Betrages nie bewilligt worden sei. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass es sich beim vorgenannten Betrag um den Differenzbetrag zwischen der mit Bescheid vom 30.3.1994 ausgesetzten Abgabenschuldigkeit (281.918 ATS = 20.487,78 €) und der aus der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 3.2.1998 resultierenden Abgabengutschrift (189.736 ATS = 13.788,65 €) handelt. Da diese Erledigung zu einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld im Sinn des § 212a Abs. 9 BAO führte, hatte die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (20.487,78 € - 13.788,65 € = 6.699,13 €).

Zum weiteren Berufungseinwand, der Bw. habe die ihm vom Finanzamt Anfang 2009 als in Höhe von 17.980,06 € aushaftend bekannt gegebene **Einkommensteuer 1988** in der Folge entrichtet, wird klarstellend bemerkt, dass ein Ablaufbescheid auch dann zu erlassen ist, wenn die ausgesetzt gewesene Abgabe nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 BAO bereits entrichtet oder getilgt wurde, um unter Bedachtnahme auf § 212a Abs. 9 letzter Satz BAO die Festsetzung von Aussetzungszinsen zu ermöglichen.

In der Berufung wird weiters behauptet, dem Bw. sei bei der Zahlung der **Einkommensteuer 1988** nicht bekannt gewesen, dass diese Abgabenschuldigkeit Anfang 2009 gar nicht mehr offen gewesen sei. Aus der Buchungsmitteilung Nr. 2/1 vom 3.2.1998 sei nämlich ersichtlich, dass „unter Einbeziehung der ESt 1988 nach Berufungserledigung“ ein Rückstand von 158.750 ATS bestanden habe, den der Bw. am 11.2.1998 beglichen habe.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der am 16.1.1998 vorhandene Rückstand in Höhe von 158.750 € aus der an diesem Tag verbuchten Einkommensteuervorauszahlung für das erste Quartal 1998 (158.750 ATS) resultierte. Diese Abgabenschuldigkeit wurde bis auf einen Teilbetrag von 13.770 ATS mit nachfolgend verbuchten Umsatzsteuergutschriften der Jahre 1989 bis 1992 abgedeckt. Solcherart entstand durch die Zahlung vom 11.2.1998 (158.750 ATS) ein Guthaben in Höhe von 144.980 ATS, das am 20.2.1998 an den Bw. zurückgezahlt wurde.

Weiters lässt sich dem Abgabenkonto entnehmen, dass am 3.2.1998 die mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom gleichen Tag festgesetzte Einkommensteuergutschrift für 1988 (189.736 ATS = 13.877,65 €) verbucht und die kassenmäßige Rückübertragung dieses Betrages in die laufende Gebarung vorgenommen wurde.

Bei dieser Sachlage kann von einer Entrichtung der **Einkommensteuer 1988** durch die Zahlung vom 11.2.1998 in Höhe von 158.750 ATS keine Rede sein. Vielmehr erweist sich der Berufungseinwand, wonach der dem Bw. „Anfang 2009 mit insgesamt EURO 17.980,06 bekannt gegebene Betrag an ESt 1988 nicht mehr offen“ gewesen sei, als unzutreffend. Angemerkt wird, dass dieser Betrag von 17.980,06 € ab dem 20.11.1996 die Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen bildet. Er setzt sich zusammen aus dem am 30.3.1994 ausgesetzten, um die nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld verminderten Betrag von 6.699,13 € (vgl. Punkt 2.3.) und dem am 13.11.1996 ausgesetzten Betrag von 11.280,93 €.

Somit wurde vom Bw. nicht aufgezeigt, dass das Finanzamt dem Umstand der Entrichtung der **Einkommensteuer 1988** (im Februar 2009) nicht dadurch entsprechend Rechnung getragen hat, dass mit dem unter Punkt 1.1. genannten Bescheid Aussetzungszinsen nur bis zum 23.2.2009 festgesetzt wurden.

2.4. Wie der Bw. zutreffend ausführt, bewilligte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996 auch die Aussetzung der Einhebung der **Einkommensteuer 1989** (i. H. v. 556.555 ATS bzw. 40.446,43 €) und der **Einkommensteuer 1991** (i. H. v. 462.333 ATS bzw. 33.599,05 €). Der Ablauf wurde mit rechtskräftigem Bescheid vom 4.7.2011 verfügt.

Auch diesbezüglich wird eingewendet, der Bw. habe die ihm „als offen stehend bekannt gegebenen Beträge überwiesen, als ihm Anfang 2009 durch eine Kontoaufstellung des Finanzamtes bewusst geworden sei, dass „Steuern aus den Jahren 1989 und 1991 noch unbeglichen aufscheinen“. Mit diesem nicht näher konkretisierten Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des unter Punkt 1.2. genannten Zinsenbescheides aufgezeigt, weil dem Bw. – wie er selbst einräumt – für die Zeit ab 3.2.2009 keine Aussetzungszinsen mehr vorgeschrieben wurden.

Weiters argumentiert der Bw. damit, er habe aus seiner Beteiligung an der R-KG für das Jahr 1989 Einkünfte in Höhe von null ATS und für das Jahr 1991 solche in Höhe von 6.000 ATS erklärt. Von den im Aussetzungsantrag vom 31.8.1995 enthaltenen bzw. mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996 ausgesetzten Einkommensteuerbeträgen seien daher nur 3.000 ATS (50% von 6.000 ATS) auf die genannte Beteiligung entfallen. Eine Zinsberechnung auf der Basis eines höheren Betrages sei unzulässig.

Diese Ausführungen übersehen, dass Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabebetrag ist, der im Antrag darzustellen und im Aussetzungsbescheid anzuführen ist. Mit dem Bescheid über die Aussetzung der Einhebung wird der Betrag der ausgesetzten Abgabenschuldigkeit mit Rechtskraftwirkung festgesetzt. Abgesehen von dem im zweiten Satz des § 212a Abs. 9 BAO ausdrücklich vorgesehenen Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld stellt die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Aussetzungsbescheid die Grundlage für die mit weiterem Bescheid vorzuschreibenden Aussetzungszinsen dar. Eine allfällige Unrichtigkeit des ausgesetzten Abgabebetrages ist einem Rechtsmittel gegen den Aussetzungsbescheid vorbehalten. Im Verfahren betreffend Verfügung des Ablaufes und Festsetzung von Aussetzungszinsen kann eine solche Unrichtigkeit nicht mehr geltend gemacht werden (vgl. VwGH 15.1.1997, [95/13/0186](#); VwGH 16.12.2009, [2007/15/0294](#); Ritz, BAO⁴, § 212a, Tz 33).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist auf die Frage, ob das Finanzamt – gegenüber den vom Bw. gestellten Aussetzungsanträgen – zutreffende Abgabebeträge ausgesetzt hat, im Verfahren betreffend die Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht näher einzugehen. Hingewiesen wird allerdings darauf, dass das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.1996 die Aussetzung der Einhebung jener strittigen Einkommensteuerbeträge der Jahre 1988, 1989 und 1991 bewilligt hat, deren Aussetzung der Bw. laut Antrag vom 31.8.1995 begehrt hat.

2.5. Dem Bw. ist zwar beizupflichten, dass die Abgabenbehörde zur Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung bei Vorliegen eines der Tatbestände des § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO verpflichtet ist. Seine diesbezüglichen Ausführungen übersehen jedoch, dass der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO genannten Erledigungen den Ablauf einer bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen, nicht dadurch erlischt, dass die Abgabenbehörde dieser Anordnung im zeitlichen Nahebereich der Erledigung des Berufungsverfahrens nicht nachkommt (vgl. VwGH 31.3.1998, [93/13/0225](#)). Bedarf doch der Ablauf der Aussetzung eines konstitutiven Aktes, zu dessen Setzung die Abgabenbehörde auch dann verpflichtet bleibt, wenn sie ihn nicht schon anlässlich der Berufungserledigung im Sinn der in § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO genannten Akte vorgenommen hatte (vgl. VwGH 16.12.2009, [2007/15/0294](#), mwN).

Im Erkenntnis vom 31.7.2002, 2002/13/0075, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2280, ausgesprochen, dass sich die Wirksamkeit des Endes der Aussetzung auch in jenen Fällen, in denen die Ablaufverfügung später als die Berufungserledigung ergeht, nach dem die Aussetzung beendenden Bescheid (und nicht nach der früheren die Berufung erledigenden Berufungsentscheidung) richtet.

Dem Erkenntnis vom 11.9.1997, 96/15/0173, lässt sich entnehmen, dass die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen nicht von der Dauer der verfügten Aussetzung getrennt werden kann. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes könne es nämlich keinem Zweifel unterliegen, dass die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum besteht, für den die Einhebung der Abgabe auch tatsächlich (bescheidmäßig festgelegt) ausgesetzt wurde. Da Aussetzungszinsen ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub darstellen, ist ihre Festsetzung für die Zeit zwischen der Erledigung der für die Aussetzung Anlass gebenden Berufung und dem Ablauf auch dann rechtmäßig, wenn der Ablauf verspätet verfügt wurde (vgl. Ritz, a.a.O., § 212a, Tz 32).

Aus den dargelegten Gründen kann auch dem in den Berufungen enthaltenen Eventualbegehren, Aussetzungszinsen nur bis zum Ergehen der Berufungsvorentscheidungen vom 3.2.1998 bzw. 4.2.1998 festzusetzen, nicht gefolgt werden.

2.6. Es mag sein, dass die Begründung der Ablaufverfügung vom 4.7.2011, der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1988 sei aufgrund der Erledigung der Berufung der R-KG (mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes X. vom 21.2.2011) verfügt worden, nicht nachvollziehbar ist, weil die Nichtberücksichtigung einer diesbezüglichen Verlusttangente des Bw. (468.700 ATS) mit Einkommensteuerbescheid 1988 vom 8.4.1994 in der Berufung vom 31.8.1995 gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid 1988 vom 7.8.1995 nicht mehr bekämpft wurde. Weiters mag es zu-

treffen, dass von den ausgesetzten Einkommensteuerbeträgen lediglich ein Teilbetrag von 3.000 ATS (1991) auf die in Rede stehende Beteiligung entfiel. All dies ändert aber nichts daran, dass das Finanzamt den Ablauf der mit Bescheiden vom 30.3.1994 und 13.11.1996 bewilligten Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1988, 1989 und 1991 aus den unter Punkt 2.5. dargelegten Gründen – wenn auch verspätet – zu verfügen hatte.

2.7. Schließlich wendet der Bw. den Eintritt der Bemessungsverjährung bezüglich der Aussetzungszinsen ein. Diesbezüglich wird auf die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO hingewiesen, wonach in jenen Fällen, in denen eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde.

Für den vorliegenden Streitfall bedeutet dies, dass der Festsetzung der Aussetzungszinsen der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, weil die Zinsfestsetzung – im Hinblick auf die Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO – von der Erledigung der für die Aussetzung Anlass gebenden Berufung(en) abhing, die jedenfalls vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde(n). (vgl. VwGH 26.9.2000, [2000/13/0120](#); Ritz, BAO⁴, § 209a, Tz 6).

In Anbetracht der Regelung des § 209a Abs. 2 BAO kommt den Ausführungen des Bw. betreffend das Entstehen des Aussetzungszinsenanspruchs sowie dem Hinweis darauf, dass die Aussetzungszinsenbescheide nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist erlassen worden seien, keine rechtliche Bedeutung zu. Auch auf die Frage, ob die vorläufigen Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1988, 1989 und 1991 noch durch endgültige Bescheide ersetzt werden könnten, kommt es nicht an.

Da den vorliegenden Berufungen aus den dargelegten Gründen keine Berechtigung zukam, mussten sie abgewiesen werden.

Innsbruck, am 18. September 2013