

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Allgäuer & Partner, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Juni 2017 und vom 13. Juni 2017 betreffend Aussetzungszinsen nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 10. Mai 2012 wurde dem Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf.) eine Nachforderung an Umsatzsteuer für 2010 in Höhe von 12.786,51 € vorgeschrieben. Die am 25. April 2012 erlassenen Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 04-06/2011 und 07-09/2011 führten zu Nachforderungen an Umsatzsteuer in Höhe von 1.728,99 € sowie in Höhe von 671,60 €. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2013 wurde die gegen die genannten Bescheide erhobene Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit Schriftsatz vom 4. April 2013 wurde beantragt, die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge über dieses Rechtsmittel entscheiden und überdies unter anderem die Aussetzung der Einhebung einer Nachforderung an Umsatzsteuer von insgesamt 15.187,10 € begehr. Mit Bescheid vom 11. April 2013 wurde die begehrte Aussetzung der Einhebung bewilligt.

Mit Schriftsatz vom 30. Jänner 2015 wurde beantragt, hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 einen weiteren Betrag von 389.986,48 € gemäß § 212a BAO auszusetzen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Aussetzungsbetrag entspreche der in der am 16. Juni 2011 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2010 ausgewiesenen Gutschrift. Gegenständlich sei im Zuge einer mit Bericht vom 16. Mai 2012 abgeschlossenen Außenprüfung die Jahre 2008 bis 2010 betreffend eine Vermietungstätigkeit nicht als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 1 UStG 1994 beurteilt worden und seien mit dieser Vermietungstätigkeit zusammenhängende Vorsteuern im Gesamtbetrag von

ca. 750.000,00 € nicht anerkannt worden. Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die ersten drei Quartale 2011 sei am 21. Juni 2011 Berufung erhoben worden, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2013 als unbegründet abgewiesen worden sei. Am 4. April 2013 sei hinsichtlich der Berufung ein Vorlageantrag gestellt worden, im Zuge dessen Aussetzungsanträge hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 (12.786,51 €), der Umsatzsteuer 2009 (21.460,26 €), der Umsatzsteuer 07-09/2011 (671,60 €) sowie der Umsatzsteuer 04-06/2011 (1.728,99 €) gestellt worden seien. In weiterer Folge seien entsprechend der in der Berufung vertretenen Rechtsansicht fortlaufend Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden, mit denen jeweils die auf die vereinnahmten Mieten entfallenden Umsatzsteuern erklärt worden seien. Die Verbuchung dieser Umsatzsteuervoranmeldungen auf dem Abgabenkonto habe mittlerweile zu einer Restschuld von ca. 2.400,00 € auf dem Abgabenkonto geführt. Zur Bedeckung dieser Restschuld gelte nunmehr der zusätzliche Aussetzungsbetrag.

Faktisch gehe es im gegenständlichen Rechtsstreit tatsächlich ausschließlich um die Frage, ob es sich bei der ausgeübten Vermietungstätigkeit um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 1 UStG 1994 handle oder nicht. Zutreffendenfalls würden Vorsteuern von ca. 750.000,00 € zustehen, denen Umsatzsteuern von bisher ca. 50.000,00 € gegenüberstünden. Sollte eine unternehmerische Tätigkeit verneint werden, wären die fortlaufenden Belastungen mit Umsatzsteuer zu stornieren, sodass der Saldo auf dem Abgabenkonto jedenfalls mehr als ausgeglichen würde. Grundsätzlich kämen für eine Aussetzung der Einhebung nur Nachforderungen in Betracht. Allerdings würden bescheidmäßig nicht anerkannte Gutschriften ebenfalls als Nachzahlungen gelten (Ritz, BAO⁵, § 212a Tz 13).

Mit Bescheid vom 11. Februar 2015 wurde die Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 389.986,48 € antragsgemäß bewilligt.

Mit Erkenntnis des BFG vom 16. Mai 2017, RV/1100195/2013, wurde der nunmehr als Beschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigenden Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 nicht Folge gegeben und dieser Bescheid insofern abgeändert, als die Umsatzsteuer für dieses Jahr anstelle von bisher 634,20 € mit 0,00 € festgesetzt wurde. Die gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die ersten drei Quartale 2011 gerichtete Beschwerde war wegen zwischenzeitlicher Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2011 als gegen letzteren gerichtet zu werten und wurde ebenfalls als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheiden vom 9. Juni 2017 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung von Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 98.411,84 € verfügt und Aussetzungszinsen in Höhe von 15.518,84 € vorgeschrieben. Weiters wurde mit Bescheiden vom 13. Juni 2017 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 04-06/2011 in Höhe von 1.728,99 €, der Umsatzsteuer 07-09/2011 in Höhe von 671,60 € sowie eines ersten Säumniszuschlages

für 2013 in Höhe von 84,08 € verfügt und Aussetzungszinsen in Höhe von 180,98 € vorgeschrieben.

Gegen die obigen Bescheide über die Festsetzung von Aussetzungszinsen wurde Beschwerde erhoben und beantragt, diese Zinsen mit 0,00 € festzusetzen. In der nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages nachgereichten Begründung wurde vorgebracht, gemäß § 212a Abs. 9 BAO seien Aussetzungszinsen in der gesetzlich definierten Höhe für Abgabenschuldigkeiten festzusetzen. Gegenständlich bestünden keine Abgabenschuldigkeiten. Mit Erkenntnis vom 16. Mai 2017, RV/1100195/2013, habe das BFG der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung einer Immobilie und damit zusammenhängend dem Abzug von Vorsteuern aus den Baukosten die steuerliche Anerkennung versagt. Nachdem die Geltendmachung von Vorsteuern aus den Baukosten zeitlich vor dem Entstehen einer Steuerschuld aus der Vermietung der errichteten Immobilie liege, habe sich insgesamt aus dem Vorgang deshalb nie eine Abgabenschuld ergeben, weil bei dessen steuerlicher Anerkennung der Vorsteuerbetrag und damit die Umsatzsteuergutschrift deutlich höher gewesen wäre als die aus den laufenden Mieten resultierenden Umsatzsteuerschulden. Tatsächlich seien die Vorsteuern im Wege von Aussetzungen erst zeitverzögert verbucht worden, dies ändere allerdings nichts daran, dass die Steuergutschrift mit Einreichung der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung wirksam werde. Eine Rückzahlung allfälliger Vorsteuerguthaben habe nie stattgefunden.

Wenn nunmehr das BFG den seinerzeitigen Vorgängen die steuerliche Anerkennung verweigert habe, sei daraus nicht ein Abgabenanspruch entstanden, sondern lediglich ein Erstattungsanspruch zugunsten des Abgabepflichtigen weggefallen.

Die Voraussetzung des Bestandes einer Abgabenschuld des § 212a Abs. 9 BAO sei somit nicht erfüllt, weshalb Aussetzungszinsen nicht festzusetzen seien. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen wäre im Beschwerdefall auch unbillig, weil der Abgabepflichtige nie einen Finanzierungsvorteil gehabt habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. November 2017 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, die Wirkung einer Aussetzung bestehe in einem Zahlungsaufschub bis zu ihrem Ablauf oder ihrem Widerruf, woran sich gemäß § 212a Abs. 7 erster Satz BAO noch eine Zahlungsfrist von einem Monat anschließe. Der Zahlungsaufschub habe gemäß § 230 Abs. 2 BAO, wonach während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürften, eine Hemmung der Einbringung bis zum Ablauf dieser Zahlungsfrist zur Folge. Dass bereits ein Aussetzungsantrag eine Hemmung der Einbringung bewirke, ergebe sich aus § 230 Abs. 6 BAO.

Für die Zeit nach der Bewilligung der Aussetzung würden die hiervon betroffenen Abgabenschuldigkeiten, soweit für sie infolge der Aussetzung ein Zahlungsaufschub eintrete, die Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen bilden. Abgesehen von dem im zweiten Satz des § 212a Abs. 9 BAO vorgesehenen Fall der nachträglichen

Herabsetzung von Abgabenschulden stelle die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Bescheid über die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden die Grundlage für die mit weiterem Bescheid festzusetzenden Aussetzungszinsen dar (VwGH 21.7.1998, 98/14/0101).

Die Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen werde durch ein während der Wirksamkeit einer Aussetzung auf dem Abgabenkonto ausgewiesenes Guthaben - unabhängig von der Dauer seines Bestehens - nicht gemindert (VwGH 25.6.1997, 94/15/0167; 15.11.2005, 2002/14/0051). Der Abgabenpflichtige habe gemäß § 212a Abs. 8 BAO die Möglichkeit, eine allfällig entstehende Zinsenbelastung zu vermindern, indem er ausgesetzte Abgabenschuldigkeiten zur Gänze oder teilweise entrichte oder durch Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) tilge.

Die Aussetzung ende dem § 212a Abs. 5 BAO zufolge mit dem Ablauf oder dem Widerruf (§ 294 BAO). In diesem Zusammenhang werde festgestellt, dass am 9. Juni 2017 aufgrund des Erkenntnisses des BFG vom 16. Mai 2017, RV/1100195/2013, die Aussetzung der Einhebung beendet worden sei. Das BFG sei in seinem Erkenntnis zum Ergebnis gekommen, dass der Bf. in den Jahren 2008 bis 2011 im Inland nicht unternehmerisch tätig gewesen sei und deshalb weder Umsätze iSd § 1 UStG 1994 bzw. iSd Art. 1 leg. cit. vorliegen würden noch die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen seien.

Die Ausführungen in der Beschwerde gegen die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von insgesamt 15.699,82 €, wonach sich aus dem Vorgang nie eine Abgabenschuld ergeben habe, eine Rückzahlung allfälliger Vorsteuerguthaben nie stattgefunden habe und die Festsetzung von Aussetzungszinsen unbillig sei, weil der Bf. nie einen Finanzierungsvorteil gehabt habe, seien deshalb ohne Belang, weil der Abgabenbehörde beim Vollzug des § 212a Abs. 9 BAO kein Ermessen eingeräumt sei. Zudem entspreche die Vorschreibung von Aussetzungszinsen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.11.2005, 2002/14/0051) selbst dann dem Gesetz, wenn während des Aussetzungszeitraumes ein Guthaben auf dem Abgabenkonto bestehe, aber kein Antrag iSd § 212a Abs. 8 BAO gestellt werde. Die Einhebung von Aussetzungszinsen sei im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabenpflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst worden seien, nicht unbillig. Wolle ein Abgabenpflichtiger Aussetzungszinsen vermeiden oder gering halten, könne er nach der VwGH-Judikatur (VwGH 21.7.1998, 97/14/0131) entweder von einer Antragstellung gemäß § 212a Abs. 1 BAO Abstand nehmen oder - wenn ihm über seinen Antrag die Aussetzung bereits bewilligt worden sei - den dadurch bewirkten Zahlungsaufschub jederzeit durch die im § 212a Abs. 8 BAO vorgesehene Tilgung beenden.

Die Anträge auf Aussetzung der Einhebung seien von einem rechtskundigen Vertreter eingebracht worden. Es sei daher anzunehmen, dass der Bf. vor der Stellung der gegenständlichen Anträge auf Aussetzung der Einhebung auf die Konsequenzen eines

abweisenden Erkenntnisses hingewiesen worden sei. Dass die Aussetzung der Einhebung bei Nichtstattgabe der Beschwerde zwangsläufig zu Aussetzungszinsen führe, hätte dem Bf. daher klar sein müssen. Trotzdem sei die Aussetzung der Einhebung der angeführten Beträge beantragt worden und habe daher zu Recht zur Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von insgesamt 15.699,82 € geführt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt. Ergänzend wurde unter Bezugnahme auf die Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, diese vermöge keine Gründe aufzuzeigen, die das Beschwerdevorbringen entkräften könnte. In § 212a Abs. 9 BAO sei ausdrücklich von Abgabenschuldigkeiten die Rede. Dass solche nicht bestanden hätten, sei evident.

In der mündlichen Verhandlung verwies der anwesende steuerliche Vertreter des Bf. auf die Rechtsentwicklung und den Zweck der in § 212a BAO geregelten Aussetzung der Einhebung sowie auf die hierzu ergangenen VfGH-Erkenntnisse und die umfangreiche Literatur. Er betonte in diesem Zusammenhang insbesondere, dass gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen nur für "Abgabenschuldigkeiten" zu entrichten seien. Im Beschwerdefall hätten unstrittig keine "Abgabenschuldigkeiten" bestanden, weil das BFG mit Erkenntnis vom 16. Mai 2017, RV/1100195/2013, eine unternehmerische Tätigkeit des Bf. im Inland im Sinne des § 1 UStG 1994 verneint habe und der Bestand einer Abgabenschuldigkeit daher denkunmöglich wäre. Insbesondere legt der steuerliche Vertreter des Bf. Wert auf die Feststellung, *dass eine "Abgabennachforderung" nicht mit dem im § 212a Abs. 9 BAO verwendeten Begriff "Abgabenschuldigkeit" ident sei*.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Aussetzungszinsen.

1. Sachverhalt

Am 04.04.2013, dem Zeitpunkt des Antrages auf Aussetzung der Einhebung einer Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von 12.786,51 € (resultierend aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2010), einer Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von 1.728,99 € (resultierend aus der Festsetzung von Umsatzsteuer für 04-06/2011) sowie einer Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von 671,60 € (resultierend aus der Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-09/2011) wies das Abgabenkonto des Bf. einen Rückstand in Höhe von 8.628,20 € aus. Die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 36.647,36 € (neben den obig angeführten Umsatzsteuernachforderungen im Ausmaß von insgesamt 15.187,10 € wurde auch die aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2009 in Höhe von 21.460,28 € resultierende Nachforderung antragsgemäß ausgesetzt) führte daher zu einem Guthaben in Höhe von 28.019,16 €.

Am 30.01.2015, dem Zeitpunkt des Antrages auf Aussetzung der Einhebung eines weiteren Betrages von Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 389.986,48 € wies das Abgabenkonto des Bf. trotz aufrechter Aussetzung der Einhebung von

Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 56.649,02 € (neben den bereits ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 36.647,36 € wurde am 28.01.2014 die Einhebung eines Säumniszuschlages in Höhe von 84,08 € ausgesetzt und am 08.04.2014 Umsatzsteuer 2009 in Höhe von 19.917,58 €) einen Abgabenrückstand von 2.399,64 € aus. Hätte somit keine aufrechte Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten im Gesamtausmaß von 56.649,02 € zum 30.01.2015 bestanden, hätte der vollstreckbare Abgabenrückstand zu diesem Zeitpunkt 59.048,66 € betragen. Nach Bewilligung der Aussetzung der Einhebung eines weiteren Betrages von Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 389.986,48 € wies das Abgabenkonto des Bf. ein Guthaben von 387.586,84 € aus. Am 09.06.2017, dem Tag, an dem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung von Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 98.411,84 € verfügt wurde, wies das Abgabenkonto des Bf. infolge zwischenzeitiger Verbuchung von aus Umsatzsteuervoranmeldungen resultierender Zahllasten, des bescheidmäßig verfügten Ablaufs der Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 2009 sowie von festgesetzten Aussetzungszinsen die Umsatzsteuer 2009 betreffend ein Guthaben von 303.726,95 € aus.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen und auf durchgeführte Abfragen des BFG im Abgabeninformationssystem.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Nach § 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 Begehr 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. 9 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt,

Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. 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 Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen.

Nach einhelliger Judikatur und Lehre kommt eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 1 BAO nur für Nachforderungen in Betracht (siehe dazu zB Ritz, BAO⁶, § 212a Tz 13ff, sowie Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 212a, einschließlich der dort angeführten Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofs). Wie obig unter Pkt. 1 dargelegt wurde, lag diese Voraussetzung hinsichtlich des ausgesetzten Betrages von 1.728,99 € an Umsatzsteuer für 04-06/2011, des ausgesetzten Betrages von 634,20 € an Umsatzsteuer für 07-09/2011 sowie des ausgesetzten ersten Säumniszuschlages 2013 in Höhe von 84,08 € wegen Nichtentrichtung eines Teilbetrages an Umsatzsteuer für 07-09/2013 zum Fälligkeitszeitpunkt vor. Da auch die übrigen Voraussetzungen für eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung gegeben waren – zugrundeliegender Antrag des Abgabepflichtigen, kein auf Gefährdung gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen sowie Anfechtung der diesen Abgabenzahlungsansprüchen zugrundeliegenden Bescheide insofern, als diese von den Erklärungen abwichen (Umsatzsteuer für 04-06/2011 und für 07-09/2011) bzw. Anfechtung der amtswegigen Festsetzung des Säumniszuschlages – war die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 11. April 2013 auch rechtmäßig. Die als Äquivalent für den dadurch bedingten Zahlungsaufschub festgesetzten Aussetzungszinsen mit Bescheid vom 13. Juni 2017 waren somit dem Grunde und der Höhe nach (eine diesbezügliche Unrichtigkeit wurde nicht vorgebracht und ist auch für das BFG nicht erkennbar) nach Auffassung des BFG ebenfalls rechtmäßig.

Nicht geteilt wird vom BFG somit die Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters des Bf., wonach selbst bei einer rechtmäßig erfolgten Bewilligung der Aussetzung der Einhebung die Festsetzung von Aussetzungszinsen dann rechtswidrig ist, wenn kein Abgabenanspruch besteht. Begründet wurde diese Rechtsmeinung damit, dass gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen expressis verbis nur für "Abgabenschuldigkeiten" zu entrichten seien und dass die Begriffe "Abgabennachforderung" und "Abgabenschuldigkeiten" nicht ident seien.

Zutreffend ist, dass der Bf. - wie vom BFG mit Erkenntnis vom 16. Mai 2017, RV/1100195/2013, zwischenzeitlich rechtskräftig festgestellt wurde - im Inland nicht steuerpflichtig ist. Mangels Bestand eines Abgabenanspruchs war somit auch keine Umsatzsteuer festzusetzen, weder für 2010 und 2011 noch für die übrigen Streitjahre. Der Terminus "Abgabenanspruch" ist aber nicht ident mit dem Begriff "Abgabenschuldigkeit". Unter letzterem ist ebenso wie unter "Nachforderung" bzw. unter "Abgabenzahlungsanspruch" ein Leistungsgebot zu verstehen, also die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich aus einer bescheidmäßigen Festsetzung oder (bei Selbstbemessungsabgaben) auf Grund des Abgabengesetzes selbst bzw. aus der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen (siehe dazu Ellinger/Iro/Kramer/

Sutter/Urtz, BAO³ § 198 Anm 19; Ritz, BAO⁶, § 4 Tz 1ff samt der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikate). Im Beschwerdefall ist dieses vom Abgabenanspruch abweichende Leistungsgebot beispielsweise hinsichtlich der Umsatzsteuer für 04-06/2011 auf den Umstand zurückzuführen, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für diesen Zeitraum eine Gutschrift in Höhe von 1.728,99 € auswies und mit Bescheid vom 25. April 2012 die Umsatzsteuer für 04-06/2011 mit 0,00 € festgesetzt wurde.

Dass dem Begriff "Abgabenschuldigkeiten" in § 212a Abs. 9 BAO und dem Begriff "Nachforderung" in § 212a Abs. 1 BAO ein identer Bedeutungsinhalt zukommt, ergibt sich aus der Sicht des BFG überdies auch bei einer systematischen und teleologischen Interpretation dieser Normen. So bezweckt die in § 212a BAO geregelte Aussetzung der Einhebung die Entlastung des Rechtschutzesuchenden von den Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels insbesondere durch Gewährung eines Zahlungsaufschubs. In jenem Ausmaß, in dem sich das strittige Leistungsgebot als rechtmäßig erweist, hat der Rechtschutzesuchende aber als Äquivalent für die zwischenzeitliche Abstandnahme der Abgabenbehörde von Einbringungsmaßnahmen Aussetzungszinsen zu leisten. Dieser Aussetzungszinsenanspruch, der das Interesse des Bundes an einer möglichst raschen Entrichtung des Streitbetrages abgelenkt soll, entsteht laufend während jener Zeit, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (siehe dazu VwGH 23.6.1994, 92/17/0166; 19.2.1997, 95/13/0046). Würde nun dem Terminus "Abgabenschuldigkeiten" in § 212a Abs. 9 BAO ein anderer Bedeutungsinhalt zugemessen als dem Terminus "Nachforderung" in § 212a Abs. 1 BAO, würde in jenen Fällen, bei denen wie im Beschwerdefall kein Abgabenanspruch besteht, trotz des unstrittigen Bestandes eines rechtmäßigen Abgabenzahlungsanspruches kein Aussetzungszinsanspruch bestehen. Eine solcher Normzweck kann dem (historischen) Gesetzgeber nach Auffassung des BFG nicht unterstellt werden und würde zudem einen Bedeutungszusammenhang zwischen § 212a Abs. 1 BAO und § 212a Abs. 9 BAO negieren.

Die Umsatzsteuerveranlagung 2010 führte nur hinsichtlich eines Betrages in Höhe von 12.152,31 € zu einer Nachforderung. Daher war zwar die mit Bescheid vom 11. April 2013 verfügte Aussetzung der Einhebung von Umsatzsteuer 2010 im Ausmaß von 12.152,31 € rechtmäßig, nicht aber die mit Bescheid vom 11. Februar 2015 antragsgemäß verfügte Aussetzung der Einhebung von Umsatzsteuer 2010 im Ausmaß von 389.986,48 €. Allerdings führt, wie nachfolgend aufgezeigt werden wird, die Aussetzung des Betrages von insgesamt 402.138,79 € an Umsatzsteuer 2010 dennoch nicht zur Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 9. Juni 2017 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von 15.518,84 €.

Bemessungsgrundlage der Aussetzungszinsen ist nach Judikatur und Lehre (siehe dazu z.B. VwGH 15.1.1997, 95/13/0186; 21.7.1998, 98/14/0101; 26.1.2017, Ra 2015/15/0005; Ritz, BAO⁶, § 212a Tz 33; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 212a E 145) die im Aussetzungsbescheid angeführte "Abgabenschuldigkeit", und zwar unabhängig

von der Rechtmäßigkeit dieses Aussetzungsbescheides. Dem Aussetzungsbescheid kommt also insofern Bindungswirkung zu. Die gegenständliche (teilweise) zu Unrecht verfügte Aussetzung der Einhebung von Umsatzsteuer 2010 wäre, wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargelegt hat (siehe dazu z.B. VwGH 15.1.1997, 95/13/0186; 16.12.2009, 2007/15/0294), deshalb in einem Rechtsmittel gegen den Aussetzungsbescheid geltend zu machen gewesen und nicht im beschwerdegegenständlichen Verfahren betreffend Aussetzungszinsen. Da bei der Zinsberechnung auch die mit Erkenntnis des BFG vom 16. Mai 2017, RV/1100195/2013, erfolgte Herabsetzung der Umsatzsteuer 2010 berücksichtigt wurde - die Umsatzsteuer 2010 wurde anstelle von bisher 634,20 € mit 0,00 € festgesetzt – ist für das BFG keine Unrechtmäßigkeit des Bescheides vom 9. Juni 2017 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von 15.518,84 € erkennbar.

Der Beschwerde zum Erfolg verhelfen konnte auch nicht der Einwand der Unbilligkeit der festgesetzten Aussetzungszinsen, weil der Abgabenbehörde bzw. dem Gericht bei der Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO kein Ermessen zukommt.

III. Zulässigkeit einer (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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die beschwerdegegenständlichen Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das gegenständliche Erkenntnis nicht abweicht, geklärt sind.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Oktober 2018