

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Schmalzl Dr & Partner OEG, Floragasse 7/302, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 15.12.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11.11.2016 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung und Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß § 212a BAO in der Sitzung am 28.03.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28.03.2019 in Anwesenheit des Vertreters des Beschwerdeführers Mag. Franz Schmalzl für die Schmalzl Dr & Partner OEGim Beisein der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11.11.2016 verfügte die Abgabenbehörde infolge Beschwerdeerledigung den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der nachstehend angeführten Abgaben.

Abgabe	Betrag in Euro	Zahlungstermin
Einkommensteuer 1988	626,37	19.12.2016
Einkommensteuer 1989	388,29	19.12.2016
Einkommensteuer 1992	9.999,78	19.12.2016

Mit Bescheid vom 11.11.2016 setzte die Abgabenbehörde für den Zeitraum von 19.03.1998 bis 11.11.2016 Aussetzungszinsen in Höhe von € 6.464,87 fest.

Mit Eingabe vom 15.12.2016 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Bescheid vom 11.11.2016 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992 und den Bescheid vom 11.11.2016 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen (von der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992).

Die Beschwerde werde wie folgt begründet:

„Mit geänderten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1988, 1989 und 1992 vom 09.03.1998 wurde die Einkommensteuernachzahlung für 1988 mit € 626,37 festgesetzt, jene für 1989 mit € 388,29 und jene für 1992 mit € 9.999,78 (dh in Summe € 11.014,44) und zwar auf Basis einer Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk zur Steuernummer Z1, der A-KG.

Gegen diese Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992 wurde vom steuerlichen Vertreter der A-KG am 26.07.1996 beim Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk Wien das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Mit Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GZ. RV/122-15/06/97, wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Feststellungsbescheide waren dem entsprechend abzuändern.

Eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 1988, 1989 und 1992 gem. § 295 BAO aufgrund - gemäß Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 - geänderter Feststellungsbescheide unterblieb jedoch. Wie sich darüber hinaus aus dem o.a. Sachverhalt ergibt, ist gem. BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 bereits Verjährung eingetreten.

Der Bescheid vom 11.11.2016 über den Ablauf der Aussetzung der Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 und die damit verfügte Fälligstellung dieser Abgaben, erging daher zu Unrecht.

Gem. § 207 BAO verjährt das Recht, Nebenansprüche festzusetzen, gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Stammabgabe. Da die Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 bereits verjährt ist, ist ebenso das Recht verjährt, davon Aussetzungszinsen festzusetzen.

Es werden daher folgende Anträge gestellt:

Abschreibung der Einkommensteuer 1988 (€ 626,37), der Einkommensteuer 1989 (€ 388,29) und der Einkommensteuer 1992 (€ 9.999,78).

Aufhebung des Bescheides vom 11.11.2016 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992.

Aufhebung des Bescheides vom 11.11.2016 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für die Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992.

Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO der Einkommensteuer 1988 mit einem Betrag von € 626,37, der Einkommensteuer 1989 mit einem Betrag von € 388,29 und der Einkommensteuer 1992 mit einem Betrag von € 9.999,78 samt den hiefür mit Bescheid vom 11.11.2016 für den Zeitraum vom 05.05.1998 bis 11.11.2016 festgesetzten Aussetzungszinsen iHv € 6.464,87.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.01.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen den Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 vom 11.11.2016 als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„§ 212a Abs. 5 BAO lautet: 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 Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

- a) Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder
- b) Erkenntnisses (§ 279) oder
- c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen.

§ 207 Abs. 1 BAO: Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 209a Abs. 1 lautet: Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Abs. 2: Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

§ 238 Abs. 1 BAO: Das Recht eine fällige Abgabe einzuhören und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

§ 209a gilt sinngemäß.

Abs. 2: Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Abs. 3: Die Verjährung ist gehemmt, solange

- a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder
- b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder
- c) einer Revision gemäß § 30 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 - VwGG, BGBI. Nr. 10/1985, oder einer Beschwerde gemäß § 85 des Verfassungsgerichtshofgesetzes - VfGG, BGBI. Nr. 85/1953, aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Ablauf der Aussetzung gemäß § 212a Abs. 5 BAO von der Abgabenbehörde anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 genannten Erledigungen der Beschwerde gegen die Festsetzung der Abgabe zu verfügen (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 11.9.1997, 96/15/0173, oder vom 22.1.2001, 2000/17/0266).

Es hat der Verwaltungsgerichtshof aber auch schon klargestellt, dass der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 3. Satz BAO genannten Erledigung den Ablauf einer bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen, nicht dadurch erlischt, dass die Abgabenbehörde dieser Anordnung im zeitlichen Nahebereich der Erledigung des Bescheidbeschwerdeverfahrens nicht nachkommt (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 Bescheidbeschwerdeerledigung im Sinne der in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO genannte Akte vorgenommen hatte (VwGH 11.9.1997, 96/15/0173).

Da das Beschwerdeverfahren abgeschlossen ist und Verjährung nicht eingetreten ist, war der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Vorlageantrag vom 24.02.2017 stellte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter bezüglich der Berufungsvorentscheidung vom 20.01.2017 über die Beschwerde vom 15.12.2016 gegen den Bescheid vom 11.11.2016 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992 und gegen den Bescheid vom 11.11.2016 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen (von der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992) den Antrag auf Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Hinsichtlich der Begründung des Begehrens und der beantragten Änderungen verwies der Bf auf die Beschwerde vom 15.12.2016 und führte weiters dazu wie folgt aus:

„Mit geänderten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1988, 1989 und 1992 vom 09.03.1998 wurde die Einkommensteuernachzahlung für 1988 mit € 626,37 festgesetzt, jene für 1989 mit € 388,29 und jene für 1992 mit € 9.999,78 (dh in Summe € 11.014,44) und zwar auf Basis einer Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk zur Steuernummer Z1, der AKG.

Gegen diese Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992 wurde vom steuerlichen Vertreter der A-KG am 26.07.1996 beim Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und vom steuerlichen Vertreter unseres Mandanten (EB) die Aussetzung der aufgrund der Berufung vom 26.07.1996 gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992 strittigen Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 beantragt, welche auch genehmigt wurde.

Mit Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 wurde der Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992 teilweise Folge gegeben, aber es erfolgte keine Änderung der Einkommensteuerbescheide 1988, 1989 und 1992 unseres Mandanten gem. § 295 BAO.

Mangels Zustellung von aufgrund der Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GZ. RV/122-15/06/97, abgeänderten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1988, 1989 und 1992 wurde noch kein in § 212a BAO genannter Grund für die Verfügung des Ablaufs der Aussetzung verwirklicht, weshalb der mit Bescheid vom 11.11.2016 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992 verfügte Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 und die mit Bescheid vom 11.11.2016 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen (von der Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1992) vorgenommene Festsetzung von Aussetzungszinsen zu Unrecht erfolgte.

Wir beantragen die Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Bis zur Entscheidung über unsere Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO der Einkommensteuer 1988 mit einem Betrag von € 626,37, der Einkommensteuer 1989 mit einem Betrag von € 388,29 und der Einkommensteuer 1992 mit einem Betrag von € 9.999,78 samt den hiefür mit Bescheid vom 11.11.2016 für den Zeitraum vom 05.05.1998 bis 11.11.2016 festgesetzten Aussetzungszinsen iHv € 6.464,87 und des Säumniszuschlages iHv € 200,00 von der Einkommensteuer 1992.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem 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. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung 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) Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder

b) Erkenntnisses (§ 279) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdevorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

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.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Grundsätzlich besteht Anspruch auf Aussetzung von beschwerdeverfangenen Abgaben, wobei nicht nur eine Beschwerde gegen den (abgeleiteten) Abgabenbescheid an sich, sondern auch eine Beschwerde gegen einen dem (abgeleiteten) Abgabenbescheid vorgesetzten Feststellungsbescheid genügt (VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294).

Wurde anlässlich einer Beschwerde gegen einen Grundlagenbescheid (zB gemäß § 188) die Aussetzung eines sich aus einem abgeleiteten Bescheid ergebenden Abgabenbetrages bewilligt, so ist, falls ein andernder Bescheid gemäß § 295 zu ergehen hat, der Ablauf der Aussetzung frühestens gleichzeitig mit der Erlassung des ändernden Bescheides zu verfügen. Dies deshalb, weil die Verpflichtung zur Zahlung eines Betrages,

von dem feststeht, dass er als Folge der stattgebenden Beschwerde(vor)entscheidung betreffend den Grundlagenbescheid anlässlich der Bescheiderteilung gemäß § 295 gutzuschreiben sein wird, mit dem für die Schaffung des § 212a maßgeblichen Rechtsschutzgedanken nicht vereinbar ist (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 212a Anm. 54; RAE Rz 512).

Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1988, 1989 und 1992 vom 09.03.1998 wurden die Einkommensteuernachzahlung für 1988 mit S 8.619,00 (€ 626,37), jene für 1989 mit S 5.343,00 (€ 388,29) und jene für 1992 mit S 137.600,00 (€ 9.999,78) festgesetzt. Die Änderung gemäß § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk zur Steuernummer Z1, der A-KG.

Gegen diese Feststellungsbescheide wurde am 26.07.1996 Berufung eingebracht und die Aussetzung der Einhebung der strittigen Einkommensteuer 1988, 1989 und 1992 aufgrund der Berufung vom 26.07.1996 gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992 beantragt. Diese wurde mit Bescheid vom 27.04.1998 genehmigt.

Über die Berufungen betreffend die Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992 der A-KG wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22.05.2000, GZ. RV/122-15/06/97, entschieden.

Mit Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 wurde den Berufungen teilweise Folge gegeben und wurden die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Die Anteile des Bf an den erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der A-KG für das Kalenderjahr 1988 mit S -13.672,00, für das Kalenderjahr 1989 mit S 184,00 und für das Kalenderjahr 1992 mit S 1.234,00 festgestellt.

Entgegen der Stellungnahme der Abgabenbehörde im Vorlagebericht wurde diese Berufungsentscheidung mit der GZ. RV/122-15/06/97 nicht mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.02.2001, 2000/14/0127, 0128, 0129, 0130, aufgehoben, sondern die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22.05.2000 mit den GZ. RV/121-15/06/97, RV/127-15/06/97, RV/128-15/06/97 und RV/129-15/06/97.

Da die Feststellungsbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1992, von denen die Einkommensteuerbescheide vom 09.03.1998 abgeleitet wurden, mit Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 nachträglich abgeändert wurden, waren die Einkommensteuerbescheide nach der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Zuständig hiefür ist die Abgabenbehörde (zufolge § 295 Abs. 5 idF FVwGG 2012) auch dann, wenn die betreffende Entscheidung ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 2).

Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung war frühestens gleichzeitig mit der Erlassung des ändernden Bescheides zu verfügen, daher erfolgte die Verfügung des Ablaufes mit Bescheid vom 11.11.2016 zu Unrecht.

Da im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung nicht festzusetzen sind, erfolgte auch die Festsetzung der Aussetzungszinsen in Höhe von € 6.464,87 mit Bescheid vom 11.11.2016 zu Unrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierte Entscheidung), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 28. März 2019