

GZ. RV/1837-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Parzer Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried betreffend Stundungszinsen 2002 in Höhe von 259,-- € vom 10. Mai 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Aus Anlass einer bei der Personengemeinschaft D (StNr. AB) für die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführten Betriebsprüfung wurden dem Bw. als Beteiligtem dieser Gemeinschaft mit Bescheiden vom 18. Dezember 2001 zu StNr. XY Einkommensteuernachforderungen für 1997 von 15.132,-- S (1.099,68 €), 1998 von 176.834,-- S (12.851,03 €) und 1999 von 158.874,-- S (11.545,82 €) vorgeschrieben, die jeweils am 28. Jänner 2002 fällig gewesen sind. Weiters

wurden am selben Tag aus gleichem Anlass auch der USt-Bescheid des Bw. für 1998 wieder aufgenommen und der USt-Jahresbescheid für 1999 erlassen, die je zu Gutschriften von 4.320,-- S (313,95 €) bzw. von 20.000,-- S (1.453,46 €) führten. Aufgrund dieser Bescheidbuchungen wies das bis dahin unbelastet gewesene Steuerkonto des Bw. ab 18. Dezember 2001 einen Abgabenrückstand von 326.520,-- S (23.729,13 €) aus, in dem allerdings nur mehr unberichtigte ESt 1998 und 1999 von 167.646,-- S (12.183,31 €) bzw. 158.874,-- S (11.545,82 €) enthalten waren. Für die ebenfalls vorgeschriebene ESt-Nachforderung 1997 sowie einen Teil der ESt-Nachforderung 1998 im Umfang von 9.188,-- S (667,72 €) war es hingegen bereits anlässlich der Bescheidbuchungen vom 18. Dezember 2001 durch kontokorrentmäßige Verrechnung dieser Abgabenschuldigkeiten mit den gleichzeitig gebuchten USt-Gutschriften 1998 und 1999 noch vor Fälligkeitseintritt zur gänzlichen bzw. teilweisen Tilgung gekommen.

Mit Eingabe vom 24. Jänner 2002 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. für den vorgenannten Abgabenrückstand von 23.729,13 € noch vor Abgabenfälligkeit um Stundung bis am 31. März 2002 und brachte antragsbegründend Folgendes vor: Bei der Personengemeinschaft D, an der der Bw. beteiligt sei, hätte für 1997 bis 1999 eine Betriebsprüfung stattgefunden. Dabei wäre die Einkunftsermittlung für die Jahre 1998 und 1999 abweichend zu bisher nicht mehr durch Flächen-, sondern durch Einnahmenpauschalierung vorgenommen worden. Im abgeleiteten ESt-Veranlagungsverfahren des Bw. wäre es dadurch zu beträchtlichen Steuernachforderungen für die Jahre 1998 und 1999 gekommen. Da gegen die geänderten Grundlagenbescheide 1998 und 1999 voraussichtlich Berufung verbunden mit entsprechenden ESt-Aussetzungsanträgen für 1998 und 1999 eingebracht werden werde, dafür aber noch zeitaufwändige Vorarbeiten notwendig seien, werde für die strittigen, noch rückständigen ESt-Nachforderungen 1998 und 1999 zwischenzeitig um Stundung gebeten.

Diesem Zahlungserleichterungsansuchen gab das Finanzamt mit Bescheid vom 6. Februar 2002 ungeachtet dessen, dass es ihm sowohl an einem konkreten Vorbringen zum Vorliegen einer erheblichen Härte als auch zum Nichtvorliegen einer Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit fehlte, teilweise statt, in dem der Entrichtungszeitpunkt für Einkommensteuern 1998 und 1999 von gesamt 23.729,13 € bis am 28. März 2002 hinausgeschoben wurde.

Gegen die geänderten Feststellungsbescheide 1998 und 1999 der Personengemeinschaft D wurde in der Folge am 12. März 2002 wie angekündigt Berufung eingebracht. Aus Anlass dieses Berufungsverfahrens beantragte der steuerliche Vertreter am 22. März 2002

unmittelbar vor Ablauf der ESt-Stundungsbewilligung auch die Einhebungsaussetzung für die dem Bw. am 18. Dezember 2001 im Gefolge der berufungsbekämpften Grundlagenbescheide angelasteten ESt-Nachforderungen 1998 und 1999 von 12.851,03 € bzw. 11.545,82 € (gesamt 24.396,85 €). Im Unterschied zur zu diesem Zeitpunkt noch aufrecht gewesenen Zahlungserleichterungsbewilligung, die nur rückständige Einkommensteuern 1998 und 1999 von 12.183,31 € bzw. 11.545,82 € umfasste, bezog sich dieses Aussetzungsbegehren auch auf die bereits am 18. Dezember 2001 getilgten Einkommensteuern 1998 von 667,72 €.

Mit Bescheid vom 16. April 2002 wurden Einkommensteuern 1998 sodann antragsgemäß in Höhe von 12.851,03 € und Einkommensteuern 1999 antragsabweichend nur in Höhe von 11.454,82 € einhebungsausgesetzt. Aus dem im Finanzkassenakt StNr. XY abgelegten Aussetzungsantragserledigungsformular Eh 201 und den darin vorgenommenen Eintragungen ist ersichtlich, dass die ESt 1999 ebenfalls antragsgemäß mit 11.545,82 € ausgesetzt werden sollte. Aufgrund eines Ziffernsturzes bei EDV-mäßiger Eingabe der Bescheiddaten erfolgte für diese Steuerschuld letztlich aber nur eine Aussetzung in geringerer Höhe als beantragt. Auf Grund des Aussetzungsbescheides vom 16. April 2002 wurden die davon betroffenen ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 von gesamt 24.305,85 € ab diesem Zeitpunkt für die Dauer des Grundlagenbescheidberufungsverfahrens vorerst von der laufenden Gebarung am Steuerkonto XY ausgeschieden.

Wegen Ablaufes der ESt-Stundungsbewilligung am 28. März 2002 wurden dem Bw. in weiterer Folge mit Bescheid vom 10. Mai 2002 für den Zeitraum 29. Jänner 2002 bis 28. März 2002 Stundungszinsen in Höhe von 259,-- € vorgeschrieben. Laut Bescheidbegründung seien diese Nebengebühren für jene Abgabenschuldigkeiten von insgesamt mehr als 750 € festzusetzen gewesen, für die aufgrund eines Zahlungserleichterungsansuchens bzw. der Bewilligung einer Zahlungserleichterung Zahlungsaufschub eingetreten wäre. Aus dem entsprechenden Zinsenberechnungsblatt ergibt sich, dass dabei dem 59-tägigen Zinsenbemessungszeitraum durchgehend als Bemessungsgrundlage die im Stundungsansuchen angeführt gewesenen und mit Bewilligungsbescheid gestundeten ESt- Schuldigkeiten 1998 und 1999 von gesamt 23.729,13 € zugrunde gelegt worden sind. Die Verzinsung erfolgte einheitlich mit dem damals aktuellen Tageszinssatz von 0,0185 %.

Gegen diese Stundungszinsenvorschreibung wurde am 7. Juni 2002 unter Erstattung nachstehenden Vorbringens rechtzeitig Berufung eingebracht: Dem Bw. wären als Folge einer BP bei der Personengemeinschaft D und dabei geänderter Feststellungen ESt-Nachforderungen für die Jahre 1998 und 1999 von gesamt 24.305,85 € vorgeschrieben worden (Anm.: Richtigerweise beließen sich diese für die vorgenannten

Veranlagungszeiträume auf gesamt 24.396,85 €. Beim laut Berufungsschriftsatz angeführten Gesamtbetrag handelt es sich um die bescheidmäßig ausgesetzten ESt 1998 und 1999, die wegen des bei Bescheideingabe unterlaufenen Ziffersturzes von den tatsächlichen ESt-Vorschreibungen für 1998 und 1999 jedoch beträchtlich geringfügig abweichen). Gegen die geänderten Grundlagenbescheide 1998 und 1999 wäre inzwischen Berufung erhoben, damit verbunden ein Aussetzungsantrag für sämtliche strittigen ESt-Nachforderungen 1998 und 1999 gestellt und dieser mittlerweile auch bewilligt worden. Da § 212a Abs. 5 lit. c dritter Satz BAO (Anm.: richtigerweise § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO) für den Fall, dass einem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt wurden, vorsehe, dass bis zum Ablauf oder Widerruf der Aussetzung der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung eintritt, komme im Berufungsfall somit eine Stundungszinsenvorschreibung trotz gewährter Zahlungserleichterung nicht in Betracht. In Ansehung der ebenfalls bewilligten Einhebungsaussetzung sei der Zahlungsaufschub für ESt 1998 und 1999 vielmehr auf Grund § 212a BAO eingetreten. Der bekämpfte Nebengebührenbescheid sei daher unter Gutschrift der angelasteten Stundungszinsen ersatzlos aufzuheben.

Diese Stundungszinsenberufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2002 im Wesentlichen unter Begründung, dass der konkrete Aussetzungsantrag erst unmittelbar vor Ablauf der Zahlungserleichterung eingebracht bzw. die Aussetzungsbewilligung erst nach Ablauf der Zahlungserleichterung erteilt worden wäre und damit kein Anwendungsfall für die vom Bw. ins Treffen geführte Bestimmung vorliege, abgewiesen.

Dagegen wurde am 22. Juli 2002 unter nachfolgendem ergänzenden Vorbringen zeitgerecht ein Berufungsvorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt: Die angefochtene Berufungsvorentscheidung erweise sich als verfehlt, weil die zur Rechtsmittelabweisung angeführten Entscheidungsgründe im Gesetz keinerlei Deckung fänden. Aus dem Wortlaut der im Berufungsfall maßgeblichen Bestimmung des § 212a Abs. 5 lit. c dritter Satz BAO (Anm.: richtigerweise § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO) lasse sich entgegen erstinstanzlicher Rechtsansicht insbesondere keine Frist ableiten, wann ein Aussetzungsantrag einzubringen sei, damit bei für denselben Abgabenbetrag ebenfalls bewilligter Zahlungserleichterung vorrangig Zahlungsaufschub nach § 212a BAO eintrete und so die zitierte Bestimmung Anwendung finden könne. Demgegenüber ergäbe sich aber aus anderen verfahrensrechtlichen Bestimmungen, dass Aussetzungsanträge erst mit Berufungseinbringung gestellt werden können. Mit entsprechender Antragsbewilligung könne der strittige Abgabenrückstand (Anm.: gemeint wohl Abgabenbetrag) sodann erst ab dem

Zeitpunkt seiner Fälligkeit tatsächlich einhebungsausgesetzt werden. Da das Gesetz auch in diesem Zusammenhang keinerlei Einschränkungen vorsehe, wonach eine Einhebungsaussetzung von Abgaben erst für Zeiträume nach der Entscheidung (Anm.: gemeint wohl Bewilligung) über die Aussetzung wirke, sei die Anwendbarkeit des Abs. 5 letzter Satz leg.cit. vorliegend zu Unrecht verneint worden. Damit sei der Bw., in dem ihm auf Basis berufungsverfangener strittiger Abgaben trotz gleichfalls bewilligter Einhebungsaussetzung Stundungs- anstatt von Aussetzungszinsen vorgeschrieben worden wären, schlechter gestellt und auch im Recht auf Einhebungsaussetzung gemäß § 212a BAO verletzt worden. Der Berufungsantrag auf ersatzlose Aufhebung des bekämpften Stundungszinsenbescheides werde daher aufrecht gehalten.

Nach Vorlage der Berufungsakten an die Abgabenbehörde II. Instanz war im Zuge des Aktenstudiums festzustellen, dass mittlerweile über die Berufung gegen die abgeänderten Feststellungsbescheide 1998 und 1999 bereits entschieden worden ist. Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2002 ist diesem Rechtsmittel für beide Feststellungszeiträume teilweise stattgegeben worden, wobei an der strittigen Einkunftsvermittlung durch Einnahmenpauschalierung grundsätzlich festgehalten wurde, abweichend zu bisher aber noch weitere pauschal ermittelte Betriebsausgaben zum Ansatz gekommen sind. Im ESt-Veranlagungsverfahren des Bw. kam es deshalb am 27. November 2002 zu davon abgeleiteten ESt-Gutschriften für 1998 und 1999 von 10.573,75 € bzw. 12.769,42 €. Wegen Beendigung des vorgenannten Berufungsverfahrens wurde am selben Tag auch der Aussetzungsablauf für ESt 1998 und 1999 verfügt. Weiters wurden dem Bw. mit selbem Datum auch Aussetzungszinsen für den Zeitraum 27. März 2002 bis 27. November 2002 im Betrag von 51,37 € vorgeschrieben. Dabei sind für den Zeitraum des noch unerledigten Aussetzungsantrages vom 27. März 2002 bis 22. April 2002 keine Aussetzungszinsen bzw. für die Zeit ab Aussetzungsbescheidzustellung vom 23. April 2002 bis zur Ablaufverfügung am 27. November 2002 (219 Tage) die bescheidmäßig festgesetzten angefallen. Als Zinsenbemessungsgrundlage wurde laut Berechnungsblatt nicht der gesamte einhebungsausgesetzt gewesene ESt-Betrag von 24.305,85 €, sondern durchgehend nur ein verminderter Abgabenbetrag von 2.277,28 € zugrunde gelegt. Damit hat das Finanzamt dem Umstand Rechnung getragen, dass es infolge Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2002 beim Bw. zu abgeleiteten ESt-Gutschriften für 1998 und 1999 und damit zu einer bei Aussetzungszinsenberechnung rückwirkend zu berücksichtigenden Herabsetzung der Abgabenschuld gekommen war. Die Verzinsung der rückwirkend herabgesetzten Bemessungsgrundlage erfolgte einheitlich mit einem Tageszinssatz von 0,0103%.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Entrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Wird ein solches Zahlungserleichterungsansuchen rechtzeitig vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist (Fälligkeits- bzw. Zahlungsfrist) oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebracht, so kommt ihm nach § 230 Abs. 3 BAO ex lege einbringungshemmende Wirkung zu. Für die antragsbetroffenen Abgaben sind danach Einbringungsmaßnahmen bis zur Antragserledigung unzulässig. Wird ein Zahlungserleichterungsgesuch bewilligt, dann dürfen dem § 230 Abs. 5 BAO zufolge auch während der Dauer eines solchen Zahlungsaufschubes Einbringungsmaßnahmen für die vom Bewilligungsbescheid umfassten Abgaben weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Das Wesen einer Zahlungserleichterungsbewilligung liegt somit in einem Zahlungsaufschub, weshalb eine solche Maßnahme für bereits entrichtete Abgaben schon begrifflich nicht in Betracht kommt (VwGH v. 10.3.1966, 1823/65 f; FJ 1999, 167).

Auf Grund § 212 Abs. 2 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro (Freigrenze geändert ab 1. Jänner 2002 durch Euro-SteueranpassungsG, BGBl I 2001/59) übersteigen, **Stundungszinsen** in Höhe von vier Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz (geändert ab 1. Jänner 1999 durch BGBl I 1998/125) pro Jahr zu entrichten

- a.) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3 BAO) oder
- b.) soweit infolge einer gemäß § 212 Abs. 1 leg.cit. erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt.

Zufolge dieser gesetzlichen Bestimmung besteht Stundungszinsenpflicht für die Freigrenze von 750 € übersteigende Abgabenschuldigkeiten sowohl für die Dauer eines noch unerledigten Zahlungserleichterungsansuchens als auch für die Zeit eines infolge

Zahlungserleichterungsbewilligung tatsächlich eingetretenen Abgabenzahlungsaufschubes. Für den Antragserledigungszeitraum fallen dabei Stundungszinsen für die antragsbetroffenen Abgaben immer nur dann an (§§ 212 Abs. 2 lit. a iVm. 230 Abs. 3 BAO), wenn dem Zahlungserleichterungsgesuch schon ex lege vollstreckungshemmende Wirkung zugekommen ist (seit 1. Jänner 2001 auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I 2000/142, geänderte Rechtslage). Für von einem rechtzeitigen Zahlungserleichterungsgesuch zwar betroffene aber noch nicht fällige oder zahlbare Abgabenschuldigkeiten sind Stundungszinsen gemäß Abs. 2 lit.a leg.cit. nicht vorzuschreiben. Die entsprechende Zinsenpflicht beginnt frühestens mit dem dem Fälligkeits- oder Zahlungstermin folgenden Tag, weil eine zinsenanspruchbegründende Vollstreckungshemmung erst mit Ablauf des Abgabenfälligkeits- bzw. Zahlungstermines eintreten kann.

Wird ein (rechtzeitiges) Zahlungserleichterungsansuchen bewilligt und tritt danach für die im Bewilligungsbescheid ausgewiesenen Abgaben tatsächlich Zahlungsaufschub ein, dann erstreckt sich der Stundungszinsenbemessungszeitraum über den Antragserledigungszeitraum hinaus grundsätzlich bis zum Ende des gewährten Zahlungsaufschubes (§ 212 Abs. 2 lit.b BAO). Abgesehen vom Fall der vorzeitigen Beendigung eines solchen durch Abgabenentrichtung, Widerruf der Zahlungserleichterungsbewilligung (§ 294 BAO), Terminverlust (§ 230 Abs. 5 BAO) oder Erlassung eines Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs. 7 BAO) endet die Wirksamkeit einer Zahlungserleichterungsbewilligung und damit auch der durch sie bewirkte Zahlungsaufschub regelmäßig mit Ablauf des Zeitraumes, für den sie erteilt wurde. Korrespondierend dazu findet somit bei bewilligter Stundung auch die Stundungszinsenpflicht im Regelfall mit Ablauf der Stundungsfrist ihr Ende. Da ein Zahlungsaufschub sinnfolgend nur für bereits fällige bzw. zahlbare Abgabenschuldigkeiten eintreten kann, sind für nicht fällige oder zahlbare Abgaben, die aber Gegenstand einer Zahlungserleichterungsbewilligung sind, vorerst ebenfalls keine Stundungszinsen nach Abs. 2 lit.b leg.cit zu berechnen. Auch hier gilt, dass die Zinsenpflicht erst ab dem der Fälligkeit bzw. dem Zahlungstermin folgenden Tag einsetzt.

Beim Vollzug der Bestimmung des § 212 Abs. 2 lit. a und lit. b BAO (Anm.: "...sind zu entrichten...") ist der Behörde kein Ermessen eingeräumt. Stundungszinsen sind daher bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend bescheidmäßig festzusetzen. Ihre Vorschreibung stellt dabei keine Pönalmaßnahme, sondern ein wirtschaftliches Äquivalent für den Zinsverlust dar, den der Abgabengläubiger dadurch erleidet, dass er geschuldete Abgabenleistungen nicht bereits zum entsprechenden Fälligkeits- oder Zahlungstermin erhalten hat (VwGH v. 11.3.1992, 90/13/0239 f.).

Dem Gesetzeswortlaut folgend ist von einer Stundungszinsenfestsetzung jedenfalls dann Abstand zu nehmen, wenn die Abgaben, für die auf Grund rechtzeitiger Antragstellung Vollstreckungsaufschub erwirkt worden bzw. auf Grund Antragsbewilligung tatsächlich Zahlungsaufschub eingetreten ist, die Freigrenze von 750 € insgesamt nicht erreichen. Wird diese Grenze jedoch überschritten, und liegen auch die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen vor, dann sind auf Basis des gesamten von der Zahlungserleichterung betroffenen Abgabenbetrages Stundungszinsen von vier Prozent über dem Basiszinssatz pro Jahr vorzuschreiben. Die Zinsenberechnung hat tageweise nach dem jeweils aktuellen Stand der Bemessungsgrundlage und dem konkret geltenden Basiszinssatz zu erfolgen. Zinsenbemessungsgrundlage sind dabei für die Zeit des noch unerledigten Zahlungserleichterungsantrages die vom Antrag umfassten, für die Zeit nach Antragsbewilligung die im Bewilligungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten, soweit diese bereits fällig oder zahlbar gewesen sind. Erreichen die berechneten Stundungszinsen im Einzelfall den Betrag von 50,-- € nicht, dann ist diesfalls auf Grund der im § 206 lit. c BAO eingeräumten Ermächtigung von einer Zinsenfestsetzung aus Zweckmäßigkeit- bzw. Wirtschaftlichkeitsgründen abzusehen (Erlass des BMF vom 7. November 2001, 05 2001/5-IV/5/01, AÖF 2002/26).

Berufungsgegenständlich wurde am 24. Jänner 2002 um Stundung des durch die ESt-Vorschreibungen für 1997 bis 1999 vom 18. Dezember 2001 veranlassten Abgabenrückstandes von 23.729,13 € bis am 31. März 2002 ersucht. Da diese antragsgegenständlichen Abgaben, nämlich ESt 1998 von 12.183,31 € und ESt 1999 von 11.545,82 €, erst am 28. Jänner 2002 nach Antragseinbringung fällig waren, kam diesem rechtzeitigen Stundungsantrag schon ex lege vollstreckungshemmende Wirkung zu. Tatsächlich wurde diese Abgabeneinbringungshemmung im Anlassfall aber erst ab 29. Jänner 2002 schlagend, weil bis zur Abgabenfälligkeit am 28. Jänner 2002 Einbringungsmaßnahmen für die betroffenen ESt-Schuldigkeiten ohnedies ausgeschlossen waren. Diese Vollstreckungshemmung währte dem § 230 Abs. 3 BAO zufolge bis zur Stundungsantragserledigung am 6. Februar 2002.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2002 wurde diesem Stundungsansuchen im Wesentlichen stattgegeben, lediglich die beantragte Stundungsfrist wurde geringfügig kürzer mit 28. März 2002 festgelegt. Da mit dieser Zahlungserleichterungsbewilligung der Entrichtungszeitpunkt für die rückständigen Einkommensteuern 1998 und 1999 von 23.729,13 € bis am 28. März 2002 hinausgeschoben wurde, waren auf Grund 230 Abs. 5 BAO

---

Einbringungsmaßnahmen für die vorgenannten Abgaben während der Zeit dieses Zahlungsaufschubes bis zum Ablauf des gewährten Stundungstermines weiterhin unzulässig.

Nach Ablauf der Stundungsbewilligung am 28. März 2002 wurden dem Bw. am 10. Mai 2002 für die Zeit vom 29. Jänner bis 28. März 2002 Stundungszinsen in Höhe von 259,- € vorgeschrieben. Diese Zinsenvorschreibung wird nunmehr unter Hinweis auf die für Einkommensteuern 1998 und 1999 im Gesamtbetrag von 24.305,85 € ebenfalls bewilligte Einhebungsaussetzung und die dadurch nach Ansicht des Einschreiters gegenständlich zum Tragen kommende Bestimmung des § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO, wonach bei für ein und denselben Abgabenbetrag sowohl bewilligter Zahlungserleichterung als auch bewilligter Einhebungsaussetzung der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzungsbewilligung eintritt, schon dem Grunde nach bekämpft und deshalb ersatzlose Bescheidaufhebung begeht. Mit diesem konkreten Berufungseinwand vermag der Rechtsmittelwerber jedoch aus nachstehenden Entscheidungsgründen eine Rechtswidrigkeit für den bekämpften Stundungszinsenbescheid nicht mit Erfolg aufzuzeigen. Abgesehen davon erweist sich dieser Zinsenbescheid auch im Hinblick auf die darin herangezogene Zinsenberechnungsdauer, die zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage und den zur Anwendung gebrachten Zinssatz als mit den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen durchaus im Einklang.

Wie bereits angeführt ist es auf Grund des rechtzeitigen Stundungsgesuches und der diesem stattgebenden Bewilligung für ESt 1998 und 1999 von gesamt 23.729,13 € ab 29. Jänner 2002 bis zur Antragserledigung vorerst zu einem Vollstreckungsaufschub nach § 230 Abs. 3 BAO und in weiterer Folge ab Antragsbewilligung am 6. Februar 2002 bis zum Stundungsfristende am 28. März 2002 zu einem mit einbringungshemmender Wirkung gemäß § 230 Abs. 5 BAO verbundenen Abgabenzahlungsaufschub gekommen, da die Wirksamkeit dieser Stundungsbewilligung aktenkundig durch keinen der oben beschriebenen Umstände vorzeitig beendet worden ist. Angesichts dieser eingetretenen Rechtswirkungen und des Umstandes, dass mit dem gestundeten ESt-Betrag auch die im § 212 Abs. 2 BAO vorgesehene Freigrenze überschritten war, lagen berufungsgegenständlich im Zeitraum 29. Jänner bis 28. März 2002 die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 212 Abs. 2 lit.a und lit. b BAO für eine Stundungszinsenvorschreibung auf Basis von ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 in Höhe von 23.729,13 € zweifellos vor. Die am 10. Mai 2002 deshalb angelasteten Stundungszinsen von 259,- € hält der Bw. dessen ungeachtet aber trotzdem für rechtswidrig, weil für dieselben ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999, allerdings in etwas höherem Gesamtausmaß von 24.305,85 €, auch die Einhebungsaussetzung bewilligt worden, daher vorrangig Zahlungsaufschub nach § 212a BAO eingetreten wäre, und somit richtigerweise

---

nicht Stundungs-, sondern Aussetzungszinsen vorzuschreiben gewesen wären. Zur Untermauerung seines Vorbringens stützt sich der Einschreiter auf § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO, der seiner Ansicht nach genau den vorliegenden Sachverhalt regelt. Durch die unter Missachtung dieser Bestimmung ergangene Stundungszinsenvorschreibung wäre der Bw. hinsichtlich strittiger Abgabenschuldigkeiten somit im Recht auf Einhebungsaussetzung nach § 212a BAO und sinngemäß damit auch auf Zinsenvorschreibung gemäß § 212a Abs. 9 verletzt und der angefochtene Bescheid dadurch mit Rechtswidrigkeit belegt worden.

Richtig ist, dass am 22. März 2002 aus Anlass der Berufungseinbringung (12. März 2002) gegen die geänderten Feststellungsbescheide der Personengemeinschaft D für 1998 und 1999 während aufrechter Stundungsbewilligung für ESt 1998 und 1999 von 23.729,13 € auch um Einhebungsaussetzung für die vom Ausgang dieses Berufungsverfahrens mittelbar abhängigen ESt 1998 und 1999 von gesamt 24.396,85 € ersucht worden ist, der mit Bescheid vom 16. April 2002 unter Einhebungsaussetzung von ESt 1998 und 1999 im Gesamtbetrag von 24.305,85 € im Wesentlichen stattgegeben wurde. Die geringfügige betragliche Abweichung zwischen den ausgesetzten und zur Einhebungsaussetzung beantragten Abgaben beruhte aktenkundig nicht auf einer gewollten teilweisen Antragsabweisung, sondern auf einem Eingabefehler bei Bescheiderstellung. Im Hinblick auf diese Aussetzungsbewilligung lag somit im Umfang von 23.729,13 € unstrittig Abgabenidentität mit den gestundeten Einkommensteuern 1998 und 1999 vor.

Gemäß § 230 Abs. 6 BAO kommt Aussetzungsanträgen im Sinne des § 212a BAO unabhängig davon, wann sie gestellt werden, schon ex lege einbringungshemmende Wirkung für die davon betroffenen und für eine Einhebungsaussetzung gemäß § 212a Abs. 1, Abs. 2 lit. b und Abs. 3 letzter Satz BAO auch tatsächlich in Betracht kommenden (strittigen) Abgaben zu. § 212a Abs. 5 erster Satz BAO bestimmt, dass die Wirkung einer Einhebungsaussetzung von Abgaben in einem Zahlungsaufschub besteht. Da dieser Zahlungsaufschub für bereits fällige und zahlbare Abgaben frühestens mit Erteilung der Aussetzungsbewilligung einsetzt, ist es auch im Berufungsfall für fällig und zahlbar gewesene ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 von 24.305,85 ab 16. April 2002 zum Zahlungsaufschub nach § 212a BAO gekommen. Dieser Zahlungsaufschub endete, da die von der Aussetzungsbewilligung betroffenen Abgaben nicht vorzeitig entrichtet wurden, am 27. November 2002 mit dem infolge Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2002 erlassenen Aussetzungsablaufbescheid. § 212a Abs. 5 zweiter und dritter Satz BAO normieren in diesem Zusammenhang nämlich, dass das Ende eines Zahlungsaufschubes nach § 212a BAO regelmäßig mit Ablauf der Aussetzung

oder ihrem Widerruf eintritt, bzw. dass der Aussetzungsablauf anlässlich jeder das konkrete Berufungsverfahren materiell oder formell abschließenden Erledigung zu verfügen ist.

Aus Anlass der im Feststellungsverfahren 1998 und 1999 am 27. November 2002 ergangenen, teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung kam es mit selbem Datum am Abgabenkonto des Bw. zu davon abgeleiteten ESt-Gutschriften für 1998 und 1999 von 10.573,75 € bzw. von 12.769,42 € und weiters ebenfalls am selben Tag (§ 212a Abs. 9 letzter Satz BAO) auch zur Vorschreibung von Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO in Höhe von 51,37 €, wobei Bemessungsgrundlage diesfalls nicht der gesamte laut Bewilligungsbescheid ausgesetzte ESt-Betrag von 24.305,85 €, sondern nur ein verminderter Abgabenbetrag von 2.277,28 € gewesen ist.

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 BAO) oder
- b.) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt,

Aussetzungszinsen in Höhe von einem Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Auf Grund dieser Bestimmung sind Aussetzungszinsen daher sowohl für Zeiträume, in denen auf Grund eines noch unerledigten Aussetzungsantrages die Einbringung für die antragsbetroffenen Abgaben gehemmt war (§ 230 Abs. 6 BAO), als auch für Zeiträume, in denen auf Grund einer Bewilligung die Einhebung berufungsverfangener strittiger Abgaben ausgesetzt war und für diese Abgabenschuldigkeiten tatsächlich auch Zahlungsaufschub eingetreten ist, festzusetzen. Der Bemessungszeitraum für Aussetzungszinsen erstreckt sich bei bewilligter Aussetzung somit grundsätzlich vom Zeitpunkt der Antragseinbringung bis zur den Zahlungsaufschub regelmäßig beendenden Verfügung des Aussetzungsablaufes. Werden die vom Aussetzungsbescheid umfassten Abgaben freiwillig vorzeitig entrichtet, dann endet die Aussetzungszinspflicht bereits im Entrichtungszeitpunkt. Zinsenbemessungsgrundlage sind für die Zeit des unerledigten Aussetzungsantrages die vom Aussetzungsgesuch umfassten, für eine Aussetzung in Betracht kommenden strittigen Abgaben, soweit sie noch nicht entrichtet wurden, für die Zeit ab Aussetzungsbewilligung die im Bewilligungsbescheid enthaltenen Abgaben. Da entrichtete Abgaben im Unterschied zur Zahlungserleichterung unter bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen (§ 212a Abs. 6 BAO) Gegenstand einer Aussetzungsbewilligung sein können, fallen für solche ab Aussetzungsbewilligung ebenfalls Zinsen nach Abs. 9 lit.b leg.cit. an. Für die Zeit bis zur Antragserledigung kommt für sie eine Zinsenvorschreibung jedoch ungeachtet der

Antragsbetroffenheit nicht in Betracht, weil Abs. 9 lit.a leg.cit. für die Zinsenpflicht auf einen Vollstreckungshemmungseintritt abstellt, ein solcher für entrichtete Abgaben aber ausgeschlossen ist. Wie bei den Stundungszinsen gilt auch hier, dass nicht fällige bzw. nicht zahlbare Abgabenschuldigkeiten in die Zinsenbemessungsgrundlage (vorerst) nicht einzubeziehen sind. Die Zinsenpflicht nach § 212a Abs. 9 lit.a bzw. lit.b BAO setzt diesfalls ebenfalls frühestens mit dem dem Fälligkeits- oder Zahlungstermin folgenden Tag ein. Die Berechnung der Aussetzungszinsen ist tageweise unter Zugrundelegung der jeweils aktuellen Bemessungsgrundlage und des jeweils aktuellen Tageszinssatzes vorzunehmen. Kommt es infolge einer Berufungs(vor)entscheidung oder eines sonstigen schuldmindernden Bescheides nachträglich zu einer Herabsetzung der Abgabenschuld, so hat die Aussetzungszinsberechnung wegen § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO zwingend unter rückwirkender amtswegig wahrzunehmender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO regelt schließlich das laut Parteivorbringen auch auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt zutreffende Zusammentreffen einer für denselben Abgabenbetrag sowohl bewilligten Zahlungserleichterung als auch bewilligten Einhebungsaussetzung. Er normiert, dass diesfalls bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub nicht auf Grund der Zahlungserleichterung, sondern auf Grund der Einhebungsaussetzung eintritt.

Unstrittig ist, dass der Bw. für die ihm am 18. Dezember 2001 im Gefolge geänderter Feststellungsbescheide 1998 und 1999 vorgeschriebenen ESt-Nachforderungen 1998 und 1999 sowohl um Zahlungserleichterung als auch um Einhebungsaussetzung ersucht hat. Beträglich haben sich diese beiden im Wesentlichen dieselben Abgabeschuldigkeiten betreffenden Ansuchen deshalb unterschieden, weil um Stundung zulässigerweise nur für im Antragszeitpunkt tatsächlich noch ungetilgte (gesamt 23.729,13 €), um Aussetzung der Einhebung jedoch für ungetilgte und im Hinblick auf § 212a Abs. 6 BAO auch für schon entrichtet gewesene ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 (gesamt 24.396,85 €) ersucht werden konnte. Laut Aktenlage wurden die vorgenannten Ansuchen, die im Hinblick auf ESt 1998 und 1999 im Umfang von 23.729,13 € Abgabenidentität aufgewiesen haben, hintereinander und zwar das Stundungsgesuch am 24. Jänner 2002 und das Aussetzungsgesuch am 22. März 2002 eingebracht. Für das ESt-Aussetzungsgesuch war dabei eine frühere Antragstellung schon deshalb unmöglich, weil Aussetzungsanträge dem Wort- und Sinngehalt des § 212a BAO folgend zulässigerweise nur für strittige Abgaben im Zusammenhang mit einem entsprechend anhängigen Berufungsverfahren gestellt werden können, die Berufung gegen die Feststellungsbescheide 1998 und 1999, die Grundlage für den gegenständlichen

---

Aussetzungsantrag für ESt 1998 und 1999 war, aktenkundig aber erst am 12. März 2002 eingebbracht worden ist.

Nur im Falle, dass für denselben Abgabenbetrag sowohl ein Zahlungserleichterungsansuchen als auch ein Aussetzungsantrag (Anm.: also zeitgleich) eingebbracht wird, gilt, dass zunächst über den Aussetzungsantrag zu entscheiden ist. Diese verpflichtende Erledigungsvorgangsweise ergibt sich daraus, dass es sich beim § 212 BAO um eine Ermessensbestimmung, beim § 212a BAO im Gegensatz dazu aber um eine Norm handelt, auf deren Anwendung Abgabepflichtige bei Vorliegen sämtlicher tatbestandsmäßiger Voraussetzungen einen Rechtsanspruch haben. Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a BAO ist einem Aussetzungsantrag somit zwingend statt zu geben, was zur Folge hat, dass über das weiters gestellte, denselben Abgabenbetrag betreffende Zahlungserleichterungsgesuch diesfalls nicht mehr abzusprechen ist. Nur insoweit eine Einhebungsaussetzung danach nicht in Betracht kommt, ist über den Zahlungserleichterungsantrag zu entscheiden (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Richtlinien zur Abgabeneinhebung, Orac 1996, Anmerkungen Tz. 15 zu § 212a BAO). Für Zeiträume, in denen hinsichtlich desselben Abgabenbetrages sowohl ein Ansuchen nach § 212 BAO als auch eines nach § 212a BAO unerledigt sind, bestimmt sich die Art der für den Antragserledigungszeitraum vorzuschreibenden Zinsen (nach § 212 Abs. 2 lit. a oder nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO) danach, welches der beiden Anbringen früher eingebbracht wurde (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Richtlinien zur Abgabeneinhebung, Orac 1996, Anmerkung Tz. 24 zu § 212a BAO). Angesichts dieser Rechtslage ist für den Berufungsfall, bei dem der Stundungsantrag für ESt-Schuldigkeiten von 23.729,13 € aktenkundig vor dem entsprechenden Aussetzungsantrag gestellt und auch noch vor dessen Einbringung erledigt worden ist, somit festzustellen, dass danach für die betroffenen ESt-Schuldigkeiten im Zeitraum ab Stundungsantragstellung bzw. Vollstreckungshemmungseintritt bis zur Stundungsantragserledigung ohne Zweifel nur ein Stundungszinsenanspruch bestanden hat. Da der identische Abgabenschuldigkeiten umfassende Aussetzungsantrag während dieses Zeitraumes nämlich noch gar nicht eingebbracht war, trat für ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 im Umfang von 23.729, 13 € auf Grund dieses zuerst gestellten Stundungsantrages nach Abgabenfälligkeit ab 29. Jänner 2002 Vollstreckungshemmung gemäß § 230 Abs. 3 BAO ein, die bis zur entsprechenden Antragserledigung am 6. Februar 2002 andauerte und für diesen Zeitraum Stundungszinsenpflicht auf Grundlage des § 212 Abs. 2 lit.a BAO begründete. Dieser Sach- und Rechtslage folgend wurden daher mit dem angefochtenen Zinsenbescheid zu Recht

---

für den Zeitraum 29. Jänner bis 6. Februar 2002 Stundungszinsen auf Basis der stundungsantragsbetroffenen ESt-Schuldigkeiten angelastet.

Mit Stundungsbewilligung vom 6. Februar 2002 hat sich am weiteren Bestand der Stundungszinsenpflicht für ESt 1998 und 1999 von 23. 729,13 € grundsätzlich nichts geändert, weil der im Wesentlichen denselben Abgabenbetrag betreffende Aussetzungsantrag auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht eingebracht war. Da es mit dieser Stundungsbewilligung zu einem mit einbringungshemmender Wirkung verbundenen Zahlungsaufschub nach § 212 Abs. 1 iVm. § 230 Abs. 5 BAO gekommen ist, gründete die Stundungszinsenpflicht ab 6. Februar 2002 allerdings auf § 212 Abs. 2 lit.b BAO. Mit der berufungsgegenständlichen Stundungsbewilligung wurde der Entrichtungszeitpunkt für ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 von 23.729,13 € bis am 28. März 2002 aufgeschoben. Da die Wirksamkeit dieser Zahlungserleichterung laut Aktenlage weder durch Abgabenentrichtung, Stundungswiderruf oder sonstige andere Maßnahmen vorzeitig beendet worden ist, währte dieser Zahlungsaufschub nach § 212 BAO und korrespondierend damit auch die Zinsenpflicht nach § 212 Abs. 2 lit. b BAO ununterbrochen bis zum Stundungsbewilligungsablauf am 28. März 2002. Dies ungeachtet dessen, dass während aufrechter Zahlungserleichterung am 22. März 2002 ein unter anderem auch die gestundeten Einkommensteuern umfassender Aussetzungsantrag gestellt wurde. Trotz partieller Abgabenidentität war dieser Antrag im Sinne des § 212a BAO nämlich nicht geeignet, den für ESt 1998 und 1999 von 23.729,13 € bereits nach § 212 BAO eingetretenen Zahlungsaufschub zu verdrängen und damit den bestehenden Stundungs- durch einen Aussetzungszinsenanspruch zu ersetzen. Für eine solche Annahme bietet, da im Zeitraum 22. März bis 28. März 2002 einer bewilligten Stundung ein für zum Teil dieselben Abgaben betreffendes unerledigtes Aussetzungsgesuch gegenüber gestanden ist, weder der Wortlaut des § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO Anhaltspunkte, der unmissverständlich nur die Art des Zahlungsaufschubes beim Zusammentreffen von für denselben Abgabenbetrag sowohl bewilligter Zahlungserleichterung als auch bewilligter Aussetzung und indirekt damit auch die Rechtsfolge für die Art der Zinsenvorschreibung regelt, noch ist für die vorgenannten ESt-Schuldigkeiten für den Zeitraum 22. März bis 28. März 2002 ein Aussetzungszinsenanspruch schon aus der für diese Zeitspanne allein in Betracht kommenden Zinsenbestimmung des § 212a Abs. 9 lit. a BAO abzuleiten. Die hätte nämlich bedingt, dass es für Einkommensteuern von 23.729,13 € auf Grund dieses Aussetzungsantrages vom 22. März 2002 zur Einbringungshemmung gekommen ist. Das war gegenständlich aber, auch wenn Aussetzungsanträgen grundsätzlich schon kraft Gesetzes einbringungshemmende Wirkung für die antragsbetroffenen Abgaben zukommt (§ 230 Abs. 6

BAO), nicht der Fall, weil der konkrete ESt-Betrag bei Aussetzungsantragstellung bereits gestundet und daher schon aus diesem Grund einbringungsgehemmt (§ 230 Abs. 5 BAO) war. Für diesen Abgabenbetrag vermochte die Aussetzungsantragstellung vom 22. März 2002 daher eine Vollstreckungshemmung nicht mehr auszulösen.

Anders dagegen stellt sich die Rechtslage für den bereits entrichtet gewesenen ESt-Betrag 1998 von 667,72 € dar, der von der Zahlungserleichterung zu Recht nicht betroffen und daher auch nicht einbringungsgehemmt, auf Grund § 212a Abs. 6 lit.a BAO aber vom Aussetzungsantrag zulässigerweise mitumfasst war. Für diesen ESt-Betrag ist der Zinsenanspruch während der Zeit des noch unerledigten Aussetzungsantrages (22. März bis 16. April 2002) somit gesondert zu beurteilen und danach festzustellen, dass es auch diesbezüglich im vorgenannten Zeitraum zu keiner Aussetzungszinsenpflicht nach § 212a Abs. 9 lit.a BAO gekommen ist. Auch hier fehlte es an der Tatbestandsmäßigkeit einer eingetretenen Vollstreckungshemmung, die für zwar aussetzungsantragsbetroffene aber bereits entrichtete Abgaben sinnfolgend nämlich überhaupt nicht eintreten kann. Resümierend ist daher fest zu stellen, dass im Zeitraum 29. Jänner bis 28. März 2002 für den ESt-Betrag 1998 und 1999 von 23.729,13 €, auch wenn dieser vom später eingebrochenen Aussetzungsgesuch neuerlich mitumfasst war, zu Recht Stundungszinsen vorgeschrieben wurden.

Mit Stundungsbewilligungsablauf und damit einhergehendem Ende des Zahlungsaufschubes für ESt 1998 und 1999 von 23.729,13 € nach § 212 BAO bzw. der Stundungszinsenpflicht nach § 212 Abs. 2 lit. b BAO kam es für die vorbezeichneten ESt-Schuldigkeiten (nicht allerdings für den bereits entrichteten ESt-Teilbetrag 1998) auf Grund des auch sie betreffenden Aussetzungsantrages ab 29. März 2002 vorerst grundsätzlich zu einer Aussetzungszinsenpflicht nach § 212a Abs. 9 lit. a BAO, die bis zur entsprechenden Antragserledigung am 16. April 2002 andauerte. Ab Aussetzungsbewilligung am 16. April 2002 bestand sodann für sämtliche laut Bewilligungsbescheid ausgesetzten und auch fälligen ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 (24.305,85 €), mithin also auch für entrichtete und unter Bedachtnahme auf § 212a Abs. 6 lit.a BAO zulässigerweise ebenfalls einhebungsausgesetzte ESt 1998, auf Grund des damit nach § 212a BAO gewährten und in der Folge auch tatsächlich ununterbrochen in Anspruch genommenen Zahlungsaufschubes (§ 212a Abs. 5 BAO) grundsätzlich Zinsenpflicht gemäß § 212a Abs. 9 lit.b BAO. Diese währte schließlich bis zur Beendigung dieses Zahlungsaufschubes nach § 212a BAO durch Verfügung des Aussetzungsablaufes am 27. November 2002. Wenn mit mittlerweile ergangenem Zinsenbescheid vom 27. November 2002 letztlich Aussetzungszinsen nicht vom gesamten

antragsbetroffenen bzw. tatsächlich ausgesetzten, sondern nur von einem verminderten ESt-Betrag vorgeschrieben wurden, so lag dies einerseits in der zuvor dargestellten Rechtslage und andererseits darin begründet, dass im Berufungsfall auch § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO Anwendung gefunden hat. Da es durch die ESt-Gutschriften für 1998 und 1999 vom 27. November 2002 nämlich nachträglich zu Abgabenherabsetzungen gekommen ist, waren diese bei Aussetzungszinsenberechnung rückwirkend zu berücksichtigen, was zur Folge hatte, dass sich die Zinsenbemessungsgrundlage entsprechend verminderte, und deshalb für die Zeit des unerledigten Aussetzungsantrages keine Zinsen bzw. für die Zeit ab Aussetzungsbewilligung bis zur Ablaufverfügung Zinsen auf Basis eines verminderten ESt-Betrages von 2.277,28 € in Höhe von 51,37 € vorzuschreiben waren.

Zu den konkreten Rechtsmitteleinwendungen des Bw. ist nunmehr vorerst festzuhalten, dass es im vorliegenden Fall unbestrittenmaßen zu einer dieselben ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 von gesamt 23.729,13 € betreffenden Zahlungserleichterungs- und auch Aussetzungsbewilligung gekommen ist. Dessen ungeachtet liegen nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde aber im Anlassfall die Voraussetzungen für eine Anwendbarkeit der vom Bw. ins Treffen geführten Bestimmung des § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO nicht vor. Zum einen geht schon aus dem entsprechenden Gesetzeswortlaut eindeutig hervor, dass diese Bestimmung allein die Art des "Zahlungsaufschubes" bei für denselben Abgabenbetrag sowohl "bewilligter" Zahlungserleichterung als auch "bewilligter" Einhebungsaussetzung regelt. Damit ist klargestellt, dass Abs. 5 letzter Satz leg.cit. für Zeiträume, in denen denselben Abgabenbetrag betreffende Anträge nach § 212 BAO und § 212a BAO noch nicht bewilligt und damit auch noch keine entsprechenden Zahlungsaufschübe eingetreten sind, nicht gilt. Durch die Tatbestandsmerkmale "Bewilligung" und "Zahlungsaufschub" wird der Geltungs- bzw. Wirkungsbereich dieser Norm somit entgegen der Ansicht des Einschreiters sehr wohl zeitlich determiniert bzw. klar eingegrenzt.

Wenn der Bw. nunmehr die weitere tatbestandsmäßige Wortfolge "sowohl-als auch" laut Rechtsmittelvorbringen rein grammatisch auslegt und dahin gehend versteht, dass es bei jeder für denselben Abgabenbetrag erteilten Zahlungserleichterbewilligung und auch erteilten Aussetzungsbewilligung, unabhängig davon, wann diese Bewilligungen aufrecht gewesen sind, bzw. durch sie Zahlungsaufschub eingetreten ist, vorrangig zu einem Zahlungsaufschub nach § 212a BAO zu kommen habe, so verkennt er damit auch den wahren Normgehalt dieser Bestimmung grundlegend. Auch wenn der Wortsinn und die gesetzessystematische Stellung die Interpretation zuließen, dass Abs. 5 letzter Satz leg.cit. nur die Art des Zahlungsaufschubes bei für denselben Abgabenbetrag sowohl bewilligter

Zahlungserleichterung als auch bewilligter Einhebungsaussetzung regle, ist in extensiver Betrachtungsweise davon auszugehen, dass damit indirekt auch die Rechtsfolge im Hinblick auf die Art der vorzuschreibenden Zinsen festgelegt wird. Unter diesem Gesichtspunkt ergibt sich in teleologischer Auslegung aber, dass § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO insbesondere verhindern will, dass bei für denselben Abgabenbetrag sowohl bewilligter Zahlungserleichterung als auch bewilligter Aussetzung eine Doppelbelastung durch Stundungs- und Aussetzungszinsen eintritt (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Richtlinien zur Abgabeneinhebung, Orac 1996, Tz. 24 zu § 212a BAO). Da es zu einer solchen Doppelbelastung sinnfolgend aber nur kommen kann, wenn Zahlungsaufschübe nach § 212 BAO und § 212a BAO für denselben Abgabenbetrag gleichzeitig wirksam sind, können die Normbegriffe "sowohl-als auch" nur als gleichzeitiges Aufrechtsein von Bewilligungen nach § 212 BAO und § 212a BAO verstanden werden. Damit ist eine Anwendbarkeit des Abs. 5 letzter Satz leg.cit. aber auf Fälle wie auch den vorliegenden, bei denen für denselben Abgabenbetrag zwar eine Zahlungserleichterungs- und eine Aussetzungsbewilligung erteilt wurden, diesen Bewilligungen und damit auch den hierdurch jeweils eingetretenen Zahlungsaufschüben jedoch keine zeitliche Überschneidung immanent war, ausgeschlossen. Diese Gesetzesinterpretation findet auch in Rechtsprechung und Schrifttum Deckung, die diese Bestimmung nur für anwendbar erachten, wenn es zu einem denselben Abgabenbetrag betreffenden "Zusammentreffen" von Zahlungserleichterungs- und Aussetzungsbewilligung kommt (VwGH v. 17.11.1992, 92/14/0153, 0156, 0158 bzw. v. 10.12.1991, 91/14/0164 und 0183; ÖJZ 1989, Seite 419; Ellinger /Bibus/Ottinger, Richtlinien zur Abgabeneinhebung, Orac 1996, Tz. 15 zu § 212a BAO). Die Rechtsauslegung des Bw. widerspricht somit nicht nur der generellen Interpretationslinie dieser Bestimmung, sondern würde im Übrigen auch zu vom Gesetzgeber sicherlich nicht gewollten Auswirkungen und Ergebnissen führen. Wenn Abs. 5 letzter Satz leg.cit. nämlich auf alle Fälle, in denen für denselben Abgabenbetrag irgendwann solche Zahlungsaufschübe bestanden haben, Anwendung fände, würde dies bedeuten, dass bewilligte und bereits abgelaufene Zahlungserleichterungen stets durch für denselben Abgabenbetrag gegebenenfalls auch erst viel später bewilligte Aussetzungen nach § 212a BAO rückwirkend verdrängt würden. Dies hätte regelmäßig nicht nur zur Aufhebung von bereits erlassenen Stundungszinsenbescheiden zu führen, sondern auch zur Folge, dass für den Zahlungserleichterungszeitraum tatsächlich die niedrigeren Aussetzungszinsen anstatt der höheren Stundungszinsen zur Vorschreibung gelangten, obwohl der von der Zahlungserleichterungsbewilligung betroffene Abgabenbetrag zu diesem Zeitpunkt mangels vorgelegener Berufung noch gar nicht strittig war und damit für den

---

Zahlungserleichterungszeitraum die Voraussetzungen für eine Einhebungsaussetzung und die entsprechende Aussetzungszinsenpflicht gar nicht gegeben waren.

Die vom Einschreiter vorgenommene Gesetzesinterpretation erweist sich aber auch aus anderem Gesichtspunkt als verfehlt. Wie bereits angeführt besteht auf eine Maßnahme im Sinne des § 212a BAO bei Vorliegen der gesetzlich umschriebenen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch, während Zahlungserleichterbewilligungen im Ermessen der Behörde liegen. Sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für einen Zahlungsaufschub nach § 212a BAO wegen Strittigkeit bestimmter Abgaben gegeben, so hat der Abgabepflichtige damit einher gehend auch Anspruch, dass ihm von diesem strittigen Betrag Aussetzungszinsen, insoweit solche tatsächlich angefallen sind, vorgeschrieben werden. Ist dieser strittige Abgabenbetrag auch von einer Zahlungserleichterung betroffen, wäre es rechtswidrig, davon höhere Stundungszinsen anstatt der niedrigeren Aussetzungszinsen anzulasten. Die Bestimmung des Abs. 5 letzter Satz leg.cit. muss daher auch unter diesem Hintergrund gesehen und deshalb davon ausgegangen werden, dass mit der dort vorgesehenen Regelung eines vorrangigen Zahlungsaufschubes nach § 212a BAO auch der Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf Vorschreibung niedrigerer Aussetzungszinsen bei für einen strittenen Abgabenbetrag sowohl bewilligter Zahlungserleichterung als auch bewilligter Aussetzung sichergestellt werden soll. Eine solche Sicherstellung kann sinnfolgend aber ebenfalls nur dann erforderlich sein, wenn für einen strittigen Abgabenbetrag wegen Bewilligungen nach § 212 BAO und nach § 212a BAO gleichzeitig Zahlungsaufschübe nach diesen Bestimmungen eingetreten sind. Betreffen diese Bewilligungen bzw. Zahlungsaufschübe nämlich unterschiedliche Zeiträume, dann besteht schon in Ansehung der sonstigen einschlägigen Zinsenbestimmungen kein zusätzlicher gesetzlicher Regelungsbedarf. Die Strittigkeit einer Abgabe ergibt sich regelmäßig erst durch entsprechende Berufungserhebung. Erst zu diesem Zeitpunkt kann dem § 212a BAO folgend ein Aussetzungsantrag frühestens gestellt und bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen in der Folge auch bewilligt werden. War für einen berufungsverfangenen aussetzungsbetroffenen Abgabenbetrag früher bereits eine Zahlungserleichterung aufrecht, so war diese Abgabe zu diesem Zeitpunkt jedenfalls rechtlich gesehen noch unstrittig und damit für die Zeit des Zahlungsaufschubes auf Grund der Zahlungserleichterung ein Rechtsanspruch auf Einhebungsaussetzung bzw. Vorschreibung niedrigerer Aussetzungszinsen nicht gegeben. Daraus erhellt, dass Abgabepflichtige durch eine für den Zahlungserleichterungszeitraum vorgenommene und noch nicht strittige Abgaben betreffende Vorschreibung höherer Stundungszinsen keinesfalls in ihren Rechten verletzt sein können. Dies gilt auch für den

Berufungsfall, bei dem die von der Stundungsbewilligung bzw. Stundungszinsenvorschreibung umfassten ESt-Schuldigkeiten erst nach Eintritt des Zahlungsaufschubes gemäß § 212 BAO am 12. März 2002 durch Berufungserhebung gegen die geänderten Feststellungsbescheide 1998 und 1999 mittelbar s auch stattgegeben worden ist, wurde dieser auch nicht wie behauptet im Recht auf Einhebungsaussetzung von strittigen ESt-Schuldigkeiten verletzt.

Nach Intention des Gesetzgebers und in teleologischer Interpretation kann der Bestimmung des § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO somit allein der Sinngehalt beigemessen werden, dass mit ihr ausnahmslos das zeitgleiche Zusammentreffen von Zahlungserleichterungs- und Aussetzungsbewilligung für denselben Abgabenbetrag geregelt wird und sie daher nur dann Anwendung findet, wenn für ein und denselben Abgabenbetrag zur selben Zeit ein Zahlungsaufschub auf Grund einer Zahlungserleichterungs- und auf Grund einer Aussetzungsbewilligung eingeräumt wurde. Nur diesfalls hat es nach Willen des Gesetzgebers für den konkreten Abgabenbetrag vorrangig zu einem Zahlungsaufschub auf Grund § 212a BAO und damit bis zur Beendigung dieses Zahlungsaufschubes durch Ablaufverfügung oder Widerruf der Aussetzung darauf basierend zur Vorschreibung von Aussetzungszinsen zu kommen. (vgl. Elliinger/Bibus/Ottinger, Richtlinien zur Abgabeneinhebung, Orac 1996, Tz. 15 zu § 212a BAO bzw. Michael Schaden, ÖJZ 1989, Seite 419). Auf Fälle wie den berufsgegenständlichen aber, in denen hinsichtlich der für denselben Abgabenbetrag nach § 212 BAO und § 212a BAO gewährten Zahlungsaufschübe zeitliche Überschneidungen überhaupt nicht gegeben sind, findet Abs. 5 letzter Satz leg.cit. somit keine Anwendung. Dies ist auch konsequent, zumal sich bei für denselben Abgabenbetrag in zeitlicher Abfolge hintereinander aufrecht gewesenen Zahlungserleichterungs- und Aussetzungsbewilligungen das Problem möglicher doppelter Zinsenbelastungen für ein und denselben Berechnungszeitraum, dessen Lösung § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO aber eigentlich intendiert, gar nicht stellt, und bei solcher Sachverhaltslage auch kein Rechtsanspruch besteht, dass für erst später durch Berufungserhebung strittig gewordene Abgaben bereits schon für die Dauer einer zuvor diesbezüglich aufrecht gewesenen Stundungsbewilligung vorrangig niedrigere Aussetzungszinsen verrechnet werden. Bei fehlender zeitlicher Überlappung einer für denselben Abgabenbetrag gewährten Zahlungserleichterung und bewilligten Einhebungsaussetzung ist daher aus vorstehenden Überlegungen auf § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO nicht Bedacht zu nehmen. Die für denselben Abgabenbetrag jeweils mit einem Zahlungsaufschub verbunden gewesenen Maßnahmen im Sinne des § 212 Abs. 1 BAO bzw. des § 212a BAO sind diesfalls vielmehr isoliert von einander zu beurteilen, bzw. sind damit für den konkreten Abgabenbetrag bei Vorliegen der entsprechenden gesetzlichen

Voraussetzungen im Sinne des § 212 Abs. 2 BAO und des § 212 Abs. 9 BAO gegebenenfalls Stundungs- und auch Aussetzungszinsen, allerdings unterschiedliche Berechnungszeiträume betreffend, vorzuschreiben. Damit erweist sich aber der vom Bw. in diesem Zusammenhang sinngemäß erhobene Einwand, er wäre durch Vorschreibung von auf Basis berufungsverfangener strittiger ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 bemessenen (höheren) Stundungszinsen (anstatt niedrigerer Aussetzungszinsen) in seinem Recht auf gesetzmäßige Zinsenvorschreibung nach § 212a Abs. 9 BAO verletzt worden, als haltlos. Es liegt gegenständlich aber auch keine Rechtswidrigkeit der Stundungszinsenvorschreibung für die Zeit zwischen Aussetzungsantragstellung und Stundungsfristende (22. März bis 28. März 2002) im Hinblick auf die zu diesem Zeitpunkt bereits strittig gewesene ESt-Schuld vor, weil § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO unter Rücksichtnahme auf den Rechtsanspruch der Einhebungsaussetzung für strittige Abgaben ausdrücklich nur das Zusammentreffen von nach Bewilligungsbescheiden gemäß § 212 BAO und § 212a BAO eingetretenen Zahlungsaufschüben regelt, im vorgenannten Zeitraum aber für den strittigen ESt-Betrag ein Zahlungsaufschub nach § 212 BAO aufrecht war und dieser einem für denselben Abgabenbetrag noch unerledigten Aussetzungsantrag gegenüber gestanden ist. Da Abs. 5 letzter Satz leg.cit. für diesen Fall eine gleichlautende Regelung zur Vorrangigkeit des § 212a BAO nicht vorsieht, richtete sich die Art der Zinsenvorschreibung vom inzwischen strittig gewordenen Abgabenbetrag in diesem vorgenannten Zeitraum unzweifelhaft danach, dass das Zahlungserleichterungsgesuch früher eingebracht und vor Aussetzungsantragstellung auch schon bewilligt worden ist. Auch für die Dauer der aufrechten Zahlungserleichterbewilligung (6. Februar bis 28. März 2002) waren somit trotz zwischenzeitig für denselben Abgabenbetrag gestelltem Aussetzungsgesuch zu Recht Stundungszinsen in gesetzlicher Höhe zu verrechnen (vgl. gleichlautende Entscheidung des UFS Wien zu GZ RV/0193-W/03 v. 6. März 2003).

Wenn die Erstbehörde daher dem Bw. für den Zeitraum 29. Jänner 2002 bis 28. März 2002 auf Basis gestundeter ESt-Schuldigkeiten 1998 und 1999 von gesamt 23.729,13 € und unter Anwendung des gesetzlichen Zinssatzes Stundungszinsen im Betrag von 259,-- € vorgeschrieben hat, so hat sie dadurch den angefochtenen Zinsenbescheid keinesfalls wie behauptet mit Rechtswidrigkeit belegt, da in Ansehung der geschilderten Sach- und Rechtslage keinerlei Anhaltspunkte vorlagen, dass gegenständlich § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO Anwendung zu finden gehabt hätte, und deshalb vom gestundeten Abgabenbetrag vorrangig Aussetzungszinsen festzusetzen gewesen wären. Aussetzungszinsen waren für ESt 1998 und 1999 laut Aktenlage vielmehr erst für den Zeitraum nach Ablauf der konkreten

Stundungsbewilligung für die Dauer des daran auf Grund der Einhebungsaussetzungsbewilligung anschließenden Zahlungsaufschubes nach § 212a BAO bis zur Verfügung des Aussetzungsablaufes am 27. November 2002 vorzuschreiben. Da der diesbezüglich am 27. November 2002 ergangene Aussetzungszinsenbescheid nicht Berufungsgegenstand ist, hat für ihn eine Rechtmäßigkeitsprüfung aus Anlass dieses Berufungsverfahrens aber zu unterbleiben. Festgestellt sei jedoch, dass es für die von der Zahlungserleichterung und auch von der Einhebungsaussetzung betroffenen ESt-Schuldigkeiten aus Anlass dieses Aussetzungszinsenbescheides und im Hinblick auf die mit gegenständlich angefochtenem Bescheid angelasteten Stundungszinsen zu keinem Zeitpunkt zu einer doppelten Zinsenbelastung durch Stundungs- und Aussetzungszinsen gekommen ist. Da sich das gegenständliche Berufungsvorbringen gegen den Stundungszinsenbescheid vom 10. Mai 2002 somit aus den dargestellten Entscheidungsgründen als haltlos erwiesen hat, war die vorliegende Berufung daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Abschließend sei außerhalb dieser Berufungsentscheidung noch auf die Bestimmung des § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO (in der geltenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I 2000/142) hingewiesen, wonach im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat. Da Herabsetzungen von Abgabenschuldigkeiten seit dem Inkrafttreten dieser Bestimmung ab 30. Dezember 2000 bei der Stundungszinsenberechnung nicht mehr amtswegig aufzugreifen sind, und der gegenständlich bekämpfte Stundungszinsenbescheid bereits nach dem Inkrafttreten dieser geänderten Bestimmung ergangen ist, sind die Herabsetzungen für ESt 1998 und 1999 durch ESt-Gutschriften vom 27. November 2002 bei der entscheidungsgegenständlichen Stundungszinsenvorschreibung unberücksichtigt geblieben. Angesichts des ausdrücklich normierten Antragsprinzips war dieses Vorgehen der Erstbehörde aber ebenso wenig rechtswidrig als dass auch die Rechtsmittelbehörde diesem Umstand aus Anlass der konkreten Berufungsentscheidung nicht Rechnung getragen hat, weil ihr aus genanntem Grund eine Kompetenz diesbezüglich nicht zugekommen ist. Dem Bw. ist es jedoch unbenommen, aus oben dargestelltem Grund mittels eines entsprechenden formlosen Antrages eine Stundungszinsenanpassung zu begehren, wobei ein solcher Antrag gegebenenfalls der Entscheidungspflicht nach § 311 BAO unterliegt.

Linz, 29. Juli 2003