

GZ. RV/1522-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Elter Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Aussetzungszinsen 2002 in Höhe von 1.770,49 € vom 11. Jänner 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

Der Bw. betreibt in L, G-Straße, eine Rechtsanwaltskanzlei und wird deswegen beim Finanzamt L unter StNr. XY zur Einkommen- und Umsatzsteuer veranlagt. Von Jänner 1983 bis Ende Dezember 1995 war der Bw. mit Rechtsanwalt Dr. A zu einer Anwaltsgemeinschaft (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zusammen geschlossen, deren Sitz sich ebenfalls in L,

M-Straße, befand und die zwecks einheitlicher und gesonderter Einkunftsfeststellung nach § 188 BAO und Umsatzsteuererhebung beim Finanzamt L unter StNr. UV steuerlich geführt wird. Steuerlich vertreten war die Dr. K – Dr. A Anwaltssozietät durch Wirtschaftstreuhänder Dr. R, der für diese Mandantschaft jedoch laut Bevollmächtigungsvertrag nicht zustellbevollmächtigt gewesen ist.

Dem Feststellungsakt der Dr. K – Dr. A GesBR ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass sämtliche an diese Personengemeinschaft im Zeitraum 1990 bis 1994 ergangenen Bescheide jeweils Dr. K unter damals gemeinsamer Kanzleiadresse in L, M-Straße, zugestellt worden sind. Durch entsprechende Hinweise auf den Bescheiden wurde den beiden Mitgesellschaftern und Bescheidadressaten zur Kenntnis gebracht, dass mit Zustellung nur einer Bescheidaufertigung an eine nach § 81 BAO für die GesBR vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Gesellschaftsmitglieder, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, als vollzogen gilt (Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO). Gegen diesen Zustellmodus bzw. die Heranziehung von Dr. K als Vertretungsorgan der Kanzleigemeinschaft wurde im vorgenannten Zeitraum von keinem der beiden Mitgesellschafter Widerspruch erhoben, so dass danach die Feststellungsbescheide 1990 bis 1994 mit Zustellung an Dr. K gleichzeitig auch gegenüber Dr. A wirksam ergangen sind.

Am 25. März 1996 wurde dem Finanzamt von Dr. R mitgeteilt, dass die Dr. K – Dr. A Anwaltsgemeinschaft per 31. Dezember 1995 aufgelöst worden wäre. Aus der aktenkundigen Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 geht hervor, dass sich Dr. K und Dr. A wegen unüberbrückbarer Meinungsverschiedenheiten mit Ablauf des Jahres 1995 getrennt haben, und sich Dr. K dabei verpflichtet hat, die bislang gemeinsam angemieteten Kanzleiräumlichkeiten in L, M-Straße, bis 1. April 1996 zu räumen und Dr. A zur alleinigen Benützung zu überlassen.

Für den Feststellungszeitraum 1995, in dem der Sozietät letztmalig Einkünfte aus gemeinschaftlicher anwaltschaftlicher Tätigkeit zugeflossen sind, erfolgte die Einkunftsfeststellung nach § 188 BAO schließlich erst nach bereits vollzogener Gesellschaftsauflösung. Mit Feststellungsbescheid vom 14. November 1997 stellte das Finanzamt für die (ehemalige) Dr. K – Dr. A GesBR Gesamteinkünfte aus selbstständiger Arbeit für 1995 von 15.919.916,-- S mit darin enthaltenen Halbsatzeinkünften gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 von 9.910.979,-- S fest. Die gesonderte Einkunftsverteilung erfolgte analog zu den Vorjahren im Verhältnis 60 (Dr. K) : 40 (Dr. A), so dass danach dem Bw. selbstständige Einkünfte 1995 von 8.726.468,-- S (darin enthaltenen Halbsatzeinkünfte von

5.105.490,-- S) und Dr. A solche von 7.193.448,-- S (darin enthalten Halbsatzeinkünfte von 4.805.489,-- S) zugerechnet wurden. Diese bescheidmäßigen Feststellungen basierten auf den von Dr. A und Steuerberater Dr. R am 3. Juni 1997 (Ersterklärung) bzw. am 20. Oktober 1997 (berichtigte Erklärung) für die (ehemalige) Anwaltsgemeinschaft für 1995 eingereichten Steuererklärungen, die in Abweichung zu den Vorjahren jeweils auch nur von diesen Einbringern, nicht aber auch vom Bw. unterfertigt waren. Der laut Aktenlage an beide ehemaligen Mitgesellschafter Dr. K und Dr. A adressiert gewesene Feststellungsbescheid 1995 wurde vom Finanzamt in der Folge nachweislich zu Handen des Dr. A unter ehemals gemeinsamer Kanzleiadresse in L, M-Straße, zugestellt.

Aus Anlass dieses Feststellungsbescheides 1995 erließ das Finanzamt am 28. November 1997 einen davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für 1995 für den Bw., mit dem diesem Einkommensteuern im Gesamtbetrag von 2.992.827,-- S bzw. eine Steuernachforderung von 1.533.827,-- S vorgeschrieben wurden.

Mit Bescheid vom 3. Dezember 1997 wurde der Feststellungsbescheid 1995 gemäß § 293b BAO berichtigt, weil im Erstbescheid der Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 93.695,-- S irrtümlicherweise doppelt sowohl beim Aufgabegewinn als auch beim Übergangsgewinn berücksichtigt worden war. Mit diesem wiederum an Dr. K und Dr. A gerichteten und Dr. A unter früherer gemeinsamer Kanzleiadresse zugestellten Berichtigungsbescheid wurden unveränderte Gesamteinkünfte für 1995 von 15.919.916,-- S mit darin nunmehr enthaltenen Halbsatzeinkünften nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 von 10.004.674,-- S festgestellt und Dr. K danach selbstständige Einkünfte in Höhe von 8.726.468,-- S (darin enthalten Halbsatzeinkünfte von 5.152.337,-- S) und Dr. A solche von 7.193.448,-- S (darin beinhaltet Halbsatzeinkünfte von 4.852.337,-- S) zugerechnet.

Wegen dieses Berichtigungsbescheides vom 3. Dezember 1997 wurde auch im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Bw. am 10. Dezember 1997 ein diesem Rechnung tragender Folgeänderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen, mit dem für 1995 nunmehr verminderte Einkommensteuern von 2.981.425,-- S zur Vorschreibung gelangten.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 1997 teilte der Bw. dem Finanzamt sodann sinngemäß Folgendes mit: Er habe bei Einsicht in den Feststellungsakt StNr. UV feststellen müssen, dass im Gewinnfeststellungsverfahren nach § 188 BAO für 1995 bereits Grundlagenbescheide ergangen seien. Entgegen bisheriger Praxis wären diese aber nicht ihm, sondern Dr. A unter ehemals gemeinsamer Kanzleiadresse zugestellt worden. Diese Vorgangsweise erweise sich

jedoch als unzulässig. Die Anwaltsgemeinschaft sei nämlich bereits seit Ende 1995 aufgelöst, außerdem hätte der Einschreiter nach seinem unfreiwilligen Ausscheiden aus der Sozietät Steuerberater Dr. R bereits 1996 sämtliche Steuervollmachten für GesBR entzogen, weil der steuerliche Vertreter im Wesentlichen Vertrauensperson von Dr. A (gewesen) sei. Da der Einschreiter beabsichtige, gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 wegen unrichtiger Einkunftsauflistung zu berufen, ersuche er, ihm sämtliche im Feststellungsverfahren für 1995 bislang ergangenen Bescheide persönlich zuzustellen. Sollte diesem Antrag in Annahme bereits rechtswirksam vollzogener Bescheidzustellungen nicht entsprochen werden, ersuche er vorsorglich um Erstreckung der jeweiligen Berufungsfristen bis am 31. Jänner 1998.

Auf diese Eingabe des Bw. hat das Finanzamt nach ausgewiesener Aktenlage vorerst keinerlei Reaktion gezeigt.

1999 führte die Abgabenbehörde für die (ehemalige) Dr. K – Dr. A GesBR eine Betriebsprüfung für 1995 betreffend einheitliche und gesonderte Einkunftsbestellung und Umsatzsteuer durch. Dabei wurde festgestellt, dass für den infolge Gesellschaftsauflösung und Wechsels der Gewinnermittlungsart ermittelten Übergangsgewinn 1995 entgegen bisheriger Annahme kein Hälftesteuersatz zustehe, weil im Anlassfall die Anspruchsvoraussetzungen nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 nicht vorgelegen wären (BP-Bericht vom 25. Oktober 1999, Tz. 13 i.V.m. Anlage I Punkt 1).

Aus Anlass dieser Prüfungsfeststellung erging im Feststellungsverfahren für 1995 am 25. Oktober 1999 erneut ein Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO, demzufolge nunmehr sämtliche der GesBR 1995 gemeinschaftlich zugeflossenen Einkünfte (15.919.916,-- S) dem Normaleinkommensteuertarif zu unterwerfen waren. Zur gesonderten Einkunftsverteilung wurde festgestellt, dass Dr. K von den Gesamteinkünften 7.193.448,-- S (darin enthaltene Halbsatzeinkünfte von 0,-- S) und Dr. A 8.726.468,-- S (darin enthaltene Halbsatzeinkünfte von 0,-- S) zuzurechnen seien. Dieser wiederum an beide ehemaligen Mitgesellschafter adressiert gewesene Berichtigungsbescheid vom 25. Oktober 1999 wurde laut Aktenlage ohne Benennung von Dr. A als Zustellbevollmächtigten ebenfalls unter früherer gemeinsamer Kanzleiadresse in L, M-Straße, zugestellt.

Da auch dieser Berichtigungsbescheid fehlerhaft war, weil darin die den beiden (ehemaligen) Mitgesellschaftern zugewiesenen Einkunftsanteile irrtümlich wechselseitig vertauscht worden waren, erging im Feststellungsverfahren für 1995 am 4. November 1999 ein weiterer Berichtigungsbescheid nach § 293b BAO. Mit diesem wurde nunmehr bei unveränderten Gesamteinkünften von 15.919.916,-- S und Halbsatzeinkünften von 0,-- S richtigstellend Dr. K

der Einkunftsanteil von 8.726.468,-- S und Dr. A jener von 7.193.448,-- S zugerechnet. Diesen wiederum an beide ehemaligen Mitgesellschafter gerichtet gewesenen Berichtigungsbescheid vom 4. November 1999 stellte die Abgabenbehörde ebenfalls ausschließlich unter ehemals gemeinsamer Kanzleiadresse in L, M-Straße, zu.

Aus Anlass dieser Berichtigungsbescheide nach § 293b BAO vom 25. Oktober und 4. November 1999 wurde in der Folge auch der Einkommensteuerbescheid 1995 des Bw. erneut gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Mit Folgeänderungsbescheid vom 21. Dezember 1999 wurden Dr. K wegen Aberkennung des Hälftesteuersatzes nunmehr Einkommensteuern für 1995 von gesamt 4.235.410,-- S vorgeschrieben. Da diese Steuervorschreibung zu einer ESt-Nachforderung von 1.253.985,-- S führte, wurde der Bw. laut Bescheidspruch aufgefordert, diesen Nachforderungsbetrag spätestens bis am Fälligkeitstag 31. Jänner 2000 zur Entrichtung zu bringen.

Mit Schriftsatz vom 29. November 1999 wandte sich der Bw. unter folgendem Vorbringen erneut an das Finanzamt: Er habe in Erfahrung gebracht, dass im Feststellungsverfahren nach Betriebsprüfungsabschluss inzwischen bereits Bescheide für 1995 ergangen seien. Obwohl er im Prüfungsverlauf ausdrücklich darauf hingewiesen habe, dass die Kanzleigemeinschaft nach wie vor von ihm vertreten werde und Zustellungen für diese daher ausschließlich an ihn per aktueller Adresse in L, L-Straße, zu erfolgen hätten, seien ihm die anlässlich der Betriebsprüfung erlassenen Berichtigungsbescheide wiederum nicht persönlich zugestellt worden. Von der Betriebsprüferin sei ihm nunmehr mitgeteilt worden, dass Bescheide an eine bereits beendete Personengemeinschaft nur an den ursprünglichen Sitz der Gemeinschaft zugestellt würden. Nach weiterer Aussage der Prüferin liege es somit allein im Verantwortlichkeitsbereich des Einschreiters, wenn er unter früherer gemeinsamer Kanzleiadresse rechtmäßig zugestellte Feststellungsbescheide allein wegen bestehender Differenzen mit dem ehemaligen Mitgesellschafter Dr. A behauptetermaßen nicht erhalten habe. Diese Rechtsansicht sei jedoch verfehlt, weil der Einschreiter an der behördlich herangezogenen Zustelladresse gegenwärtig überhaupt keinen Kanzleisitz mehr habe, und Dr. A bzw. Steuerberater Dr. R für ihn auch nicht zustellbevollmächtigt seien. Er ersuche daher hiermit, ihm die anlässlich der Betriebsprüfung erlassenen berichtigenden Grundlagenbescheide 1995 persönlich zuzustellen.

Wenige Tage später ging beim Finanzamt am 9. Dezember 1999 ein Telefax von Steuerberater Dr. R ein, worin dieser mitteilte, dass nach Auskunft seines Mandanten Dr. A sämtliche Schriftstücke die ehemalige Dr. K – Dr. A GesBR betreffend ausnahmslos diesem

unter Adresse L, M-Straße, zuzustellen seien. Mit diesem Fax übermittelte Dr. R gleichzeitig auch Abschriften von zwei von ihm verfassten, an Dr. K gerichteten Schreiben samt Nachweis über deren Aufgabe als eingeschriebene Briefsendungen mit folgendem Inhalt:

- 1.) Schreiben vom 3. November 1999: "KOPIE des am 28. Oktober 1999 zugestellten Gewinnfeststellungsbescheides 1995 laut Betriebsprüfung sowie Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung" (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: offensichtlich Kopie des F-Berichtigungsbescheides 1995 vom 25. Oktober 1999).
- 2.) Schreiben vom 15. November 1999: "Den am 8. November 1998 zugestellten berichtigten Feststellungsbescheid 1995 laut Betriebsprüfung" (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: offensichtlich Kopie des F-Berichtigungsbescheides 1995 vom 4. November 1999).

In Reaktion auf diese Telefaxeingabe teilte die Abgabenbehörde dem Bw. in der Folge mit Schreiben vom 3. Jänner 2000 mit, dass seinem in der Eingabe vom 29. November 1999 gestellten Zustellgesuch nicht entsprochen werde. Nach Rücksprache mit der Betriebsprüferin habe der Bw. anlässlich der Prüfungshandlungen einen wie nunmehr behaupteten Zustelländerungsantrag per Adresse L, L-Straße, nicht gestellt. Außerdem habe Dr. A mit Eingabe vom 9. Dezember 1999 bekannt gegeben, dass sämtliche im Feststellungsverfahren ergehenden Erledigungen an die Adresse L, M-Straße, zuzustellen seien. Außerdem gehe aus dieser Telefaxeingabe nachweislich hervor, dass der Bw. den letztergangenen F-Berichtigungsbescheid vom 4. November 1999 ohnedies mit an ihn gerichtetem Schreiben des Dr. R vom 15. November 1999 mitübermittelt erhalten habe.

Noch bevor Dr. K diese abweisliche Mitteilung zugegangen war, erhob dieser am 9. Dezember 1999 "vorsorglich" Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995, beantragte darin dessen Aufhebung wegen unrichtig vorgenommener Gewinnverteilung und wiederholte, dass weder Dr. A noch Steuerberater Dr. R für die ehemalige Dr. K – Dr. A GesBR zustellbevollmächtigt und rechtswirksame Zustellungen der Grundlagenbescheide 1995 deshalb bislang nicht erfolgt seien.

Am 4. November 1999 beauftragte der Bw. die Fa. E WTH GmbH mit der Wahrnehmung seiner steuerlichen Interessen. Aus gegebenem Anlass nahm Mag. K, ein Mitarbeiter dieser Steuerberatungskanzlei, in der Folge am 28. Jänner 2000 Akteneinsicht in den Gewinnfeststellungsakt StNr. UV. Dabei wurden diesem Kopien von der (Anm.: nur von Dr. A und Steuerberater Dr. R unterfertigten) Feststellungserklärung 1995 vom 20. Oktober 1997, vom Feststellungsbescheid 1995 vom 14. November 1997, vom

Berufungsfristverlängerungsantrag des Dr. K vom 15. Dezember 1997 sowie von den anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung der Kanzleigemeinschaft im Prüfungsbericht vom 25. Oktober 1999 für 1995 unter Punkt 1 des Besprechungsprogrammes getroffenen Prüfungsfeststellungen ausgehändigt.

In weiterer Folge teilte das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter des Bw. am 26. April 2001 sodann schriftlich mit, dass beabsichtigt sei, über die Berufung vom 9. Dezember 1999 gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 nunmehr in der Sache zu entscheiden. Da der Berufungsschriftsatz weder eine Begründung noch einen konkretisierten Berufungsantrag enthalte, werde um entsprechende Mängelbehebung bis am 14. Mai 2001 ersucht. Diesem Auftrag hat der Bw. mit Eingabe vom 25. Mai 2001 (nach gewährter Fristverlängerung) rechtzeitig und auftragsgemäß entsprochen und dabei beantragt, den berichtigenden Gewinnfeststellungsbescheid 1995 vom 4. November 1999 ersatzlos aufzuheben, weil dieser Bescheid schon mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 293b BAO nicht ergehen hätte dürfen. Außerdem erweise sich dieser Bescheid auch deshalb als fehlerhaft, weil darin die Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für 1995 zu Unrecht verneint worden wäre. Im Übrigen werde zum wiederholten Male moniert, dass der Gewinnfeststellungsbescheid für 1995 dem Einschreiter bislang noch nicht rechtswirksam zugestellt worden sei.

Aus Anlass der Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 stellte der Bw. wegen mittelbarer Abhängigkeit vom Berufungsausgang auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung für jene Einkommensteuernachforderung von 1.253.985,-- S, die ihm mit zuletzt erlassenem Einkommensteueränderungsbescheid für 1995 vom 21. Dezember 1999 als Folge des berufungsverfangenen Grundlagenbescheides 1995 vorgeschrieben worden war. Diesem Aussetzungsantrag wurde mit Bescheid vom 29. März 2001 vollinhaltlich stattgegeben und der bezeichnete Einkommensteuerbetrag 1995 damit ab diesem Zeitpunkt aus der laufenden Abgabengebarung am Steuerkonto XY vorerst ausgeschieden.

Am 13. Juni 2001 erließ das Finanzamt in der Folge eine Berufungsvorentscheidung, mit der die Berufung des Dr. K vom 9. Dezember 1999 gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 als unbegründet abgewiesen und die Entscheidungsbegründung dazu einem gesonderten Schriftsatz vorbehalten wurde. Diese gesonderte Begründung, die am 19. Juni 2001 ergangen ist, war wie die Berufungsvorentscheidung auch an Dr. K und Dr. A zu Handen Dr. A in L, M-Straße, adressiert. Aus den entsprechenden, im Feststellungsakt erliegenden Rückscheinen ergibt sich, dass die Originale dieser beiden Erledigungen Dr. A unter vorgenannter Adresse

zugegangen sind. Hinsichtlich des Bw., der eigentlich Einbringer der gegen den Feststellungsbescheid 1995 gerichteten Berufung war, findet sich auf der Entscheidungsbegründung vom 19. Juni 2001 lediglich der Vermerk: "1 Bescheidkopie + 1 Kopie d. Verf. 67 an Dr. K".

Als Folge der am 13./19. Juni 2001 erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung verfügte das Finanzamt am 21. Juni 2001 den Aussetzungsablauf für Einkommensteuern 1995 im Umfang von 1.253.985,-- S, wodurch dieser Abgabenbetrag wiederum in die laufende Verrechnung am Steuerkonto des Bw. einbezogen wurde.

Am 19. Juli 2001 stellte der Bw. sodann für die Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995, nachdem er vom Inhalt der abweisenden Berufungsvorentscheidung lediglich durch Erhalt entsprechender Erledigungskopien Kenntnis erlangt hatte, einen Vorlageantrag. Unter Aufrechthaltung seines bisherigen Rechtsmittelvorbringens und -begehrens wies er in diesem Rechtsmittelschriftsatz abermals darauf hin, dass ihm bislang keiner der im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO für 1995 ergangenen Bescheide wirksam zugestellt worden wäre. Gleiches gelte auch für die nunmehr erlassene Berufungsvorentscheidung, von der er ebenfalls nur Erledigungskopien erhalten hätte. Im Übrigen sei es auch unzutreffend, dass er von Steuerberater Dr. R zwei Schreiben erhalten hätte, weil ihm tatsächlich nur dessen Schreiben vom 3. November 1999 zugegangen wäre. Abgesehen davon erweise sich der bekämpfte Gewinnfeststellungsbescheid 1995 aber auch als inhaltlich falsch, weil die darin zugrunde gelegten, auf Ermittlung und Erklärung des Steuerberaters Dr. R gestützten Bemessungsgrundlagen keinesfalls den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen. Es sei nämlich sachlich ungerechtfertigt, dass er, obwohl er nach unfreiwilligem Ausscheiden aus der Anwaltssozietät nur 1/6 oder 1/5 des bisherigen Gesamthonorarvolumens (ca. 200 bis 300 Akten) übernommen habe, danach die Hälfte der am 31. Dezember 1995 noch offen gewesenen Klientenforderungen zum Normalsteuertarif versteuern müsse, Dr. A demgegenüber aber den überwiegenden Rest (also 4/5 oder 5/6 des Honorarvolumens, darunter auch rd. 15.000 Akten betreffend Fa. U) weiterbetreut und zusätzlich auch noch den "good will" lukriert habe.

Im Gefolge dieses Vorlageantrages legte Dr. K sodann am 25. Juli 2001 auch Berufung gegen den Ablaufbescheid vom 21. Juni 2001 ein und beantragte, den ablaufbetroffenen Einkommensteuerbetrag 1995 von 1.253.985,-- S weiterhin nach § 212a BAO auszusetzen. Diese Berufung vom 25. Juli 2001 hat der Einschreiter nachfolgend wiederum zurückgezogen, nachdem das Finanzamt auf Grund des eingebrachten Vorlageantrages die

Anspruchsvoraussetzungen nach § 212a BAO ohnedies erneut als gegeben erachtet und deshalb den strittigen Einkommensteuerbetrag mit Bescheid vom 10. August 2001 wiederum nach § 212a BAO ausgesetzt hatte. Auf Grund dieser neuerlichen Aussetzungsbewilligung war daher der zuvor ablaufbetroffene Einkommensteuerbetrag 1995 ab 10. August 2001 erneut von der laufenden Gebarung am Steuerkonto XY ausgenommen.

Die Berufung gegen den berichtigten Gewinnfeststellungsbescheid 1995 wurde in der Folge an die Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt. Mit verfahrensrechtlichem Bescheid vom 27. Dezember 2001 wies die Rechtsmittelbehörde diese Berufung vom 9. Dezember 1999 und auch den hierfür gestellten Vorlageantrag vom 19. Juli 2001 jeweils als unzulässig zurück (RV 2001). Laut Entscheidungsgründen wäre der Bw. nicht rechtsmittellegitimiert gewesen, weil ihm weder der Feststellungsbescheid 1995 vom 14. November 1997 noch die drei nachfolgenden, diesen Bescheid gemäß § 293b BAO berichtigenden Bescheide vom 3. Dezember 1997, 25. Oktober 1999 und 4. November 1999 noch die Berufungsvorentscheidung vom 13./19. Juni 2001 wirksam zugestellt worden seien. Mit Zustellung der vorgenannten, jeweils an Dr. K und Dr. A adressiert gewesenen Bescheide ausschließlich unter ehemals gemeinsamer Kanzleiadresse in L, M-Straße, wäre im Anlassfall in Abweichung zu den Vorjahren 1990 bis 1994 deshalb nicht gleichzeitig auch Bescheidwirksamkeit gegenüber Dr. K eingetreten, weil sich an der herangezogenen Zustelladresse seit Gesellschaftsauflösung Ende 1995 nur mehr der Kanzleisitz des Dr. A befunden habe, dieser ehemalige Mitgesellschafter aber weder gemeinsam bestellter Zustellbevollmächtigter für die ehemalige GesBR gewesen noch auf Grund der Bestimmung des § 81 Abs. 7 BAO nach Abs. 6 als vertretungsbefugte Person der GesBR ex lege auch Zustellbevollmächtigter für diese geworden und er auch nicht von der Abgabenbehörde gemäß § 81 Abs. 2 BAO zum Vertreter der GesBR bestellt gewesen sei. Sämtliche im Feststellungsverfahren der Anwaltsgemeinschaft für 1995 erlassenen Bescheide wären nach dieser Faktenlage somit zwingend beiden ehemaligen Mitgesellschaftern persönlich zuzustellen gewesen. Da persönliche Bescheidzustellungen an Dr. K nachweislich unterblieben seien, wären die eingangs genannten Bescheide diesem gegenüber rechtlich niemals existent geworden. Daran ändere auch nichts, dass der Bw. und dessen Vertreter Mag. K im Verfahrensverlauf Kopien dieser mangelhaft zugestellten Bescheide erhalten bzw. anlässlich von Akteneinsichten in den Feststellungsakt StNr. UV Kenntnis von den jeweiligen Bescheidinhalten erlangt hätten, weil diese Maßnahmen bzw. Handlungen keine Ersatzzustellungen im Sinne des § 7 ZustellG gewesen und daher ungeeignet gewesen seien, die vorgelegenen Zustellmängel zu sanieren. Die Abgabenbehörde I. Instanz werde aus

gegebenem Anlass daher aufgefordert, den Gewinnfeststellungsbescheid der (ehemaligen) Anwaltsgemeinschaft für 1995 nunmehr unverzüglich an den Bw. persönlich zuzustellen, damit diesem Gelegenheit für ein ordnungsgemäßes Rechtsmittelverfahren geboten werde.

Da mit dieser formellen Berufungserledigung vom 27. Dezember 2001 eine dem Berufungsvorbringen Rechnung tragende inhaltliche Überprüfung des angefochtenen Grundlagenbescheides 1995 überhaupt nicht stattgefunden hat, ist es in ihrem Gefolge daher auch zu keinen Änderungen für die im Feststellungsbescheid 1995 getroffenen Feststellungen und die davon abgeleiteten einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen des Bw. gekommen. Insbesondere ist damit auch die dem Bw. mit letzterlassenem ESt-Folgeänderungsbescheid vom 21. Dezember 1999 für 1995 in Höhe von 4.235.410,-- S vorgeschriebene Einkommensteuer unverändert geblieben.

Am 10. Jänner 2002 wurde Dr. K der Gewinnfeststellungsbescheid nach § 188 BAO für 1995 schließlich persönlich zugestellt. Dagegen hat der Bw. am 15. Februar 2002 erneut berufen. Dieses Rechtsmittel wurde in der Folge unmittelbar der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt (ho. erfasst unter RV 2002) und ist gegenwärtig noch unerledigt.

Am 11. Jänner 2002 verfügte das Finanzamt für Einkommensteuern 1995 im Umfang von 91.130,64 € (entspricht 1.253.985,-- S) wegen Berufungserledigung vom 27. Dezember 2001 wiederum den Aussetzungsablauf. Gleichzeitig wurde der Bw. aufgefordert, den gesamten Ablaufbetroffenen Abgabenbetrag bis am 18. Februar 2002 zu entrichten.

Weiters wurden dem Bw. mit Bescheid vom 11. Jänner 2002 auch Aussetzungszinsen in Höhe von 1.770,49 € für den Zeitraum 31. Juli 2001 bis 11. Jänner 2002 vorgeschrieben und entscheidungsbegründend festgestellt, dass diese Nebengebühren für jene Abgabenschuldigkeiten festzusetzen gewesen seien, für die auf Grund eines Aussetzungsantrages bzw. einer Aussetzungsbewilligung Zahlungsaufschub eingetreten wäre. Aus dem diesem Bescheid angeschlossen gewesenen Zinsenberechnungsblatt ergibt sich, dass im gesamten Bemessungszeitraum als Zinsenbemessungsgrundlage der vom Aussetzungsantrag und Aussetzungsbewilligungsbescheid umfasst gewesene ESt-Nachforderungsbetrag 1995 von 91.130,64 € (1.253.985,-- S) zugrunde gelegt worden ist.

Gegen diesen Nebengebührenbescheid legte der Bw. am 18. Februar 2002 unter folgendem Vorbringen ebenfalls Berufung ein: Die bekämpfte Zinsenvorschreibung sei Folge des am 11. Jänner 2002 erlassenen ESt-Ablaufbescheides bzw. des zuvor ergangenen Berufungsrückweisungsbescheides vom 27. Dezember 2001. Mit letzterem wäre die

Berufung des Einschreiters gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 zwar unbestrittenemassen aus formellen Gründen zurückgewiesen worden, inhaltlich hätte diese Formalentscheidung aber eindeutig eine Stattgabe seiner damals gestellten Rechtsmittelanträge dargestellt, zumal die Rechtsmittelbehörde darin unmissverständlich zum Ausdruck gebacht habe, dass bislang keine rechtswirksame Zustellung des Gewinnfeststellungsbescheides 1995 an den Bw. erfolgt und damit dieser Bescheid wirkungslos geblieben wäre. Als Folge dieser Feststellungen wäre im Berufungszurückweisungsbescheid auch die unverzügliche Bescheidzustellung an den Einschreiter verfügt worden. Für den nunmehr gegenständlichen Berufungsfall lasse sich aus dieser Entscheidungsbegründung und der darin dokumentierten Rechtsunwirksamkeit des Feststellungsbescheides 1995 gegenüber dem Bw. gewinnen, dass dem Einschreiter von diesem unwirksamen Grundlagenbescheid abgeleitete Einkommensteuern für 1995 bislang gleichfalls noch nicht rechtswirksam vorgeschrieben worden sein konnten. Da sich der bekämpfte Zinsenbescheid im Hinblick auf die darin zugrunde gelegte Zinsenbemessungsbasis somit aus den vorgenannten Gründen auf rechtsunwirksam vorgeschriebene Einkommensteuern 1995 (91.130,64 €) stütze, erweise sich auch dieser zwangsläufig als rechtswidrig und sei daher ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten besteht in einem Zahlungsaufschub, der auf Grund Abs. 5 erster und zweiter Satz leg. cit. nicht automatisch mit Berufungserledigung, sondern regelmäßig erst mit bescheidmäßiger Verfügung des Aussetzungsablaufes oder ihrem Widerruf nach § 294 BAO endet. Werden einhebungsausgesetzte Abgaben über Verlangen des Abgabepflichtigen davor bereits entrichtet (vgl. § 212a Abs. 8 BAO), so tritt diesfalls das Ende des Zahlungsaufschubes bereits im Entrichtungszeitpunkt ein.

Gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO ist der Aussetzungsablauf anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung (litera a), Berufungsentscheidung (litera b) oder anderen das Berufsverfahren abschließenden Erledigung (litera c) zu verfügen. Ablaufbescheide sind somit zwingende gesetzliche Folge jeder Art von Berufungserledigung, sei es dass über die Berufung meritorisch (Berufungs(vor)entscheidung), formell (Berufungsrückweisung) oder in anderer Weise (z.B. Gegenstandsloserklärung) entschieden wird (VwGH 23.9.1997, 97/14/0078; VwGH 18.12.1997, 97/15/0179; Ritz, BAO-Kommentar 1999 § 212a Tz. 28; FJ 1998, Seite 266).

Wird eine Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigt und aus diesem Anlass der Ablauf für einhebungsausgesetzte Abgaben verfügt, so steht dies im Falle der Einbringung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz einer neuerlichen Aussetzungsantragstellung nicht entgegen (§ 212a Abs. 5 vierter Satz BAO). Ablaufbetroffene Abgaben können bei Stellung eines Berufungsvorlageantrages (§ 276 BAO) und Vorliegen sämtlicher gesetzlicher Voraussetzungen im Sinne des § 212a BAO daher für die Dauer des fortgesetzten Rechtsmittelverfahrens erneut Gegenstand einer Aussetzungsbewilligung sein.

Auf Grund § 212a Abs. 9 lit. b BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, soweit für sie infolge einer Aussetzungsbewilligung tatsächlich Zahlungsaufschub eingetreten ist, Aussetzungszinsen in Höhe von 1% über dem jeweils geltenden Eskontzinssatz der Österreichischen Nationalbank (ab 1. Jänner 1999 auf Grund § 1 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes, BGBl. I Nr. 125/1998, von 1% über dem jeweils geltenden Basiszinssatz) pro Jahr zu entrichten. Da die Vorschreibung von Aussetzungszinsen auf Grundlage dieser Bestimmung dem Gesetzeswortlaut folgend von der Erteilung einer Aussetzungsbewilligung und einem dadurch bei den betroffenen Abgaben eingetretenen Zahlungsaufschub abhängig gemacht wird, sind Aussetzungszinsen nach Absatz 9 lit. b leg. cit. daher immer nur dann und insoweit vorzuschreiben, als der Abgabepflichtige mit seinem Berufungsbegehren nicht (zur Gänze) durchgedrungen (FJ 1998, Seite 266), es damit für die strittigen Abgaben zu einem Zahlungsaufschub gekommen ist und der aussetzungsbetroffene Abgabenbetrag auch nicht vorzeitig entrichtet wurde.

Aussetzungszinsen stellen nach Intention des Gesetzgebers ein Äquivalent für den vom Abgabepflichtigen in Anspruch genommenen Abgabenzahlungsaufschub dar, durch das jener Zinsvorteil ausgeglichen werden soll, der erwirkt wurde, weil die mit Berufungserledigung letztlich unverändert gebliebene Abgabenschuldigkeit erst später entrichtet wird (Ritz,

BAO-Kommentar 1999, § 212a Tz. 32). Unter diesem Gesichtspunkt fallen daher trotz bewilligter Einhebungsaussetzung Aussetzungszinsen dann und insoweit nicht an, als sich das Berufungsbegehren des Aussetzungswerbers als (teilweise) erfolgreich erwiesen hat und es dadurch zum (teilweisen) Entfall der bekämpften Abgabenschuld gekommen ist, weil es diesfalls schon am tatbestandsmäßigen Erfordernis eines tatsächlich eingetretenen Abgabenzahlungsaufschubes fehlt.

Von § 212a Abs. 9 lit. b BAO abgesehen besteht auf Grund Abs. 9 lit. a leg. cit. darüber hinaus Aussetzungszinspflicht im gesetzlichen Ausmaß für Abgabenschuldigkeiten auch schon für die Zeit, solange über einen eingebrachten Aussetzungsantrag noch nicht entschieden wurde. Diesfalls gründet die Zinspflicht auf § 230 Abs. 6 BAO, demzufolge für aussetzungsantragsbetroffene Abgabenschuldigkeiten Einbringungsmaßnahmen bereits ab Antragstellung bis zur Antragserledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (Vollstreckungshemmung). Zusammengefasst ergibt sich aus diesen Ausführungen somit, dass sich der Zinsenbemessungszeitraum im Falle einer Aussetzungsbewilligung grundsätzlich vom Zeitpunkt der Einbringung des Aussetzungsantrages bis zur bescheidmäßigen Verfügung des Ablaufes der Aussetzung oder ihrem Widerruf erstreckt (FJ 1999, Seite 266).

Die Vorschreibung von Aussetzungszinsen ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 lit. a und lit. b BAO nicht ins behördliche Ermessen gestellt, sondern zwingend vorzunehmen. Bemessungsgrundlage bilden dabei für die Zeit des noch unerledigten Aussetzungsantrages die vom Antrag betroffenen, bereits fälligen oder zahlbaren und noch nicht entrichteten Abgaben, weil nur für solche mit Antragstellung Vollstreckungshemmung eintreten kann, für die Zeit nach Antragsbewilligung grundsätzlich die im Bewilligungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten.

Kommt es mit Berufungserledigung (volle Stattgabe) oder aus anderen Gründen nachträglich zum gänzlichen Wegfall der Abgabenschuld, so hat eine Aussetzungszinsenvorschreibung zu unterbleiben. Wird der ausgesetzte Abgabenbetrag infolge teilweise stattgebender Berufungserledigung oder eines sonstigen schuldmindernden Bescheides (§§ 200, 295, 296 BAO etc.) nachträglich herabgesetzt, dann sind diesfalls Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Abgabenherabsetzungsbetrages, also nur vom um den Herabsetzungsbetrag verminderten Abgabenbetrag, festzusetzen (§ 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO). Die Aussetzungszinsberechnung hat stets tageweise unter Zugrundelegung des jeweils aktuellen Standes der Bemessungsgrundlage und unter Bedachtnahme auf den jeweils geltenden Basiszinssatz zu erfolgen. Da die Festsetzung von Aussetzungszinsen gesetzliche

Folge des verfügten Ablaufes der Einhebungsaussetzung infolge Berufungserledigung ist (VwGH v. 28.5.2002, 96/14/0157 bzw. 20.2.1996, 95/13/0021), hat der Zinsenbescheid frühestens gleichzeitig mit dem jeweiligen Ablaufbescheid zu ergehen (§ 212a Abs. 9 letzter Satz BAO).

Im Anlassfall wurden dem Bw. am 11. Jänner 2002 aus Anlass der Erledigung seiner Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 durch Zurückweisungsbescheid vom 27. Dezember 2001 Aussetzungszinsen in Höhe von 1.770,49 € (entspricht 1.253.985,- S) für den Zeitraum 31. Juli 2001 bis 11. Jänner 2002 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde dabei der im Aussetzungsantrag vom 25. Juli 2001 angeführt gewesene und mit Bescheid vom 10. August 2001 antragsgemäß einhebungsausgesetzte Einkommensteuerbetrag 1995 von 91.130,64 € (entspricht 1.253.985,- S) herangezogen. Dieser Zinsenbescheid wird nunmehr schon dem Grunde nach bekämpft, weil es sich bei der darin als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegten Einkommensteuerschuld 1995 laut Berufungsvorbringen um eine rechtsunwirksame Steuervorschreibung gehandelt hätte, die trotz entsprechend beantragter und bewilligter Einhebungsaussetzung überhaupt nicht Gegenstand eines zinsenbegründenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO gewesen sein hätte können. Zur Untermauerung dieses Vorbringens verweist der Bw. auf die zweitinstanzliche Entscheidungsbegründung im Berufungszurückweisungsbescheid vom 27. Dezember 2001, in der unter anderem festgestellt worden sei, dass sämtliche Bescheide des Gewinnfeststellungsverfahrens für 1995 dem Bw. gegenüber rechtsunwirksam geblieben wären, weil sie diesem jedenfalls bis zum damaligen Entscheidungszeitpunkt nicht ordnungsgemäß zugestellt gewesen seien. Aus dieser dokumentierten Rechtsunwirksamkeit der Grundlagenbescheide 1995 leitet der Bw. für das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr ab, dass danach auch seine persönlichen, im Gefolge dieser rechtsunwirksamen Grundlagenbescheide abgeleitet ergangenen Einkommensteuervorschreibungen für 1995 rechtsunwirksam (gewesen) seien. Schlussfolgernd erweise sich damit aber auch der angefochtene Zinsenbescheid als rechtswidrig, weil diesem als Bemessungsgrundlage somit für 1995 rechtsunwirksam vorgeschriebene Einkommensteuern zugrunde lägen.

Diesem Rechtsmittelvorbringen ist zunächst insoweit nicht entgegen zu treten, als es nach der im Feststellungsverfahren der Dr. K - Dr. A GesBR für 1995 ausgewiesenen Aktenlage zutrifft, dass dem Bw. jedenfalls im Zeitpunkt der Entscheidung über seine Berufung vom 9. Dezember 1999 gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 1995 am 27. Dezember 2001 keiner der im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für 1995 bis dahin ergangenen Bescheide, also weder der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom 14. November 1997 noch

die diesen gemäß § 293b BAO berichtigenden Bescheide vom 3. Dezember 1997, vom 25. Oktober 1999 und vom 4. November 1999 noch die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13./19. Juni 2001, rechtswirksam zugestellt gewesen ist. Diese Bescheide sind allesamt ergangen, nachdem die Anwaltsgemeinschaft bereits aufgelöst war. Dem Gesetzesauftrag entsprechend hat das Finanzamt die vorgenannten Bescheide zwar jeweils an beide ehemaligen Mitgesellschafter Dr. K und Dr. A, denen 1995 gemeinschaftlich Einkünfte zugeflossen sind, gerichtet, dessen ungeachtet haben diese aber dem Bw. gegenüber keine Rechtswirksamkeit entfaltet, weil sie diesem infolge Zustellmängel nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben worden sind. Die Grundlagenbescheide für 1995 (Erstbescheid und Berichtigungsbescheide nach § 293b BAO) wie auch die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13./19. Juni 2001 wurden laut Aktenlage nämlich ausschließlich unter früherer gemeinsamer Kanzleiadresse in L, M-Straße, zugestellt. An dieser Adresse befand sich seit Gesellschaftsauflösung Ende 1995 aber nur mehr der Kanzleisitz des ehemaligen Mitgesellschafter Dr. A.. Da Dr. A nach Gesellschaftsauflösung für die ehemalige Sozietät aktenkundig weder kraft Bestellung durch sämtliche ehemaligen Mitgesellschafter zustellbevollmächtigt gewesen noch ihm für diese als Vertreter gem. § 81 BAO ex lege Zustellvollmacht zugekommen und er auch nicht behördlich bestellter Zustellbevollmächtigter derselben gewesen ist, konnte diesfalls mit Zustellung jeweils nur einer Bescheidausfertigung an diesen unter ehemals gemeinsamer Kanzleiadresse nicht gleichzeitig auch Bescheidwirksamkeit gegenüber Dr. K eintreten. Die Bescheide des Feststellungsverfahrens 1995 sind damit dem Bw. gegenüber rechtlich nicht existent geworden, was im Berufungsverfahren betreffend Gewinnfeststellungsbescheid 1995 zur Folge hatte, dass sowohl die Berufung des Dr. K vom 9. Dezember 1999 als auch dessen Vorlageantrag vom 19. Juli 2001 jeweils wegen fehlender Rechtsmittellegitimation zurückzuweisen waren.

Wenn der Bw. daraus nunmehr schließt, dass infolge Rechtsunwirksamkeit der Grundlagenbescheide 1995 und damit nicht bestandener Bindungswirkung auch die davon abgeleiteten persönlichen Einkommensteuervorschreibungen für 1995 rechtsunwirksam (gewesen) seien, so verkennt er hiermit die Rechtslage aus nachstehenden Gründen jedoch grundlegend. Insbesondere vermag er mit diesem Einwand aber auch für den bekämpften Zinsenbescheid eine Rechtswidrigkeit nicht mit Erfolg aufzuzeigen.

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind gemäß § 188 Abs. 1 lit. c BAO einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind. Einheitliche Feststellungen wirken gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte (§ 188 BAO) zufließen (§ 191 Abs. 3 litera b BAO). Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene

Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem ein Feststellungsbescheid nach § 188 leg. cit. ergehen soll, bereits beendigt, so hat dieser Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen bei Feststellungen gemäß § 188 BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, sind diesen Abgabenbescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist (§ 192 BAO). Aus dieser Bestimmung ist abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der an einer Personengemeinschaft beteiligten (beteiligt gewesenen) Mitgesellschafter sind, wobei jedoch die Erlassung von abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden die Rechtskraft des vorgelagerten Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetzt. Feststellungen eines Grundlagenbescheides sind somit abgeleiteten (Einkommensteuer)Bescheiden auch dann schon zugrunde zu legen, wenn der Grundlagenbescheid noch in Berufung gezogen ist, und die Rechtmäßigkeit der darin getroffenen Feststellungen noch geprüft wird.

Die Zuordnung von Gewinn- bzw. Verlustanteilen an die jeweiligen Mitgesellschafter ist Spruchbestandteil der Feststellungsbescheide und damit grundsätzlich präjudiziell für die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Diese Präjudizialität bedingt aber nicht notwendigerweise, dass der Grundlagenbescheid als in der Bescheidhierarchie höherrangiger Bescheid zwingend vor den abgeleiteten Abgabenbescheiden zu ergehen hat (ÖStZ 1988, Seite 220; SWK 1998, Seite 59; FJ 1999, Seite 267). Dies ergibt sich unmissverständlich aus dem Wortlaut des § 295 Abs. 1 BAO, wonach ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob seine Rechtskraft bereits 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 ist.

Die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden besteht nur dann, wenn der Grundlagenbescheid rechtswirksam ergangen ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; VwGH 17.10.1984, 83/13/0186; VwGH 6.4.1995, 93/15/0088; Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 2028; Ritz, BAO-Kommentar 1999, § 192 Tz. 1). Wirksam wird bzw. ist ein Feststellungsbescheid nur demjenigen gegenüber, demgegenüber er ergangen ist und wirkt und dem er auch rechtmäßig bekannt gegeben worden ist (ÖStZ 1989,

Seite 214; Ritz, BAO-Kommentar 1999 § 191 Tz.4). Die Bekanntgabe schriftlicher Bescheide erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 BAO regelmäßig durch Zustellung.

Fehlt es nunmehr wie im Anlassfall an der wirksamen Zustellung der für 1995 erlassenen (berichtigten) Gewinnfeststellungsbescheide an den Bw. als ehemaligem Mitgesellschafter der Dr. K – Dr. A GesBR, so sind damit diese als (Grundlagen)Bescheide intendierten Erledigungen dem Bw. gegenüber rechtlich nicht existent geworden, was zur Folge hatte, dass damit eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung insgesamt nicht stattgefunden hat (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002; ÖStZB 1992, 181; SWK 1991, R 184).

Nach Lehre und Rechtsprechung leiten sich aus einem solchen einer Partei des Feststellungsverfahrens gegenüber rechtlich nicht existent gewordenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO keinerlei Rechtswirkungen ab (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088; VwGH v. 12.1.1983, 81/13/0060 bzw. ÖStZB 1983, Seite 284). Damit ist weder die Abgabenbehörde noch die betroffene Partei an die darin getroffenen Feststellungen gebunden und insbesondere auch keine behördliche Verpflichtung gegeben, diese Feststellungen einem davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zugrunde zu legen. Im Übrigen wird durch rechtsunwirksame Bescheide auch der Lauf der Berufungsfrist nicht in Gang gesetzt, so dass jene Partei, der gegenüber ein Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist, diesbezüglich auch nicht rechtsmittellegitimiert ist.

Werden nunmehr wie im Anlassfall geschehen Feststellungen eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO der Einkommensbesteuerung eines Mitgesellschafters zugrunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid dieser Partei gegenüber gar nicht wirksam geworden ist, und diesfalls gar keine Bindungswirkung bestanden hat, so ist der davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig und daher mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar. Dies bedeutet aber nicht wie der Bw. offensichtlich vermeint, dass diese rechtswidrige (Einkommen)Steuervorschreibung dadurch zwangsläufig auch rechtsunwirksam ist (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088). Rechtsunwirksam wäre ein solcher rechtswidrigerweise erlassener abgeleiteter Einkommensteuerbescheid nämlich nur dann, wenn auch er der Person, für die er bestimmt ist, nicht wirksam bekannt gegeben (zugestellt) worden wäre, bzw. wenn es sich dabei um einen Nichtbescheid handelte. Es ist somit im Hinblick auf die konkreten Berufungseinwendungen strikt zwischen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtsunwirksamkeit von Bescheiden zu differenzieren, da sich an die jeweilige Bescheidqualität - von den unterschiedlichen auslösenden Ursachen abgesehen - völlig unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen. Während nämlich rechtlich nicht existent gewordene

(rechtsunwirksame) Bescheide überhaupt keine Rechtswirkungen auslösen, entfalten (inhaltlich) rechtswidrige, der Partei, für die sie bestimmt sind, aber rechtmäßig zugestellte und dieser gegenüber damit wirksam gewordene Bescheide im Gegensatz dazu sehr wohl die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen. Dies solange, als sie nicht durch eines der im Abgabenverfahrensrecht zu Gebote stehenden Mittel aus dem Rechtsbestand beseitigt sind. Rechtswirksam ergangene und auf ein Leistungsgebot lautende Abgabenbescheide wie etwa Einkommensteuerbescheide stellen dem Bescheidadressaten gegenüber Abgabenzahlungsansprüche somit auch dann formell und bindend fest, wenn sie inhaltlich unrichtig sind, entfalten Vollstreckbarkeitswirkung und sind, da mit rechtmäßiger Bescheidzustellung der Rechtsmittelfristlauf in Gang gesetzt wird, auch anfechtbar.

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass die Erstbehörde die im Gewinnfeststellungsbescheid der Anwaltsgemeinschaft für 1995 bzw. die in den diesen Bescheid gemäß § 293 b berichtigenden Bescheiden getroffenen Feststellungen mangels Rechtswirksamkeit dieser Bescheide gegenüber dem Bw. dessen Einkommensbesteuerung für 1995 richtigerweise nicht zugrunde legen hätte dürfen. Wenn sie dies in Verkennung der wahren Sach- und Rechtslage und trotz nicht bestandener Bindungswirkung dennoch getan hat, so hat sie dadurch die davon abgeleiteten, im Einkommensteuerverfahren des Bw. für 1995 erlassenen Bescheide unbestritten mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belegt (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088). Diese abgeleiteten Bescheide, nämlich der Einkommensteuerbescheid 1995 vom 28. November 1997 und die ESt-Folgeänderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 10. Dezember 1997 und vom 21. Dezember 1999, waren dessen ungeachtet aber dem Bw. gegenüber rechtswirksam, da diese Erledigungen jeweils in Bescheidform ergangen, an den Bw. gerichtet gewesen, diesem auch rechtswirksam zugestellt worden sind und im Übrigen auch alle sonstigen nach dem Gesetz für Bescheide geforderten Voraussetzungen erfüllt haben. Die Rechtswirksamkeit dieser ESt-Bescheide 1995 bedingte, dass sich an sie trotz materieller Unrichtigkeit die typischen Bescheidwirkungen anknüpften. Insbesondere war der Bw. damit, solange diese rechtswidrigen Einkommensteuer- bzw. Folgeänderungsbescheide unbekämpft geblieben sind, an das im jeweiligen Bescheidspruch dargestellte Leistungsgebot, nämliche Einkommensteuer für 1995 in bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Fälligkeitstag zu entrichten, gebunden. In gegebenem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. gegenständlich durch die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO, wonach abgeleitete Bescheide nicht mit der Begründung, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind, angefochten werden können, nicht gehindert war, gegen die rechtswidrigen ESt-Vorschreibungen für 1995

zu berufen, weil diese Bestimmung nämlich keine Anwendung findet, wenn der Grundlagenbescheid der Partei des abgeleiteten Einkommensteuerverfahrens gegenüber gar nicht wirksam geworden ist (ÖStZ 1989, Seite 214). Der Bw. hatte nach geschilderter Sach- und Rechtslage somit durchaus die Möglichkeit, gegen die gesetzwidrig abgeleiteten Einkommensteuer- bzw. Folgeänderungsbescheide 1995 Berufung zu erheben und dadurch die rechtswidrigen aber rechtswirksamen Einkommensteuervorschreibungen für 1995 erfolgreich zu bekämpfen. Von dieser Möglichkeit wurde aktenkundig aber nicht Gebrauch gemacht, der Bw. hat vielmehr erfolglos nur den Grundlagenbescheid 1995 angefochten.

Die obigen Ausführungen sind im Lichte der vorliegenden Aussetzungszinsenberufung deshalb von entscheidungsrelevanter Bedeutung, weil anlässlich der Rechtmäßigkeitsprüfung einer Aussetzungszinsenvorschreibung vorrangig abzuklären ist, ob und inwieweit es im konkreten Fall tatsächlich zu einem zinsenbegründenden Abgabenzahlungsaufschub gekommen ist. Damit ein solcher aus Anlass einer Antragstellung bzw. –bewilligung im Sinne des § 212a BAO überhaupt eintreten kann, bedarf es des Bestandes eines formellen Abgabenzahlungsanspruches. Berufungsgegenständlich wurden durch die im Einkommensteuerveranlagungsverfahren 1995 rechtswirksam erlassenen Bescheide Abgabenzahlungsansprüche gegenüber dem Bw. wenn auch materiell unrichtig so doch formell festgesetzt. Diese bescheidmäßigen Vorschreibungen und die gleichzeitig spruchgemäß bestimmten Abgabenfälligkeit hatten zur Folge, dass für die rechtswirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten 1995 trotz inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit ungenütztem Ablauf der Fälligkeitsfristen Vollstreckbarkeit eintrat und sie daher ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich Gegenstand eines Zahlungsaufschubes sein konnten. Für den Fall der Inanspruchnahme eines Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212a BAO und bei Vorliegen sämtlicher tatbestandsmäßiger Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO unterlagen diese wirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten 1995 daher ungeachtet ihrer rechtswidrigen Vorschreibung grundsätzlich auch der gesetzlichen Aussetzungszinsenpflicht.

Der Bw. hat am 9. Dezember 1999 Berufung gegen den mehrfach nach § 293b BAO berichtigten Gewinnfeststellungsbescheid der ehemaligen Dr. K – Dr. A Anwaltsgemeinschaft für 1995 eingebbracht und darin Bescheidaufhebung wegen unrichtig vorgenommener Gewinnverteilung begehrt. Im nach behördlichem Auftrag am 25. Mai 2001 eingereichten Mängelbehebungsschriftsatz wurde diese Berufung dahingehend präzisiert, dass der angefochtene F-Berichtigungsbescheid vom 4. November 1999 schon wegen Fehlens der

gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 293b BAO nicht ergehen hätte dürfen, außerdem wäre damit für 1995 die Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1888 zu Unrecht verneint worden. Weiters machte der Bw. in seinen Rechtsmitteleingaben wiederholt geltend, dass ihm bislang keiner der im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO für 1995 ergangenen Bescheide wirksam zugestellt worden wäre.

Im Gefolge der im Feststellungsverfahren für 1995 ergangenen Bescheide wurde dem Bw. unter anderem mit Folgeänderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 21. Dezember 1999 eine Einkommensteuernachforderung für 1995 von 1.253.985,-- S vorgeschrieben. Für diese am 31. Jänner 2000 fällig gewesene Abgabenschuld stellte der Bw. aus Anlass des Berufungsverfahrens gegen den Feststellungsbescheid 1995 wegen mittelbarer Abhängigkeit vom Ausgang dieses Berufungsverfahrens einen Antrag nach § 212a BAO, dem am 29. März 2001 vollinhaltlich Rechnung getragen wurde. Mit Berufungsvorentscheidung vom 13./19. Juni 2001 wurde die Berufung des Bw. gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 ungeachtet der Rechtsmitteleinwendungen im Hinblick auf die fehlenden Bescheidzustellungen inhaltlich behandelt und als unbegründet abgewiesen und zeitgleich damit am 21. Juni 2001 auch der Ablauf für den aussetzungsbetroffenen Einkommensteuerbetrag von 1.253.985,-- S verfügt. Die Erledigungsoriginale dieser Berufungsvorentscheidung wurden wiederum nur an die ehemals gemeinsame Kanzleiadresse in L, M-Straße, zugestellt, an der seit Gesellschaftsauflösung Ende 1995 nur mehr der ehemalige Mitgesellschafter Dr. A ansässig gewesen ist. Da der Bw., obwohl eigentlich er Rechtsmitteleinbringer gewesen war, lediglich Kopien von dieser Berufungsvorentscheidung erhalten hat, ist auch diese Berufungserledigung ihm gegenüber nicht wirksam geworden.

Dessen ungeachtet stellte der Bw. am 19. Juli 2001 einen Vorlageantrag für seine Berufung gegen Gewinnfeststellungsbescheid 1995, in dem er sein bisheriges Rechtsmittelvorbringen wiederholte, erneut auf die Unwirksamkeit der Grundlagenbescheide 1995 wegen fehlender rechtmäßiger Bescheidzustellungen hinwies und zudem auch mangelnde Zustellung der Berufungsvorentscheidung rügte. Zeitgleich damit berief er am 25. Juli 2001 auch gegen den aus Anlass der abweisenden Berufungsvorentscheidung ergangenen ESt-Ablaufbescheid vom 21. Juni 2001 und beantragte, die Einhebung für Einkommensteuern 1995 in Höhe von 1.253.985,-- S weiterhin auszusetzen. Diese Ablaufberufung wurde vom Rechtsmittelwerber in der Folge wiederum zurückgezogen und von der Erstbehörde wegen des eingegangenen Vorlageantrages als neuerlicher Aussetzungsantrag für das zweitinstanzliche Rechtsmittelverfahren betreffend Feststellungsbescheid 1995 gewertet. Mit Bescheid vom

10. August 2001 wurde für den zuvor ablaufbetroffenen Einkommensteuerbetrag 1995 für die Dauer des zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens betreffend Feststellungsbescheid 1995 neuerlich die Einhebungsaussetzung bewilligt.

Die sodann der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegte Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 wurde von dieser schließlich nicht meritorisch, sondern durch Zurückweisungsbescheid vom 27. Dezember 2001 formell erledigt, weil der bekämpfte Gewinnfeststellungsbescheid 1995 dem Bw. gegenüber infolge Zustellmangels gar nicht rechtswirksam geworden und damit keine Rechtsmittellegitimation gegeben war. Aus selben Gründen wurde mit verfahrensrechtlichem Bescheid vom 27. Dezember 2001 auch der entsprechende Vorlageantrag vom 19. Juli 2001 als unzulässig zurückgewiesen, da dem Einschreiter die damit bekämpfte Berufungsvorentscheidung vom 13./19. Juni 2001 gleichfalls nicht wirksam bekannt gegeben worden war.

Da aus Anlass dieser formellen Berufungserledigung über das tatsächliche Rechtsmittelbegehren des Bw. betreffend Änderung der Einkunftsverteilung nach § 188 BAO bzw. Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes für 1995 inhaltlich nicht abgesprochen wurde, ergaben sich aus ihr weder Auswirkungen für die im bekämpften Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen noch für die Höhe der dem Bw. für 1995 vorgeschriebenen Einkommensteuern. Insbesondere ist es auf Grund dieser Berufungserledigung auch zu keiner beträchtlichen (schuldmindernden) Änderung für die im Umfang von 1.253.985,-- S strittig gewesene Einkommensteuer 1995 gekommen. Als Folge des Berufungszurückweisungsbescheides vom 27. Dezember 2001 verfügte das Finanzamt am 11. Jänner 2002 für diesen strittigen einhebungsausgesetzten Einkommensteuerbetrag 1995, der infolge Währungsumstellung mittlerweile einem Eurowert von 91.130,64 entsprach, gemäß § 212a Abs. 5 BAO den Aussetzungsablauf. Gleichzeitig schrieb es dem Bw. auf Basis dieses gesamten Einkommensteuerbetrages die gegenständlich bekämpften Aussetzungszinsen von 1.770,49 € für den Zeitraum 31. Juli 2001 bis 11. Jänner 2002 gemäß § 212a Abs. 9 lit. a und lit. b BAO vor.

Diese Zinsenvorschreibung erweist sich entgegen der Rechtsmittelbehauptungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe und dem Bemessungszeitraum nach als gesetzmäßig. Richtig ist zwar, dass die Erstbehörde aus den im Feststellungsverfahren für 1995 erlassenen, gegenüber dem Bw. wegen mangelhafter Zustellung aber rechtsunwirksam gebliebenen Grundlagenbescheiden zu Unrecht Bindungswirkung für dessen Einkommensteuer-veranlagungsverfahren 1995 angenommen und dadurch die abgeleiteten

Einkommensteuerfestsetzungen mit Rechtswidrigkeit belegt hat. Aus den vorstehenden Erwägungen waren diese rechtswidrigen Einkommensteuervorschreibungen für 1995 aber dessen ungeachtet rechtswirksam und damit grundsätzlich bindend. Dies hatte zur Folge, dass die rechtswidrigen, aber wirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten 1995 zum jeweils spruchgemäß bestimmten Fälligkeitstag fällig und wegen Nichtentrichtung ab diesem Zeitpunkt auch vollstreckbar geworden sind.

Für den vom angefochtenen Zinsenbescheid umfassten Einkommensteuerbetrag 1995 von 91.130,64 € (1.253.985,-- S) erfolgte die rechtswidrige, aber wirksame Vorschreibung mit ESt-Folgeänderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 21. Dezember 1999 auf Grundlage der im Feststellungsverfahren 1995 zuvor erlassenen Berichtigungsbescheide nach § 293b BAO vom 25. Oktober bzw. 4. November 1999. In diesem Änderungsbescheid wurde als Fälligkeitszeitpunkt der genannten ESt-Nachforderung der 31. Jänner 2000 bestimmt. Da die ESt-Nachforderung 1995 von 1.253.985,-- S mit Ablauf dieses Fälligkeitstages nicht entrichtet wurde, war sie ab diesem Zeitpunkt vollstreckbar, und damit auch die Voraussetzung für einen Zahlungsaufschub nach § 212a BAO grundsätzlich gegeben.

Mit Eingabe vom 25. Juli 2001 ersuchte der Bw. für die ESt-Nachforderung, nachdem seiner Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 13./19. Juni 2001 keine Folge gegeben worden war und er dagegen einen Vorlageantrag gestellt hatte, um Einhebungsaussetzung nach § 212a BAO wegen mittelbarer Abhängigkeit ihrer Höhe vom Ausgang des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens betreffend Feststellungsbescheid 1995. Auf Grund dieser Antragstellung war für die bereits fällige, vollstreckbare und nicht entrichtete Einkommensteuernachforderung 1995 die Einbringung ab 25. Juli 2001 gehemmt und damit für diese wenn auch rechtswidrig festgesetzte Abgabenschuld vorerst Zahlungsaufschub auf Grundlage des § 230 Abs. 6 BAO gegeben.

Mit Bescheid vom 10. August 2001 wurde der gesamte antragsbetroffene Einkommensteuerbetrag 1995 sodann gemäß § 212a BAO ausgesetzt. Damit ist es für Einkommensteuern 1995 im Umfang von 1.253.985,-- S ab diesem Zeitpunkt auf Grund dieses Bewilligungsbescheides weiterhin zu einem Zahlungsaufschub für die Dauer des fortgesetzten Rechtsmittelverfahrens betreffend Grundlagenbescheid 1995 gekommen.

Da der Aussetzungsablauf aus Anlass jeder Art von Berufungserledigung zu verfügen ist (VwGH v. 23.9.1997, 97/14/0078), wurde berufungsgegenständlich am 11. Jänner 2002 nach Beendigung des Grundlagenbescheidberufungsverfahrens durch Zurückweisungsbescheid vom 27. Dezember 2001 mit Recht der Ablaufbescheid für Einkommensteuern 1995 in Höhe von

91.130,64 € erlassen. Ebenso war es auch nicht gesetzwidrig, dass dem Berufungs- und Aussetzungswerber am 11. Jänner 2002 als Folge dieser formellen Berufungserledigung, mit der seinem Rechtsmittelbegehren auf Änderung der Einkunftsverteilung für 1995 bzw. Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht Rechnung getragen worden und deshalb auch keine betragliche Auswirkung für die strittige Einkommensteuerschuld 1995 verbunden war, Aussetzungszinsen auf Basis des gesamten einhebungsausgesetzten und damit vom Zahlungsaufschub umfasst gewesenen Einkommensteuerbetrages von 91.130,64 € vorgeschrieben wurden (VwGH v. 18.12.1997, 97/15/0179; RdW 1997, Seite 361; FJ 1998, Seite 266). Aus § 212a Abs. 1 iVm. § 212a Abs. 9 BAO ist nämlich unmissverständlich abzuleiten, dass Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabenbetrag, der im Antrag darzustellen ist (vgl. § 212a Abs. 3 BAO) bzw. die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit ist. Mit dem Bescheid über die Aussetzung der Einhebung wird der Betrag der ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten mit Rechtskraftwirkung festgesetzt. Abgesehen von dem im zweiten Satz des § 212a Abs. 9 BAO ausdrücklich vorgesehenen Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld stellt daher die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Aussetzungsbescheid die Grundlage für die mit weiterem Bescheid vorzuschreibenden Aussetzungszinsen dar (VwGH v. 21.7.1998, 98/14/0101). Dass dieser als Zinsenbemessungsgrundlage herangezogene Einkommensteuerbetrag 1995 im Anlassfall auf rechtswidriger Vorschreibung basierte, weil er von einem gar nicht rechtswirksam ergangenen Grundlagenbescheid abgeleitet wurde, steht der Rechtmäßigkeit des bekämpften Zinsenbescheides aus bereits oben dargestellten Gründen schon deshalb nicht entgegen, weil seine bescheidmäßige Festsetzung grundsätzlich rechtswirksam war. Die gegen die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerfestsetzungen 1995 gerichteten Einwendungen hätte der Bw. richtigerweise somit bereits in einem Rechtsmittelverfahren gegen die mehrfach berichtigten ESt-Bescheide 1995 geltend machen müssen, aus Anlass der Berufung gegen den auf diesen rechtswidrigen Einkommensteuvorschreibungen basierenden Aussetzungszinsenbescheid kann ein solches Vorbringen jedoch nicht mit Aussicht auf Erfolg eingewendet werden.

Im Übrigen steht auch der im angefochtenen Nebengebührenbescheid herangezogene Zinsenbemessungszeitraum mit der Rechtsordnung durchaus im Einklang. Da die konkrete Einkommensteuernachforderung 1995 bei Aussetzungsantragsstellung am 25. Juli 2001 ungeachtet der Rechtswidrigkeit ihrer Festsetzung bereits fällig, noch nicht entrichtet und damit vollstreckbar gewesen ist, war ihre Einbringung dem § 230 Abs. 6 BAO zufolge ab Antragstellung gehemmt und damit bereits ab diesem Zeitpunkt Zinspflicht gemäß § 212a

Abs. 9 lit. a BAO gegeben. Mit positiver Antragserledigung am 10. August 2001 ist für diese antragsbetroffene vollstreckbare Einkommensteuerschuld 1995 von 91.130,64 € Zahlungsaufschub kraft Aussetzungsbewilligungsbescheides eingetreten, der infolge zwischenzeitig nicht erfolgter Abgabenentrichtung bis zur Erlassung des Ablaufbescheides am 11. Jänner 2002 währte und für diesen Zeitraum (10. August 2001 bis 11. Jänner 2002) somit Zinsenpflicht nach § 212a Abs. 9 lit. b BAO begründete. In Anbetracht dieser Sachlage erweist sich der angefochtene Zinsenbescheid daher auch seiner Höhe nach als rechtmäßig.

Diese Rechtmäßigkeit vermag auch das weitere Berufungsvorbringen, die Berufungserledigung vom 27. Dezember 2001 stelle trotz formeller Zurückweisung der Berufung vom 9. Dezember 1999 inhaltlich eine Stattgabe des vom Bw. seinerzeit gestellten Rechtsmittelbegehrens dar, zumal damit der Einwand auf bislang unterbliebene rechtswirksame Zustellung der Grundlagenbescheide 1995 an den Bw. bestätigt und dieser Verfahrensmangel durch Erteilung eines entsprechenden Zustellauftrages an den Bw. auch behoben worden sei, nicht zu erschüttern. Mit diesem Einwand übersieht der Einschreiter nämlich, dass für die Beurteilung, ob und inwieweit hinsichtlich eines aussetzungsbetroffenen Abgabenbetrages Aussetzungszinsenpflicht besteht oder nicht, allein maßgeblich ist, ob und inwieweit sich das Berufungsbegehr den strittigen Abgabenbetrag betreffend als rechtens erwiesen hat und es für den strittigen aussetzungsbetroffenen Abgabenbetrag auf Grund der Berufungserledigung somit zu einer beträchtlichen (schuldmindernden) Änderung gekommen ist. Da aus Anlass der Formalerledigung einer Berufung (z.B. Berufungsrückweisung wegen Unzulässigkeit) eine Rechtmäßigkeitskontrolle für den damit angefochtenen Bescheid überhaupt nicht stattfindet und berufungsverfangene strittige Abgaben im Gefolge solcher Berufungserledigungen daher stets unverändert bleiben, fallen diesfalls bei bewilligter Abgabeneinhebungsaussetzung Aussetzungszinsen im gesetzlichen Ausmaß stets auf Basis des gesamten einhebungsausgesetzten Abgabenbetrages an. Von einem diese Zinsenpflicht mindernden oder beseitigenden Durchdringen mit dem Berufungsbegehr kann in einem solchen Fall daher entgegen der Ansicht des Einschreiters selbst dann nicht gesprochen werden, wenn mit der konkreten Formalerledigung der Berufung ein vom Rechtsmittelwerber unter anderem auch gerügter Verfahrensmangel aufgegriffen und die Berufung deshalb zurückgewiesen wurde. Die gegenständlich bekämpfte Aussetzungszinsenvorschreibung entspricht somit auch in Ansehung des soeben erörterten Rechtsmitteleinwandes dem Gesetz.

Abschließend zu dieser Berufungsentscheidung wird der Bw. nochmals auf die bereits eingangs zitierte Bestimmung des § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO hingewiesen, wonach die Berechnung der Aussetzungszinsen im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer

Abgabenschuld unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat. Für den Berufungsfall ist daraus zu gewinnen, dass die Abgabenbehörde die nach gegenwärtiger Sach- und Rechtslage rechtmäßig festgesetzten Aussetzungszinsen jedenfalls dann amtsweig neu zu berechnen hätte, wenn der Einschreiter mit seiner derzeit noch anhängigen Berufung vom 15. Februar 2002 gegen den ihm laut Aktenlage mittlerweile rechtswirksam zugestellten Feststellungsbescheid 1995 Erfolg hat, und es dadurch im Gefolge auch zu einer entsprechenden Verminderung seiner Einkommensteuerschuld für 1995 kommt. Sollte diesfalls eine amtsweigige Aussetzungszinsenanpassung unterbleiben, kann der Bw. eine solche auch beantragen, wobei dieser Antrag der Entscheidungspflicht unterliegt (Ritz, BAO-Kommentar 1999, § 212a Tz. 34; FJ 1998, Seite 266).

Die mit Bescheid vom 11. Jänner 2002 für den Zeitraum 31. Juli 2001 bis 11. Jänner 2002 auf Basis einer Einkommensteuerschuld von 91.130,64 € vorgeschriebenen Aussetzungszinsen von 1.770,49 € haben sich dessen ungeachtet aber nach gegebener Sach- und Rechtslage als rechtmäßig erwiesen, weshalb die dagegen eingebrachte Berufung vom 18. Februar 2002 aus den dargestellten Entscheidungsgründen spruchgemäß als unbegründet abzuweisen war.

Linz, 17. Juni 2003