

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, als Masseverwalter im Konkursverfahren des B, Adresse2, über die Beschwerde vom 30. Juli 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 22. Juni 2015, Zahl: ae, betreffend Aussetzungszinsen nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

C wurden mit zwei Bescheiden des Zollamtes Graz (nachfolgend: Zollamt) Altlastenbeiträge, Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge vorgeschrieben.

C hat gegen diese Abgabenvorschreibungen jeweils Berufung erhoben.

Das Zollamt hat über die Berufungen mit zwei Berufungsvorentscheidungen, darunter die Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2001, Zahl: ab, entschieden und die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Dagegen hat C mit seinen Eingaben vom 9. September 1999 und vom 14. Oktober 2001 jeweils den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben und zeitgleich mit seiner gegen die Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2001 gerichteten Eingabe vom 14. Oktober 2001 auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben (namentlich der Altlastenbeiträge und Nebenabgaben für die Quartale IV/1997 bis IV/1999 gemäß § 212a BAO gestellt.

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde vom Zollamt am 20. November 2001 am Abgabenkonto angemerkt.

Der im Rechtszug angerufene Unabhängige Finanzsenat (nachfolgend: UFS) hat in seiner Berufungsentscheidung vom 26. März 2012, GZ: ZRV/0010-Z1W/02, die oben erwähnten

zwei Abgabenverfahren zu einem verbunden und die Altlastenbeiträge, die Verspätungs- und die Säumniszuschläge vermindert neu festgesetzt.

Mit dem Faszikel W2 werden die Spruchpunkte I., II. und III. der Berufungsentscheidung vom 26. März 2012, mit dem Faszikel W3 hingegen die Spruchpunkte IV., V. und VI. der Berufungsentscheidung angesprochen.

Über die gegen die Berufungsentscheidung des UFS vorgebrachte Beschwerde hat der VwGH entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen (VwGH vom 7.10.2013, 2012/17/0147).

Über den am 20. November 2001 am Abgabekonto angemerkten Aussetzungsantrag hat das Zollamt anlässlich des Ergehens der Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012 mit Bescheid vom 10. April 2015, Zahl: ac, den Ablauf verfügt (§ 212a Abs. 5) .

Das diesbezüglich im Rechtszug angerufenen Bundesfinanzgericht (nachfolgend: BFG) hat mit Erkenntnis vom 7. Jänner 2015, GZ: RV/4200161/2012, den Bescheid des Zollamtes aufgehoben und seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 14. Oktober 2001 sei bis dato unerledigt geblieben. Ein Ablauf einer Aussetzung gemäß § 212a Abs. 5 BAO könne aber nur hinsichtlich einer mit Bescheid bewilligten Aussetzungen verfügt werden. Ein nach einer Beschwerdeerledigung noch unerledigter Aussetzungsantrag sei als unbegründet abzuweisen.

Dies hat das Zollamt mit Bescheid vom 3. Februar 2015, Zahl: ad, getan und den noch unerledigten Aussetzungsantrag als unbegründet abgewiesen.

Das diesbezüglich im Rechtszug angerufene BFG hat der Beschwerde mit Erkenntnis vom 19. November 2015, GZ: RV/2200026/2015, aus verfahrensrechtlichen Gründen stattgegeben, weil C seinen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben vom 14. Oktober 2001 in der Beschwerdeschrift vom 29. Juli 2015 gegen die Festsetzung von Aussetzungszinsen zurückgezogen hat. Das BFG musste den Bescheid des Zollamtes vom 3. Februar 2015 als antragsgebundenen Verwaltungsakt deswegen, weil er - dies rückwirkend betrachtet - ohne Antrag ergangen war, aus Rechtsgründen aufheben.

Das Zollamt hat mit Bescheid vom 22. Juni 2015, Zahl: ae, für C Aussetzungszinsen im Betrag von insgesamt € 105.464,10 vorgeschrieben und dem Bescheid die Berechnung der Aussetzungszinsen für den erwähnten Zeitraum als zum Spruch des Bescheides gehörend angeschlossen. Als Bemessungsgrundlage hat das Zollamt € 255.668,51 - als Gesamtsumme der vom UFS in seiner Berufungsentscheidung unter den Punkten IV., V. und VI. (W3) neu festgesetzten Altlastenbeiträge, Säumnis- und Verspätungszuschläge - herangezogen und diesbezüglich die Aussetzungszinsen für den erwähnten Zeitraum nach den jeweils gültigen Jahreszinssätzen berechnet.

Das Zollamt hat seine Entscheidung nach dem Hinweis auf die Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO im Wesentlichen damit begründet, es habe C mit Bescheid vom 27. Juni 2001, Zahl: af, Altlastenbeiträge sowie einen Verspätungs- und Säumniszuschlag

auferlegt. Die Altlastenbeiträge seien mit Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012, ZRV/0010-Z1W/02, mit € 238.942,48 neu festgesetzt, der Verspätungszuschlag mit € 11.947,13 und der Säumniszuschlag mit € 4.778,90 neu ausgemessen worden.

C habe im Rahmen der Beschwerde vom 14. Oktober 2001 gegen die der Entscheidung des UFS im Rechtszug vorangegangene Berufungsvorentscheidung einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung von Abgaben gemäß § 212a BAO gestellt. Dieser Antrag sei mit Bescheid des Zollamtes vom 3. Februar 2015, Zahl: ad, abgewiesen worden.

Das BFG wiederum habe mit Erkenntnis vom 7. Jänner 2015, GZ: RV/4200175/2012, den nach § 212a Abs. 9 BAO ergangenen Bescheid des Zollamtes vom 27. April 2012, Zahl: ag, aufgehoben.

Im Zeitraum vom 14. Oktober 2001 bis zur Zustellung des abweisenden Bescheides des Zollamtes vom 3. Februar 2015 seien vom Zollamt Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt worden.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 29. Juli 2015, in der C als damaliger Beschwerdeführer die Festsetzung der Aussetzungszinsen als unzulässig und rechtswidrig bewertet, weil

- er den Aussetzungsantrag vom 14. Oktober 2001, auf Grund dessen das Zollamt für die erwähnte Zeit Aussetzungszinsen im Betrage von € 105.464,10 festsetze, zurückgezogen habe, sodass sein Antrag gegenstandslos geworden sei und dass deswegen keine Aussetzungszinsen festzusetzen wären;

- bezüglich des Bescheides des Zollamtes zur Zahl: af, der die Grundlage der Festsetzung der Aussetzungszinsen sei, Einbringungsverjährung eingetreten wäre. Dazu hat C näher ausgeführt, dass durch das Nichtbearbeiten seines Antrages auf Aussetzung der Einhebung von Abgaben das Recht des Zollamtes auf Einbringung verjährt sei.

Aus § 212a Abs. 9 BAO ergebe sich, dass für Abgabenschuldigkeiten Aussetzungszinsen zu entrichten seien, solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch festgesetzt werden dürfen.

Die Bestimmung des § 238 Abs. 3 BAO hingegen besage, dass eine Unterbrechung der Verjährung nur für bescheidmäßig ausgesetzte Abgaben gelte.

Nachdem das Zollamt nun ca. vierzehn Jahre benötigt habe, um über seinen mittlerweile zurückgezogenen Aussetzungsantrag nach § 212a BAO zu entscheiden, sei Verjährung in mehrfacher Hinsicht eingetreten.

Mit Ende des Jahres 2007 sei das Recht auf Einbringung der Abgaben zum Bescheid des Zollamtes mit der Zahl: af verjährt gewesen.

Ist hinsichtlich der Grundlage (Bescheid mit der Zahl: af) für die Festsetzung von Aussetzungszinsen Einbringungsverjährung eingetreten, so sei dadurch aber auch das Recht des Zollamtes für die Festsetzung der Aussetzungszinsen verjährt.

Vom Zollamt werde in diesem Zusammenhang ein bestehender Aussetzungsantrag im Verfahren zur GZ: RV/2200002/2015 vor dem BFG (§ 295a BAO) für den betroffenen Zeitraum (Zahl: af) einfach ignoriert und gegen rechtliche Bestimmungen verstoßen.

Der Bescheidspruch und die damit verbundene Zahlungsaufforderung würden der Bestimmung des § 212a Abs. 9a (gemeint: Abs. 9) BAO widersprechen.

Vom damaligen Beschwerdeführer C werden in der Folge die Anträge

- 1) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG,
- 2) auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO hinsichtlich des Betrages von € 105.464,10,
- 3) auf Feststellung, dass die Abgaben und Zinsen verjährt seien und somit nicht mehr vorgeschrieben werden dürften, sowie
- 4) auf inhaltliche Stattgabe der Beschwerde gestellt.

Das Zollamt hat die Beschwerde vom 29. Juli 2015 mit Beschwerdevereentscheidung (nachfolgend: BVE) vom 28. Dezember 2015, Zahl: ah, als unbegründet abgewiesen.

Es hat nach einer gerafften Wiedergabe des Sachverhaltes und nach dem Hinweis auf § 212a Abs. 9 BAO zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass Aussetzungszinsen nicht nur für die Dauer des sich aus einem Aussetzungsbescheid ergebenden Zahlungsaufschubes zu entrichten seien, sondern gemäß § 230 Abs. 6 BAO bereits für die Zeit, in der nach § 230 Abs. 6 BAO aufgrund eines Aussetzungsantrages Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

Aussetzungszinsen seien ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen sei zu Recht erfolgt und entspreche dem Gesetz. Eine Zurücknahme eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung habe als Prozesshandlung keine ex tunc Wirkung auf den Zeitpunkt der Antragstellung zurück und beseitige damit nicht den Anspruch des Zollamtes auf die Aussetzungszinsen. Zum Vorbringen, es sei die Einbringung der mit Bescheid vom 27. Juni 2001, Zahl: af, festgesetzten Abgaben verjährt, hat das Zollamt angemerkt, dass die Prüfung der Einhebungsverjährung dieser durch die Entscheidung des UFS vom 26. März 2012 neu festgesetzten Abgaben nicht Sache des gegenständlichen Verfahrens sei. Trotzdem sei festgehalten, dass das Recht zur Einhebung von Abgaben keinesfalls früher verjähre als das Recht zur Festsetzung der Abgaben. Das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Abgaben sei in der vom VwGH bestätigten Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012 geprüft und bejaht worden. Mit dieser Abgabefestsetzung habe das unterbrochene Recht auf Einbringung neu zu laufen begonnen.

Gegen diese BVE wendet sich der in offener erstreckter Frist eingebrachte Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) vom 15. April 2016.

Vom Antragsteller C wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und wurden von ihm die Beschwerdevorbringen in dem Sinne wiederholt,

- dass durch die Zurückziehung des Antrages auf Aussetzung nach § 212a BAO die Festsetzung der Aussetzungszinsen rechtswidrig und daher nicht zulässig sei;
- dass ein Zahlungsaufschub rechtlich nicht eingetreten sei, weil über seinen Aussetzungsantrag nicht entschieden worden sei;

- dass hinsichtlich der Abgaben, für welche Aussetzungszinsen vorgeschrieben werden, im Jahre 2008 eine Einhebungsverjährung eingetreten sei.

In der vor dem BFG am 4. Juli 2018 abgeführten mündlichen Verhandlung sind beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bei ihren Rechtsstandpunkten und Anträgen geblieben.

Vom Beschwerdeführer wurde in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen noch vorgebracht, es seien betreffend die Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012, GZ. ZRV/0010-Z1W/02, die nun geltenden Verjährungsbestimmungen anzuwenden, sodass hinsichtlich der mit der Berufungsentscheidung neu festgesetzten Abgaben eine eingetretene Festsetzungsverjährung zu beachten sei.

Der Beschwerdeführer hat auch noch auf *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 238 Rz 20, verwiesen, wonach die Hemmung der Einbringung auf Grund eines Aussetzungsantrages (§ 230 Abs. 6) keine Hemmung der Einhebungsverjährung bewirke.

Schließlich nimmt der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung auch noch die Entscheidung des UFS vom 9. April 2009, GZ: RV/0493-I/07, für sich in Anspruch.

## **Beweiswürdigung**

Der in freier Beweiswürdigung wiedergegebene Sachverhalt hat seine Grundlage im Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten, in den Vorbringen und Äußerungen der beiden Parteien des verwaltungsbehördlichen und des gerichtlichen Abgabenvorgangs, in den Äußerungen und Stellungnahmen in der mündlichen Verhandlung und in der vom VwGH bestätigten Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012.

## **Rechtslage**

§ 212a Abs. 1 BAO (auszugsweise):

Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid [...], dem keine Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens [...]

§ 212a Abs. 5 BAO (auszugsweise):

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1 ) ergehenden

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

Die Verfügung [...].

§ 212a Abs. 9 BAO (auszugsweise):

Für Abgabenschuldigkeiten sind

- a) solange aufgrund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über die noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 ) oder
- b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen [...] zu entrichten.

§ 230 Abs. 6 BAO:

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen

Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit.

b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

§ 238 BAO (auszugsweise):

- (1) Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.
- (2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.
- (3) Die Verjährung ist gehemmt, solange
  - a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder
  - b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder
  - c) einer Revision gemäß § 30 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 – VwGG, BGBl. Nr. 10/1985, oder einer Beschwerde gemäß § 85 des Verfassungsgerichtshofgesetzes – VfGG, BGBl. Nr. 85/1953, aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.
- 4) [...]

## Erwägungen

A) Allgemeine Ausführungen zur Aussetzung der Einhebung von Abgaben und zu den Aussetzungszinsen:

Der UFS hat grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Festsetzungskompetenz entschieden (§ 289 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl I 2002/97).

Das BFG entscheidet grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Festsetzungskompetenz (§ 279 Abs. 1 BAO idG)

Die Aussetzung der Einhebung von Abgaben dient dem Ziel der faktischen Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen. Beschwerdeführer sollen nicht generell und einseitig mit den Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung eines Rechtsmittels belastet werden (VfGH vom 11.12.1986, G 119/86).

Die Aussetzung der Einhebung von Abgaben setzt immer einen diesbezüglichen Antrag voraus (§ 212a Abs. 1, arg. "auf Antrag").

Antragsberechtigt sind Abgabepflichtige, die (vor allem) mit Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Einhebung einer Abgabe ist aussetzbar, wenn ihre Höhe von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt. Eine Aussetzung der Einhebung kommt nur für Nachforderungen - vor allem aus einer Abgabenfestsetzung resultierende Zahlungsverpflichtungen - in Betracht (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 212a, Rz 1 ff und die dort zitierte Judikatur des VfGH).

Das Zollamt hat mit Bescheid vom 27. Juni 2001, Zahl: af, C Altlastenbeiträge und Nebenabgaben vorgeschrieben. C hat gegen die Abgabenvorschreibung Berufung erhoben. Das Zollamt hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2001, Zahl: ab, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde mit Eingabe vom 14. Oktober 2001 der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben und zeitgleich durch die antragsberechtigte Person einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO gestellt.

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO sind Aussetzungszinsen zu entrichten

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

"oder"

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

Nach der Bestimmung des § 230 Abs. 6 BAO dürfen nach Stellung eines Antrages auf Aussetzung Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich davon [...] betroffener Abgaben bis zu seiner Erledigung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden. "Diese Hemmung der

Einhebung" besteht unabhängig davon, wie der Aussetzungsantrag zu erledigen ist (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 212a, Rz 20) und führt zum Anspruch auf Aussetzungszinsen.

Die Einhebungsverjährung ist "ferner" gehemmt, so lange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist (§ 238 Abs. 3 lit. b). Die Wirkung "dieser Hemmung der Einhebung" besteht für die Zeitspanne zwischen der Wirksamkeit der Bewilligung und der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung oder des Widerrufs der Aussetzung und führt zum Anspruch auf Aussetzungszinsen; dies gilt auch dann, wenn die Verfügung der Aussetzung rechtswidrig ist (VwGH vom 8.7.2009, 2009/15/0112). Ist eine meritorische Erledigung zulässig, so kann dem Antrag ganz oder teilweise stattgegeben werden oder er ist abzuweisen.

Die das Beschwerdeverfahren im Gegenstand abschließende Entscheidung war die Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012, GZ: ZRV/0010-Z1W/02, mit der der UFS Altlastenbeiträge und Nebenabgaben neu festgesetzt hat.

Der UFS hat insbesondere für den Zeitraum vom 17. Oktober 1997 bis Oktober 1999 (erfassend die Quartale IV/1997 bis IV/1999 - Spruchpunkte IV bis VI) die Altlastenbeiträge, den Verspätungszuschlag und den Säumniszuschlag vermindert und die Altlastenbeiträge mit € 238.942,48, den Verspätungszuschlag mit € 11.947,13 und den Säumniszuschlag mit € 4.778,90 neu festgesetzt. Die Entscheidung des UFS ist in Rechtskraft erwachsen.

Wie bereits dargelegt, sind gemäß § 212a Abs. 9 BAO für Abgabenschuldigkeiten Aussetzungszinsen unter den in § 212a BAO festgeschriebenen Bedingungen in zwei gesetzlich positivierten Fällen zu entrichten. Solche sind einerseits zu entrichten, solange aufgrund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über die noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 ) dürfen. Solche sind andererseits zu entrichten, soweit infolge einer (auch nur teilweise) bewilligten Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt.

Aus § 212 Abs. 9 BAO ergibt sich sohin, dass Aussetzungszinsen

- nicht nur für die Dauer des (sich aus dem Aussetzungsbescheid ergebenden) Zahlungsaufschubes zu entrichten sind, sondern

- dass solche bereits für die Zeit, in der nach Maßgabe des § 230 Abs. 6 BAO aufgrund des Aussetzungsantrages, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen, anfallen und zu entrichten sind.

Der zuletzt genannte Tatbestand wird bereits mit der erfolgten Antragstellung verwirklicht (zB VwGH vom 26.1.2017, Ra 2015/15/0005).

Das Recht einer Behörde Aussetzungszinsen festzusetzen, wird nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst (zB VwGH vom 26.1.2017, Ra 2015/15/0005, oder VwGH vom 20.9.2007, 2002/14/0138).



Der Anspruch auf Aussetzungszinsen entsteht laufend während jener Zeit, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (VwGH vom 19.2.1997, 95/13/0046). Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung abgewiesen, wurde also einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht mit einem Aussetzungsbescheid gänzlich oder teilweise stattgegeben, so kann diesbezüglich ein Ablauf erst gar nicht verfügt werden. Nur bei einem Zahlungsaufschub als Folge einer bescheidmäßig stattgebenden bzw. bescheidmäßig teilweise stattgebenden Erledigung des Aussetzungsantrages ist die Festsetzung von Aussetzungszinsen die gesetzliche Folge des verfügten Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgaben infolge der Erledigung des damit im Zusammenhang stehenden Beschwerdeverfahrens (vgl. VwGH vom 28.5.2002, 96/14/0157).

Im Gegenstand setzt das Zollamt Aussetzungszinsen jedoch für die Zeit, in der nach Maßgabe des § 230 Abs. 6 BAO aufgrund des Aussetzungsantrages, über die noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden durften, fest.

Aus dem Spruch des bekämpften Bescheides über die Festsetzung von Aussetzungszinsen ergibt sich als diesbezüglicher Zeitraum der Zeitraum vom 20. November 2001 (als Tag der Anmerkung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung am Abgabenkonto) bis zum 9. Februar 2015 (als Tag der Zustellung des die Aussetzung der Einhebung abweisenden Bescheides des Zollamtes Graz vom 3. Februar 2015).

Aussetzungszinsen stellen ein Äquivalent für den "tatsächlich in Anspruch genommen" und jederzeit durch Entrichtung gemäß § 212a Abs. 8 beendbaren Zahlungsaufschub dar (VwGH vom 21.7.1998, 97/14/0131).

Vor dem Hintergrund, dass es in der Ingerenz des Abgabepflichtigen liegt, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch die Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern, kann auch eine allfällig lange Dauer des Beschwerdeverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der dadurch aufgelaufenen Aussetzungszinsen (denen außerdem der Aspekt des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenübersteht) begründen (zB VwGH vom 15.11.2005, 2002/14/0051, oder VwGH vom 20.9.2007, 2002/14/0138).

Will der Abgabepflichtige Aussetzungszinsen vermeiden oder gering halten, kann er von einer Antragstellung gemäß § 212a Abs. 1 BAO Abstand nehmen (VwGH vom 26.1.2017, Ra 2015/15/0005).

Bemessungsgrundlage der Aussetzungszinsen ist entweder der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabenbetrag bzw. die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit; im Gegenstand also der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabenbetrag (Altlastenbeiträge und Nebenabgaben).

Der UFS hat mit Berufungsentscheidung vom 26. März 2012 die Altlastenbeiträge für das BFG bindend neu festgesetzt und den Verspätungszuschlag bzw. den Säumniszuschlag neu ausgemessen.

Diese nachträgliche Herabsetzung der Altlastenbeiträge und der Nebenabgaben durch den UFS wurde vom Zollamt im bekämpften Bescheid berücksichtigt.

B) Ausführungen zu den Vorbringen:

*a) Zum Vorbringen, die Festsetzung der Aussetzungszinsen sei wegen der Zurückziehung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung von Abgaben (§ 212a BAO) rechtswidrig und daher nicht zulässig.*

Die Aussetzung der Einhebung von Abgaben setzt einen diesbezüglichen Antrag voraus. C hat mit Eingabe vom 14. Oktober 2001 einen Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben und zeitgleich einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO gestellt.

Aus § 212 Abs. 9 Buchstabe a) BAO ergibt sich, dass Aussetzungszinsen nicht nur für die Dauer des (sich aus dem Aussetzungsbescheid ergebenden) Zahlungsaufschubes zu entrichten sind, sondern dass solche bereits für die Zeit, in der nach Maßgabe des § 230 Abs. 6 BAO aufgrund des Aussetzungsantrages, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahme weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

Der zuletzt genannte Tatbestand wurde mit der erfolgten Antragstellung vom 14. Oktober 2001 verwirklicht. Der Anspruch auf Aussetzungszinsen entstand danach laufend während jener Zeit, in der ein "faktischer Zahlungsaufschub" in Anspruch genommen wurde. C hat einen faktischen Zahlungsaufschub in der Zeit vom 22. November 2001 (dem Tag der Anmerkung der Antragstellung auf dem Abgabekonto) bis zum 9. Februar 2015 (dem Tag der Zustellung des die Aussetzung der Einhebung abweisenden Bescheides des Zollamtes Graz vom 3. Februar 2015) laufend in Anspruch genommen.

Aussetzungszinsen sind ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub. Aussetzungszinsen werden im Gegenstand genau für die Zeit, in der aufgrund des Aussetzungsantrages, über den noch nicht entschieden wurde, vom Zollamt Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden durften, festgesetzt.

Die Zurückziehung des Aussetzungsantrages vom 14. Oktober 2001 in der mündlichen Verhandlung vom 7. Oktober 2015 konnte nichts an dem Umstand verändern, dass die Aussetzung der Einhebung in der Zeit vom 22. November 2001 bis zum 9. Februar 2015 laufend und tatsächlich in Anspruch genommen wurde.

Eine gegenteilige Ansicht hätte zur Folge, dass Steuerpflichtige die Pflicht zur Entrichtung von Aussetzungszinsen als Äquivalent für eine tatsächlich in Anspruch genommene Aussetzung der Einhebung durch die Zurücknahme des zugrunde liegenden Antrages auf Aussetzung steuern könnten.

*b) Zum Vorbringen, ein Zahlungsaufschub sei rechtlich nicht eingetreten, weil das Zollamt über den Aussetzungsantrag nicht entschieden habe.*

Aus § 212 Abs. 9 BAO ergibt sich, dass der Anspruch auf Aussetzungszinsen laufend während der Zeit entsteht,

a) in der aufgrund des Aussetzungsantrages, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen und/oder

b) in der aufgrund eines durch Bescheid bewilligten (vollen oder teilweisen) Zahlungsaufschubes Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

Der Beschwerdeführer ist damit im Recht, dass ein - aus einem einen Zahlungsaufschub bewilligenden bzw. teilweise bewilligenden Bescheid rührender - Zahlungsaufschub nicht eingetreten ist. Nur der zweitgenannte Tatbestand, die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung von Abgaben durch Bescheid, führt zum Zahlungsaufschub.

Der vom Zollamt im Gegenstand angesprochene erstgenannte Tatbestand wird bereits mit erfolgter Antragstellung verwirklicht. Die Antragstellung, die nach Maßgabe des § 230 Abs. 6 BAO dazu führt, dass vom Zollamt Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen, führt zu einem faktischen Zahlungsaufschub. Im Gegenstand bezieht sich der Anspruch des Zollamtes auf Aussetzungszinsen nur auf den zuerst genannten Titel, weil es zu einem bescheidmäßig bewilligten bzw. teilweise bewilligten Zahlungsaufschub nicht gekommen ist.

*c) Zum Vorbringen, es sei hinsichtlich jener Abgaben, für welche Aussetzungszinsen vorgeschrieben werden, im Jahre 2008 eine Einhebungsverjährung eingetreten.*

Unbestreitbar hat der UFS mit seiner Berufungsentscheidung vom 26. März 2012, GZ: ZRV/0010-Z1W/02, die Altlastenbeiträge für die Quartale IV/1997 bis IV/1999, den Verspätungszuschlag und den Säumniszuschlag gegenüber dem Erstbescheid vermindert und die Altlastenbeiträge mit € 238.942,48, den Verspätungszuschlag mit € 11.947,13 und den Säumniszuschlag mit € 4.778,90 "neu festgesetzt". Dies ergibt sich klar und nachvollziehbar aus den Spruchpunkten IV. bis VI. der Berufungsentscheidung. Der UFS hat sich in der Berufungsentscheidung auch mit der Verjährungsfrage befasst und diesbezüglich festgestellt, dass für die Festsetzung der Altlastenbeiträge und der Nebenabgaben noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist (siehe S 60 ff derselben).

Das Recht, Nebenansprüche (zB Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge) festzusetzen, verjährt stets gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Stammapgabe (hier: Altlastenbeiträge).

Der angerufenen VwGH hat die gegen die Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen, damit auch bestätigt, dass Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist (VwGH vom 7.10.2013, 2012/17/0147). Diese Entscheidung strahlt für die gegenständliche bindende Wirkung aus.

Entgegen der Ansicht des Zollamtes ist die Frage der Verjährung von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens zu beachten (zB VwGH vom 15.2.2006, 2002/13/0182).

Das Vorbringen, es sei hinsichtlich jener Abgaben, für welche Aussetzungszinsen vorgeschrieben werden, im Jahre 2008 eine Einhebungsverjährung eingetreten, ist bei Berücksichtigung der in der Sache ergangenen und durch den VwGH bestätigten Entscheidung des UFS damit nicht berechtigt.

Das Recht des UFS, die Stammabgabe Altlastenbeiträge und Nebenansprüche festzusetzen, war anlässlich der die Erstbescheide des Zollamtes ersetzenden Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012 noch nicht verjährt.

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

Mit Ablauf des Jahres, in welchem eine Unterbrechung eintritt, beginnt hinsichtlich des jeweiligen zugrundeliegenden Anspruchs die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 3, zweiter Satz BAO).

Eine absolute Verjährung ist im Unterschied zur Festsetzungsverjährung für die Einhebungsverjährung nicht geregelt (VwGH vom 16.2.2000, 95/15/0054).

Im Spruch seiner Berufungsentscheidung vom 26. März 2012 hat der UFS zur Fälligkeit der mit seiner Berufungsentscheidung neu festgesetzten Abgaben und Nebenabgaben auf die Buchungsmitteilung des Zollamtes verwiesen.

Aus der Buchungsmitteilung des Zollamtes vom 12. April 2012 ergibt sich als Tag der Fälligkeit der 18. Mai 2012.

Nach Ablauf des Kalenderjahres 2012 hat sohin für das Zollamt die fünfjährige Frist (§ 238 Abs. 1 BAO), die vom UFS neu festgesetzten, fälligen Abgaben und Nebenabgaben einzuheben und zwangsweise einzubringen, begonnen und hätte mit Ablauf des Kalenderjahres 2017 geendet.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres mit welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung iSd § 238 Abs. 2 BAO genügt es, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis hatte (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 238 BAO, Rz 12 und die dort wiedergegeben Judikatur des VwGH).

Eine solche Unterbrechungshandlung war beispielsweise die nachweislich in offener Einhebungsverjährungsfrist an C ergangene Mahnung vom 4. November 2013, Zahl: aj. Mit dieser wurde C vom Zollamt aufgefordert, aushaftende Abgabenschuldigkeiten [darunter jene im Betrag von in Summe € 255.668,51 (W3)] binnen zwei Wochen ab Zustellung des Mahnschreibens einzuzahlen. Mit dem Mahnschreiben wurde vom Zollamt erkennbar der Zweck verfolgt, den Anspruch W3 gegen C als Abgabenschuldner durchzusetzen.

Mit Ablauf des Jahres 2013 hat damit die fünfjährige Einhebungsverjährung von neuem zu laufen begonnen und hätte mit Ende des Jahres 2018 geendet.

Eine weitere solche Unterbrechungshandlung ist beispielsweise der nachweislich in offener Einhebungsverjährungsfrist an C ergangene und später aufgehobene Bescheid des Zollamts vom 3. Februar 2015. In diesem Bescheid wurde der C ersucht, die offene Abgabenschuldigkeit von in Summe € 255.668,51 (W3) innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten. Mit dem Bescheid wurde vom Zollamt erkennbar der Zweck verfolgt, den Anspruch W3 gegen C durchzusetzen.

Mit Ablauf des Jahres 2015 hat damit die fünfjährige Einhebungsverjährung von neuem zu laufen begonnen und hätte mit Ende des Jahres 2020 geendet.

Bescheide unterbrechen auch dann die Einbringungsverjährung, wenn sie später aufgehoben werden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 238 BAO, Rz 16 und die dort wiedergegebenen Judikatur des VwGH).

Eine weitere solche Unterbrechungshandlung ist beispielsweise die nachweislich in offener Einhebungsverjährungsfrist an den Bf ergangene BVE vom 20. März 2015, Zahl: ak.

Die Aussetzungszinsen zu W3 in der Höhe von EUR 105.464,10 wurden C mit Bescheid des Zollamtes vom 22. Juni 2015, Zahl: ae, in offener Einhebungsverjährungsfrist vorgeschrieben.

Mit Forderungsanmeldung des Zollamtes samt Rückstandsausweis im Insolvenzverfahren vom 7. Mai 2018 (aus diesen Unterlagen sind die einzelnen Abgabeforderungen, aus denen sich die Gesamtforderung ergibt, ersichtlich) wurde vom Zollamt bereits eine weitere nach außen erkennbare Amtshandlung gesetzt, sodass auch hier die Einhebungsverjährung neuerlich unterbrochen wurde und neu zu laufen begonnen hat.

Zusammengefasst ist auszuführen, dass hinsichtlich der dem gegenständlichen Aussetzungszinsverfahren zugrunde liegenden Altlastenbeiträge und Nebenabgaben weder eine Festsetzungsverjährung noch eine Einhebungsverjährung eingetreten ist.

Das Recht des Zollamtes, dem Beschwerdeführer die verfahrensgegenständlichen Aussetzungszinsen vorzuschreiben und diese einzuheben ist berechtigt.

*d) Zum Vorbringen, vom Zollamt werde in diesem Zusammenhang ein bestehender Aussetzungsantrag im Verfahren zur GZ: RV/2200002/2015 vor dem BFG für den betroffenen Zeitraum (Zahl: af) einfach ignoriert und deswegen gegen rechtliche Bestimmungen verstoßen.*

Dazu ist grundsätzlich auszuführen, dass beim BFG zwei Beschwerden betreffend die beantragte Abänderung von Bescheiden [darunter auch das Verfahren zur GZ: RV/2200002/2015 vor dem BFG (§ 295a BAO) für den betroffenen Zeitraum (Zahl: af)] behängen, weil nach Ansicht des C jeweils ein Ereignis eingetreten sein soll, das abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit auf den Bestand und Umfang eines Abgabenspruches haben soll.

Betreffend das Vorbringen, es werde vom Zollamt ein diesbezüglicher Antrag einfach ignoriert und gegen rechtliche Bestimmungen verstoßen, muss an dieser Stelle der allgemeine Hinweis darauf genügen, dass ein Abänderungsantrag nach § 295a BAO - im Unterschied zu einer Bescheidbeschwerde - keinen Anspruch auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO vermitteln kann (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 295a, Tz 31).

*e) Zu den Vorbringen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung:*

Der Beschwerdeführer ist insofern im Recht, dass die Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten und zu prüfen ist. Er ist auch damit im Recht, dass Bestimmungen zur Verjährung von Abgaben als Verfahrensbestimmungen in der jeweils aktuell geltenden Fassung anzuwenden sind. Der Beschwerdeführer übersieht aber, dass aktuell geltende Bestimmungen zur Verjährung als Verfahrensbestimmungen nur in offenen noch nicht rechtskräftig erledigten Beschwerdefällen zu beachten sind und zur Anwendung kommen können. Die Berufungsentscheidung des UFS vom 26. März 2012 ist unbestreitbar rechtskräftig geworden, sodass die geltenden Bestimmungen zur Verjährung hinsichtlich der mit der Berufungsentscheidung des UFS - auch das BFG bindend - neu festgesetzten Abgaben im gegenständlichen Beschwerdeverfahren daher nicht zu beachten sind.

Der Beschwerdeführer hat auch darauf verwiesen, dass die Hemmung der Einbringung auf Grund eines Aussetzungsantrages keine Hemmung der Einhebungsverjährung bewirkt. Dazu ist er neuerlich darauf zu verweisen, dass der nicht mehr bestehende UFS mit Festsetzungskompetenz ausgestattet war und mit seiner Entscheidung verminderte Abgaben festgesetzt hat, die das Zollamt gegenüber dem seinerzeitigen Beschwerdeführer nachweislich mit Buchungsmitteilung vom 18. Mai 2012 erstmalig in verminderter Höhe und damit jene des Erstbescheides ersetzend fällig gestellt hat. Dass die Berechtigung des UFS, die Abgaben neu festzusetzen bestanden hat, ergibt sich aus § 289 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl I 2002/97. Dass Festsetzungsverjährung nicht eingetreten war, wurde bestätigt (VwGH vom 7.10.2013, 2012/17/0147). Weil das Recht, Abgaben einzubringen, gemäß § 238 Abs. 1 BAO keinesfalls früher verjährt, als das Recht sie festzusetzen, konnte das Recht, die vom UFS neu festgesetzten und vom Zollamt fällig gestellten Abgaben einzubringen, nicht schon zeitlich vor der Entscheidung des UFS vom 26. März 2012 enden.

Der Beschwerdeführer nimmt im Hinblick auf die Verjährungseinrede die Entscheidung des UFS vom 9. April 2009, GZ: RV/0493-I/07, zu Unrecht für sich in Anspruch. Es ging dabei um das Vorliegen der Voraussetzungen der Sondervorschrift des § 209a BAO, die sogar die absolute Verjährungsfrist außer Kraft setzt.

Die Entscheidung des UFS ist nicht einschlägig. Die Ausführungen auf Seite 60 ff der rechtskräftigen Entscheidung des UFS vom 26. März 2012 zur Festsetzungsverjährung strahlen bindende Wirkung für das gegenständlichen Beschwerdeverfahren aus.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich bei der Frage zum Recht einer Behörde, Abgaben festzusetzen und zum Recht, fällige Abgaben einzuheben und zwangsweise einzubringen, auf diese gestützt und sich dabei im Hinblick auf die Voraussetzungen zur Aussetzung von Abgaben und zu dem damit verbundenen Anspruch auf die Festsetzung von Aussetzungszinsen, an dieser orientiert.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 5. Juli 2018