

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 28. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 26. Mai 2004 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

1.1. Mit Bescheid vom 26. 5. 2004 verfügte das Finanzamt gegenüber dem Berufungserwerber (kurz Bw.) den Ablauf der mit Bescheid vom 28. 5. 1999 bewilligten Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 im Betrag von 44.784,92 € (entspricht 616.254 S) und der Einkommensteuer 1994 in Höhe von 93.665,11 € (entspricht 1.288.860 S). Dies mit der Begründung, dass die Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung abgelaufen sei.

Bei der für die Ablaufverfügung maßgeblichen Berufungserledigung handelt es sich um die Berufungsentscheidung des UFS vom 26. 4. 2004, GZ. RV/0663-I/02, mit welcher die vom Bw. und Dr. S. sowie R. als Beteiligte an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingebrachte Berufung vom 24. 10. 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein vom 24. 9. 2002 betreffend das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1993 und 1994 abgewiesen worden war.

1.2. Mit weiterem Bescheid vom 26. 5. 2004 wurden dem Bw. für den Zeitraum 11. 5. 1999 bis 26. 5. 2004 Aussetzungszinsen in Höhe von 26.059,63 € vorgeschrieben.

1.3. Die gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung erhobene Berufung vom 28. 6. 2004 hat der Bw. mit Schreiben an den Unabhängigen Finanzsenat vom 19. 12. 2008 zurückgezogen.

1.4. In der gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen erhobenen Berufung vom 28. 6. 2004 wurde zusammengefasst ausgeführt, der Bw. habe am 3. 9. 1998 eine Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 vom 10./12. 8. 1998 eingebracht, welche das Finanzamt mit einer innerhalb der Frist des § 311 BAO erlassenen Berufungsvorentscheidung in den wesentlichen Punkten abgewiesen habe. Der am 26. 4. 1999 eingebrachte Vorlageantrag sei aber noch nicht erledigt worden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hätte die Berufung gegen die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 aufgrund der sich aus Art. 132 B-VG i. V. m. §§ 27 und 42 Abs. 4 VwGG ergebenden Verpflichtung, über eine Berufung innerhalb von sechs Monaten zu entscheiden, spätestens bis zum 26. 10. 1999 erledigen müssen. Die Aussetzungszinsen in sehr erheblicher Höhe seien ausschließlich auf die Säumigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zurückzuführen, welcher Umstand zu keiner Belastung des Bw. mit Zinsen führen dürfe, welche nicht angefallen wären, wenn die Behörde ihrer Entscheidungspflicht nachgekommen wäre. Die Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe zur Konsequenz, dass eine Festsetzung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum nach Ablauf der sechsmonatigen Entscheidungsfrist unzulässig sei. Hätte die Abgabenbehörde zweiter Instanz pflichtgemäß innerhalb von sechs Monaten über die Berufung vom 3. 9. 1998 gegen die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 entschieden, wären Aussetzungszinsen nicht aufgelaufen, weil der Bw. zu einer Begleichung der Steuerschuld jederzeit in der Lage gewesen wäre.

Weiters sei eine Zinsenfestsetzung für die Zeit vom 11. 5. 1999 bis zum 24. 9. 2002 unzulässig, weil in diesem Zeitraum kein rechtswirksamer Bescheid über das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb als Grundlage für die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 vom 10./12. 8. 1998 vorgelegen habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 2. 7. 2002, 98/14/0223, ausgesprochen, dass die diesbezügliche Erledigung des Finanzamtes Kufstein vom 3. 3. 1997 in ihrem Abspruch über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO keine Wirkung entfaltet habe. Erst mit der Zustellung des an den Bw. und Dr. S. sowie R. zu Handen des steuerlichen Vertreters J. gerichteten Bescheides des Finanzamtes vom 24. 9. 2002 betreffend das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1993 und 1994 seien gegenüber dem Bw. die Rechtswirkungen des § 191 Abs. 3 lit. b BAO eingetreten. Die Abgabenbehörde habe es

verabsäumt, die auf der unwirksamen Erledigung vom 3. 3. 1997 basierenden Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 aufzuheben und auf der Grundlage des wirksamen Nichtfeststellungsbescheides vom 24. 9. 2002 neue Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 zu erlassen. Auch diese Untätigkeit des Finanzamtes könne nicht zu Lasten des Bw. gehen.

In der Berufung wurde beantragt, den Zinsenbescheid dahingehend abzuändern, dass „keinerlei Aussetzungszinsen“ vorgeschrieben werden. Weiters enthält die Berufung die Eventualanträge, für die Zeit ab 26. 10. 1999 keine Aussetzungszinsen festzusetzen bzw. für den Zeitraum 11. 5. 1999 bis 24. 9. 2002 keine Zinsen zu verrechnen.

1.5. Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

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

2.1. Die für den Berufungsfall maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung lauten auszugsweise wie folgt:

„§ 212a (1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, ist 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 zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld....

(2)...

(3)...

(4)...

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

a) Berufungsvorentscheidung oder

b) Berufungsentscheidung oder

c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus.

(6)...

(7)...

(8)...

(9) Für Abgabenschuldigkeiten sind

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

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbeitrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen..."

2.2. Strittig ist die Rechtmäßigkeit einer Festsetzung von Aussetzungszinsen für die Zeit ab dem 26. 10. 1999 unter dem Gesichtspunkt, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihrer Verpflichtung, über die Berufung vom 3. 9. 1998 gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 mit Ausfertigungsdatum 10./12. 8. 1998 spätestens bis zum 26. 10. 1999 zu entscheiden, nicht nachgekommen sei. Nach Auffassung des Bw. sei die Vorschreibung von Aussetzungszinsen nur bis zum Ablauf der sechsmonatigen Entscheidungsfrist zulässig.

Diese Argumentation übersieht zum einen, dass die strittigen Aussetzungszinsen nicht daraus resultieren, dass die Berufung vom 3. 9. 1998 gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 nicht bis zum 26. 10. 1999, sondern erst mit Berufungsentscheidung (ESt 1993) bzw. Gegenstandsloserklärungsbescheid (ESt 1994) des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. 8. 2006, GZ. RV/0037-I/02, erledigt wurde. Vielmehr sind die Aussetzungszinsen dadurch entstanden, dass die Einhebung jener Einkommensteuerbeträge, deren Höhe mittelbar vom Ausgang des Berufungsverfahrens betreffend das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für 1993 und 1994 abhängig war, bis zur Beendigung dieses Berufungsverfahrens mit der eingangs angeführten Berufungsentscheidung des UFS vom 26. 4. 2004, GZ. RV/0663-I/02, ausgesetzt war. Somit besteht kein Zusammenhang zwischen den strittigen Aussetzungszinsen und dem zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Zinsenbescheides noch offenen Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994.

Zum anderen hat der Standpunkt des Bw. Lehre und Rechtsprechung gegen sich. Danach wären Aussetzungszinsen für die Dauer des Berufungsverfahrens selbst dann nicht rechtswid-

rig, wenn das der Einhebungsaussetzung zugrunde liegende Berufungsverfahren unangemessen lang gedauert hätte (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 212a, Tz 32).

Im Erkenntnis vom 15. 11. 2005, 2002/14/0051, hat der Verwaltungsgerichtshof das Vorbringen in einer Berufung gegen einen Aussetzungszinsenbescheid, über die Berufung gegen die Abgabenbescheide sei nicht zeitgerecht entschieden worden, mit der Begründung verworfen, dass aus der Bestimmung des § 311 Abs. 1 BAO, der zufolge die Abgabenbehörden verpflichtet sind, über die in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, für den Steuerpflichtigen selbst dann nichts zu gewinnen sei, wenn die ungewöhnlich lange Dauer des Berufungsverfahrens – ungeachtet der Kompliziertheit des Sachverhaltes und des Umfanges der erforderlichen Ermittlungen – auch auf ein schuldhaftes Verhalten der Abgabenbehörde zurückzuführen sein sollte. Denn gemäß § 212a Abs. 9 BAO seien Aussetzungszinsen für die Dauer des durch die Aussetzung bewirkten Zahlungsaufschubes, der nach § 212a Abs. 5 BAO mit dem Ablauf der Aussetzung (oder ihrem Widerruf) Ende, zu entrichten. Die für die Zulässigkeit einer Säumnisbeschwerde erforderliche Frist gemäß § 27 VwGG sei daher für das Ausmaß der zu entrichtenden Aussetzungszinsen nicht maßgebend. Auch eine Bedachtnahme auf die für die Durchführung des Berufungsverfahrens unbedingt notwendige oder angemessene Zeit komme nicht in Betracht.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. 7. 1998, 97/14/0131, und 11. 9. 1997, 96/15/0173, die Rechtsanschauung vertreten, dass der Steuerpflichtige, der Aussetzungszinsen vermeiden oder gering halten wolle, entweder von einer Antragstellung gemäß § 212a Abs. 1 BAO Abstand nehmen oder – wenn ihm über seinen Antrag die Aussetzung bereits bewilligt wurde – den dadurch bewirkten Zahlungsaufschub jederzeit durch die im § 212a Abs. 8 BAO vorgesehene Tilgung beenden könne.

In einigen anderen Beschwerdefällen hat der Gerichtshof auch darauf hingewiesen, dass den durch eine lange Dauer des Berufungsverfahrens aufgelaufenen Aussetzungszinsen der Zinssengewinn durch den Zahlungsaufschub beim Steuerpflichtigen gegenüberstehe (vgl. z. B. VwGH 20. 9. 2007, 2002/14/0138; VwGH 20. 1. 2000, 95/15/0031; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0073; VwGH 30. 7. 2002, 99/14/0315).

Im Hinblick auf die dargelegte Sach- und Rechtslage erweist sich das Berufungsbegehren, für die Zeit ab dem 26. 10. 1999 keine Aussetzungszinsen festzusetzen, als nicht berechtigt.

2.3. Der weitere Berufungsantrag, für den Zeitraum 11. 5. 1999 bis 24. 9. 2002 keine Aussetzungszinsen vorzuschreiben, wird auf den unstrittigen Umstand gestützt, dass ein rechtswirksamer Abspruch über das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von dem Bw. und Dr. S. sowie R. zuzurechnenden Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1993 und 1994 erst mit Bescheid des Finanzamtes Kufstein vom 24. 9. 2002 erfolgt ist.

Der Standpunkt des Bw., hieraus folge die Unzulässigkeit einer Zinsenfestsetzung für die Zeit vom 11. 5. 1999 bis zum 24. 9. 2002, wird von der Berufungsbehörde aus nachstehenden Gründen nicht geteilt:

Nach dem Wortlaut des § 212a Abs. 9 lit. b BAO setzt die Vorschreibung von Aussetzungszinsen die Erteilung einer Aussetzungsbewilligung und einen dadurch bei den betroffenen Abgaben eingetretenen Zahlungsaufschub voraus. Aussetzungszinsen sind daher dann und insoweit vorzuschreiben, als der Steuerpflichtige mit seinem Berufungsbegehren nicht (zur Gänze) durchgedrungen ist, es für die strittigen Abgaben zu einem Zahlungsaufschub gekommen ist und der von der Aussetzung betroffene Abgabenbetrag auch nicht vorzeitig entrichtet wurde. Im Fall einer Aussetzungsbewilligung erstreckt sich der Zeitraum, für den Aussetzungszinsen zu entrichten sind, grundsätzlich vom Zeitpunkt der Einbringung des Aussetzungsantrages bis zur bescheidmäßigen Verfügung des Ablaufes der Aussetzung oder ihres Widerrufes.

Aussetzungszinsen stellen ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub dar (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 212a, Tz 32, mwN). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Aussetzungszinsen den mit der späteren Entrichtung der mit Berufungserledigung letztlich unverändert gebliebenen Abgabenschuldigkeit verbundenen Zinsvorteil ausgleichen. Somit fallen Aussetzungszinsen trotz bewilligter Aussetzung der Einhebung dann und insoweit nicht an, als der Steuerpflichtige mit seinem Berufungsbegehren durchgedrungen ist und es dadurch zum (teilweisen) Entfall der bekämpften Abgabenschuld gekommen ist. In einem solchen Fall fehlt es nämlich schon am tatbestandsmäßigen Erfordernis eines tatsächlich eingetretenen Zahlungsaufschubes.

Im Streitfall war die Höhe der ausgesetzten Einkommensteuer 1993 und 1994 mittelbar von der gegenüber dem Bw. und Dr. S. sowie R. getroffenen Feststellung des Finanzamtes abhängig, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemeinschaftlicher Einkünfte (Verluste) für die Jahre 1993 und 1994 unterbleibt.

Die für Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften sind sinngemäß auf Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben (§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Gemäß § 192 BAO sind in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Abgabenbescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist. Auch Bescheide über das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO sind Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuer-

bescheide, wobei die Rechtskraft solcher Grundlagenbescheide keine zwingende Voraussetzung für die Erlassung abgeleiteter Bescheide ist.

Allerdings besteht eine Bindungswirkung gemäß § 192 BAO nur dann, wenn der Grundlagenbescheid rechtswirksam geworden ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2. 7. 2002, 98/14/0223, ausgesprochen hat, mangelte es der als Nichtfeststellungsbescheid gedachten Erledigung des Finanzamtes Kufstein vom 3. 3. 1997 an dieser Voraussetzung. Somit entfaltete diese Erledigung vom 3. 3. 1997 keine Rechtswirkungen. Weiters ist dem Bw. einzuräumen, dass die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 vom 10./12. 8. 1998 rechtswidrig waren, weil in diese Bescheide die (in der ins Leere gegangenen Erledigung vom 3. 3. 1997 enthaltene) Feststellung übernommen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt. Aus der Rechtswidrigkeit der solcherart zu Stande gekommenen Einkommensteuervorschreibungen für 1993 und 1994 folgt aber nicht deren Rechtsunwirksamkeit, zumal die Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 dem Bw., für den diese bestimmt waren, wirksam im Sinn des § 97 Abs. 1 lit. a BAO bekannt gegeben wurden.

Im Unterschied zur unwirksamen Erledigung vom 3. 3. 1997, die überhaupt keine Rechtswirkungen auslöste, entfalteten die rechtswirksamen, wenn auch inhaltlich rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 gegenüber dem Bw. die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen. Mit den auf ein Leistungsgebot lautenden Einkommensteuerbescheiden wurden gegenüber dem Bw. Abgabenzahlungsansprüche formell und bindend festgestellt, selbst wenn diese (in Ermangelung eines rechtswirksamen Grundlagenbescheides) rechtswidrig waren. Ungeachtet dessen waren aber die Einkommensteuervorschreibungen für 1993 und 1994 anfechtbar und gegebenenfalls auch vollstreckbar.

Der Bw. befindet sich zwar damit im Recht, dass das Finanzamt die auf der unwirksamen Erledigung vom 3. 3. 1997 basierenden Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 vom 10./12. 8. 1998 aufheben und auf der Grundlage des wirksamen Nichtfeststellungsbescheides vom 24. 9. 2002 neue Einkommensteuerbescheide erlassen hätte müssen. Dass dies nicht geschah, ändert aber nichts an der Bescheidqualität der in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide.

Aus der Sicht der hier strittigen Zinsenfestsetzung ist entscheidend, dass es hinsichtlich der Einkommensteuer 1993 und 1994 im Zeitraum 11. 5. 1999 bis 26. 5. 2004 zu einem Zahlungsaufschub in der im Bewilligungsbescheid vom 28. 5. 1999 angeführten Höhe gekommen ist. Dazu bedurfte es (nur) eines formellen Abgabenzahlungsanspruches, wie er mit den Einkommensteuerbescheiden 1993 und 1994 gegenüber dem Bw. festgestellt wurde. Diese Abgabenfestsetzungen mit ihren spruchgemäßen Fälligkeiten (17. 9. 1998 bzw. 21. 9. 1998)

hatten zur Folge, dass die betreffenden Abgabenschuldigkeiten ungeachtet ihrer inhaltlichen Rechtswidrigkeit mit Ablauf der jeweiligen Fälligkeitsfrist vollstreckbar wurden und damit auch Gegenstand eines Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212a Abs. 5 BAO sein konnten. Da der Bw. einen solchen Zahlungsaufschub tatsächlich in Anspruch genommen hat und die Tatbestandsvoraussetzungen des § 212a Abs. 9 lit. b BAO gegeben sind, besteht für die von der Aussetzung betroffenen Abgabenbeträge Zinsenpflicht für die gesamte Zeit, in der nach § 230 Abs. 6 BAO aufgrund des der Aussetzungsbewilligung zugrunde liegenden Aussetzungsantrages (26. 4. 1999) Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden durften (vgl. ebenso UFS 30. 8. 2006, RV/1870-W/06; UFS 31. 10. 2007, RV/1218-L/07).

Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen ist die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit. Hinsichtlich der mittelbar von der Entscheidung über die Berufung gegen den Grundlagenbescheid abhängigen Einkommensteuer 1993 und 1994 liegt kein Fall einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld im Sinn des § 212a Abs. 9 dritter Satz BAO vor, weil sich die Höhe der strittigen Einkommensteuerbeträge letztlich nicht geändert hat. Somit stellt die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Aussetzungsbescheid die Grundlage für die mit dem Zinsenbescheid vorgeschriebenen Aussetzungszinsen dar.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Zinsenvorschreibung für die Zeit vom 11. 5. 1999 bis 24. 9. 2002 der Rechtslage entspricht, auch wenn für die als Zinsenbemessungsgrundlage herangezogenen Einkommensteuerbeträge (1993: 44.784,92 €; 1994: 93.665,11 €) bis zum 24. 9. 2002 kein rechtswirksamer Nichtfeststellungsbescheid vorlag.

2.4. Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass auch das Hauptbegehren des Bw., überhaupt keine Aussetzungszinsen zur Vorschreibung zu bringen, nicht berechtigt ist, weshalb die Berufung abgewiesen werden musste.

Innsbruck, am 13. Jänner 2009