



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB., vom 3. Juli 2008, gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 2. Juni 2008 betreffend Aussetzungszinsen für den Zeitraum 20. Juni 2005 bis 2. Juni 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 1995 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 20. März 2000) vom 18. September 2003 wurde die Einkommensteuer mit 37.369,10 € festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, die Änderung erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Graz-Stadt zu Steuernummer 760/1021 vom 13. August 2003. Mit Bescheid vom 6. Oktober 2003 wurde die Einkommensteuer 1995 in Höhe von 6.271,67 € gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Am 13. April 2005 wurde der Ablauf der Aussetzung verfügt und Aussetzungszinsen in Höhe von 239,93 € vorgeschrieben, die am 14. April 2005 wieder abgeschrieben wurden.

Auf Grund des Aussetzungsantrages (unter Hinweis auf eine im Feststellungsverfahren überreichte Berufung) wurde am 21. Juni 2005 die Aussetzung der Einhebung bewilligt.

Mit **Berufungsentscheidung vom 6. November 2006** zu GZ. RV/0067-G/06, RV/0639-G/06 wurden die gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Jänner 2005 eingekommenen Berufungen (Wiederaufnahme des Verfahrens und

Feststellung) vom 25. und 28. Februar 2005 vom Unabhängigen Finanzsenat als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Bescheid vom 2. Juni 2008 wurde daraufhin vom Finanzamt unter Hinweis auf die **erfolgte Berufungserledigung der Ablauf der bis dahin bewilligten Aussetzung der Einhebung** verfügt und der Berufungswerber (Bw.) zur Entrichtung der betroffenen Abgabenschuldigkeiten (Einkommensteuer 1995) ersucht.

Gleichzeitig wurden mit nunmehr angefochtenen Bescheid für den Zeitraum 20. Juni 2005 bis 2. Juni 2008 Aussetzungszinsen in Höhe von 746,33 € vorgeschrieben.

Innerhalb verlängerter Berufungsfrist wandte sich der Bw. gegen die Festsetzung der Aussetzungszinsen. In seiner Begründung verwies er auf die gegen den **Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 1995 vom 2. Juni 2008** überreichte Berufung vom 3. Juli 2008.

Hierbei führte er wörtlich aus: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1995 erfolgte aufgrund des Vorliegens eines auf einen Nichtbescheid basierendem Veranlagungsverfahren nach § 295 BAO (Änderungsbescheid). Dabei ist es für die Wiederaufnahme und die Behandlung der Aussetzung unerheblich, ob in der Zwischenzeit ein wirksamer (eventuell sogar betragsgleicher) Grundlagenbescheid ergangen ist, da dieser nicht die Rechtswidrigkeit des zunächst erlassenen Änderungsbescheides saniert. Jedoch erfolgte die Wiederaufnahme ohne Erlassung des antragsgemäßen Sachbescheides, nämlich der Aufhebung des vom Nichtbescheid abgeleiteten Bescheides mit den wieder in Höhe des Erstbescheides festgestellten Einkünften aus der Beteiligung ... Der Einkommensteuerbescheid 1995 vom 2.6.2008 ist aufgrund des fehlenden Aufhebungsbescheides verfahrensrechtlich nicht korrekt, da (wie in der Begründung zu erkennen ist) vom Finanzamt in dem Einkommensteuerbescheid 1995 die Sachentscheidung zur Wiederaufnahme enthalten sein soll. Diese Sachentscheidung wäre aber lediglich die Aufhebung des Änderungsbescheides. Die Neufestsetzung der Einkommensteuer aufgrund des derzeit gültigen Grundlagenbescheides ist in weiterer Folge als Bescheid gemäß § 295 BAO auszufertigen. Da bei korrekter Aufhebung des Änderungsbescheides der Ablauf der Aussetzung nicht mit einer Zahlungsfrist, sondern ohne Zahlungsverpflichtung auszustellen ist, sind dementsprechend auch keine Aussetzungszinsen festzustellen.*“

In einer weiteren Ergänzung vom 1. Dezember 2008 verwies der Bw. auf einen Antrag vom 31. Jänner 2007 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1995, indem die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 18. September 2003 und die Erlassung eines Einkommensteuerbescheides 1995 in der Fassung vom 18. Dezember 1996 beantragt wurde. Am 2. Juni 2008 sei zwar die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt, allerdings ein Einkommensteuerbescheid erlassen worden, der dem vom 12. April 2005 (?) entsprochen habe. Ausdrücklich sei darauf zu verweisen, dass der Einkommensteuerbescheid 1995 auf Grund eines Nichtbescheides geändert wurde und dass dies rechtswidrig gewesen wäre.

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

Die maßgebenden für das gegenständliche Verfahren anzuwendenden Bestimmungen lauten wie folgt:

### ***§ 212 a BAO:***

*Abs. 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. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.*

*Abs. 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. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.*

*Abs. 8: Zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, dürfen Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden. Hierbei ist § 214 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden, wenn bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf den Umstand der Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hingewiesen wurde.*

*Abs. 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 Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen.*

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 Abs. 9 lit. b BAO daher immer nur dann und insoweit vorzuschreiben, als der Abgabepflichtige mit seinem Berufungsbegehren nicht (zur Gänze) durchgedrungen, es für die strittigen Abgaben zu einem Zahlungsaufschub gekommen ist und der strittige Abgabenbetrag auch nicht vorzeitig entrichtet wurde.

Aussetzungszinsen stellen nach der Intention des Gesetzesgebers 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. 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. Der Zinsenbemessungszeitraum erstreckt sich im Falle einer Aussetzungsbewilligung grundsätzlich vom Zeitpunkt der Einbringung des Aussetzungsantrages bis zur bescheidmäßigen Verfügung des Ablaufes der Aussetzung oder ihres Widerrufes.

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.

Im vorliegenden Fall ist die Höhe der Einkommensteuer des Bw. mittelbar von einem Feststellungsbescheid abhängig. Gegen den Feststellungsbescheid wurde berufen. Wie bereits oben ausgeführt wurde die Berufung in der Berufungsentscheidung GZ. RV/0067-G/06, RV/0639-G/06 vom 6. November 2006 zurückgewiesen, weil der jeweilige Feststellungsbescheid nicht rechtsgültig zugestellt worden war. 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. Aus dieser Bestimmung ist abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der an einer Personengemeinschaft beteiligten Mitgesellschafter sind, wobei jedoch die Erlassung von abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden die Rechtskraft des (vorgelagerten) Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetzt. Feststellungen eines Grundlagenbescheides sind somit abgeleiteten 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 in § 192 BAO normierte **Bindungskraft** zwischen Grundlagen- und

abgeleiteten Bescheiden besteht **nur dann**, wenn der **Grundlagenbescheid rechtswirksam ergangen** ist. Fehlt es wie im Anlassfall an einer wirksamen Zustellung der Feststellungsbescheide, so sind damit diese als Grundlagenbescheide intendierten Erledigungen dem Bw. gegenüber rechtlich nicht existent geworden, was zu Folge hatte, dass eine Gewinnfeststellung insgesamt nicht stattgefunden hat.

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. 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, sodass jene Partei, der gegenüber ein Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist, diesbezüglich auch nicht rechtsmittellegitimiert ist.

Werden nunmehr Feststellungen eines Feststellungsbescheides der Einkommensbesteuerung zugrunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist und 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**, dass diese rechtswidrige **Steuervorschreibung** dadurch zwangsläufig auch **rechtsunwirksam** ist. 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 strikt zwischen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtsunwirksamkeit von Bescheiden zu trennen, da sich an die jeweilige Bescheidqualität völlig unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen. Während nämlich rechtlich nicht existent gewordene (rechtsunwirksame) Bescheide überhaupt keine Rechtswirkung auslösen, entfalten (inhaltlich) zwar rechtswidrige, der Partei, für die sie bestimmt sind, aber rechtmäßig zugestellte und dieser gegenüber damit wirksam gewordene Bescheide im Gegensatz dazu die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen wie Leistungsgebot, Fälligkeit. Rechtswirksam ergangene und auf ein Leistungsgebot lautende Abgabenbescheide wie etwa Einkommensteuerbescheide stellen dem Bescheidadressaten gegenüber Abgabenzahlungsansprüche auch dann formell und bindend fest, wenn sie inhaltlich unrichtig sind, entfalten Vollstreckbarkeitswirkung und sind, da mit rechtmäßiger Bescheidzustellung die Rechtsmittelfrist in Gang gesetzt wird, auch anfechtbar.

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass die Erstbehörde die im Feststellungsbescheid für 1995 getroffenen Feststellungen mangels Rechtswirksamkeit dieser Bescheide der Einkommensbesteuerung des Bw. für das Jahr 1995 richtigerweise nicht zugrunde legen hätte dürfen. Wenn sie dies dennoch getan hat, so hat sie dadurch den davon abgeleiteten, im Einkommensteuerverfahren des Bw. für 1995 erlassenen Bescheid (unbestritten) mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belegt. Dieser abgeleitete Bescheid war jedoch dessen ungeachtet dem Bw. gegenüber rechtswirksam.

Diese Ausführungen sind im Licht der vorliegenden Aussetzungszinsenberufung deshalb von Bedeutung, weil vorrangig abzuklären ist, ob und inwieweit es im konkreten Fall tatsächlich zu einem zinsenbegründeten Abgabenzahlungsaufschub gekommen ist. Damit ein solcher aus Anlass einer Antragstellung bzw. Bewilligung im Sinne des § 212a BAO eintreten kann, bedarf es des Bestandes eines formellen Abgabenzahlungsanspruches. Berufungsgegenständlich wurden durch die im Einkommensteuerveranlagungsverfahren 1995 rechtswirksam erlassenen Bescheid Abgabenzahlungsansprüche gegenüber dem Bw. festgesetzt. Diese bescheidmäßige Vorschreibung und die gleichzeitig spruchgemäß bestimmte Abgabenfälligkeit hatten zu Folge, dass für die rechtswirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten 1995 trotz inhaltlicher Anfechtbarkeit 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 tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO unterlagen diese wirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten 1995 daher auch der gesetzlichen Aussetzungszinsungspflicht.

Aus Anlass der formellen Berufungserledigung hinsichtlich des Feststellungsbescheides (Zurückweisung) wurde inhaltlich nicht abgesprochen, es ergaben sich daher weder Auswirkungen auf die im bekämpften Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen noch für die Höhe der dem Bw. für 1995 vorgeschriebenen Einkommensteuer. Insbesondere ist es aufgrund dieser Berufungserledigung auch zu keiner betraglichen Änderung der Einkommensteuer 1995 gekommen. Gleichzeitig mit dem Aussetzungsablauf schrieb die Abgabenbehörde erster Instanz dem Bw. die gegenständlich bekämpften Aussetzungszinsen vor. Diese Zinsenvorschreibung erweist sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe und dem Bemessungszeitraum nach als gesetzmäßig.

Nach § 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 einem Bescheid,

---

der von einem Anbringen abweicht, oder auf einem Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Im Erkenntnis des VwGH 16.12.2009, [2007/15/0294](#), führt dieser aus, die Aussetzung der Einhebung sei demnach antragsgebunden, es erfolge keine amtswegige Verfügung der Aussetzung. Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen bestehe ein Rechtsanspruch auf Bewilligung eines auf Aussetzung der Einhebung gerichteten Antrages, wobei nicht nur eine Berufung gegen den (abgeleiteten) Abgabenbescheid an sich, sondern auch eine Berufung gegen einen dem (abgeleiteten) Abgabenbescheid vorgesetzten Feststellungsbescheid genügt. Im Beschwerdefall wurde die bereits festgesetzte Einkommensteuer auf Grund von nachfolgend ergangenen, als Feststellungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO intendierten Erledigungen abgeändert. Die sich aus dem unangefochten gebliebenen abgeleiteten Bescheid ergebende nachzuzahlende Einkommensteuer war Gegenstand der Aussetzung gemäß § 212a Abs. 1 BAO. Der belangten Behörde sei zuzustimmen, dass die aus dem abgeleiteten Bescheid sich ergebende Einkommensteuerschuld Gegenstand des Aussetzungsverfahrens sein konnte. Es sei unbestritten, dass die "Feststellungsbescheide" ins Leere gegangen sind. Damit haben für den abgeleiteten Bescheid taugliche Feststellungsbescheide gefehlt. Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Einkommensteuerbescheid wäre, aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen und hätte in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden müssen (VwGH 24.11.1998, [93/14/0203](#)). Da der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Einkommensteuerbescheid aber rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, ist die darin festgesetzte, nachzuzahlende Einkommensteuer als auszusetzender Betrag zutreffend herangezogen worden.

Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen ist nämlich der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabenbetrag, der im Antrag darzustellen und im Aussetzungsbescheid anzuführen ist. Mit dem Bescheid über die Aussetzung der Einhebung wird der Betrag der ausgesetzten Abgabenschuldigkeit mit Rechtskraftwirkung festgesetzt. Eine allfällige Unrichtigkeit des ausgesetzten Abgabenbetrages sei in einem Rechtsmittel gegen den Aussetzungsbescheid geltend zu machen (VwGH 15.1.1997, [95/13/0186](#)). Im gegenständlichen Verfahren betreffend Aussetzungszinsen könne die Richtigkeit des ausgesetzten Abgabenbetrages nicht mehr bekämpft werden. Die Abgabenbehörde sei zur Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung bei Vorliegen eines der Tatbestände des § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO verpflichtet. Sie habe zutreffend darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof klar gestellt habe, dass der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO genannten Erledigungen den Ablauf einer bewilligten Aussetzung

---

der Einhebung zu verfügen, nicht dadurch erlischt, dass die Abgabenbehörde dieser Anordnung im zeitlichen Nahebereich der Erledigung des Berufungsverfahrens nicht nachkommt, weil der Ablauf der Aussetzung eines konstitutiven Aktes bedarf, zu dessen Setzung die Abgabenbehörde auch dann verpflichtet bleibe, wenn sie ihn nicht schon anlässlich der Berufungserledigung im Sinne der in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO genannten Akte vorgenommen hatte (VwGH 31.7.2002, [2002/13/0075](#)). Es sei nicht strittig, dass die Voraussetzungen des § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO vorliegen, weshalb die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung nicht rechtswidrig ist.

Gegen die Höhe der vorgeschriebenen Aussetzungszinsen brachte der Bw. nichts vor. Auf die Tatsache, dass der gleichzeitig erlassene Einkommensteuerbescheid 1995 vom 2. Juni 2008 mit Berufung angefochten sei, kommt es nicht an, zumal die strittigen Aussetzungszinsen ohnehin nur bis zu diesem Tag festgesetzt wurden. Im Übrigen wurde die Berufung mit Berufungsentscheidung GZ. RV/0498-G/08 vom 18. Mai 2010 als unbegründet abgewiesen.

Graz, am 16. März 2011