

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache H., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Georg Florian Franz Retter, Roseggerstraße 16/2, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 2. Juni 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 4. Mai 2017

1. über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung
 2. über die Festsetzung von Aussetzungszinsen
- gemäß § 212a BAO zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Mai 2017 über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 2.a. Die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Mai 2017 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 2.b. Aus Anlass der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Mai 2017 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen insoweit abgeändert, als die Aussetzungszinsen in Höhe von € 124,50 festgesetzt werden.
3. Da die Judikatur bisher zu den Fragen der Berechnungsmethode der Aussetzungszinsen (bzw. deren Verwaltungsübung) im Zusammenhang mit den Kommastellen des Tageszinssatzes keine Aussagen getroffen hat, wird zu den Fragen 1. auf wie viele Kommastellen der Tageszinssatz zu berechnen ist, 2. ob bei Schaltjahren der Tageszinssatz mit 366 Tagen zu rechnen ist, eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zugelassen.

Entscheidungsgründe

Der steuerliche Vertreter von H. (in weiterer Folge: Bf.) hat mit Schreiben vom 30. September 2016 (Poststempel 3. Oktober 2010) gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23. September 2016 Beschwerde erhoben. Im Abschnitt III dieses Schreibens wird ausgeführt, dass „*Beschwerden gegen einen Abgabenbescheid gem. § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung haben, der Beschwerdeführer jedoch eine Aussetzung der*

Einhebung gem. § 212a BAO beantragen kann. Da die Beschwerde im Hinblick auf das Erkenntnis des BFG vom 17. April 2015, RV/2101044/2014 erfolgversprechend erscheint und die Einkommensteuer im Fall des Erfolges der Beschwerde mit Null festzusetzen wäre, wurde die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2015 iHv € 49.055 beantragt.“

Diesem Antrag wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 31. Oktober 2016 nachgekommen und die Einkommensteuer 2015 mit einem Betrag von € 22.020,00 ausgesetzt. Die Abweichung vom beantragten Aussetzungsbetrag ist laut Darstellung des Finanzamtes auf eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2015 zurückzuführen, die mit Bescheid vom 27. Oktober 2016 zu einer Verminderung des strittigen Betrages geführt hat.

Über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Mai 2017 abgesprochen.

I. Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Mai 2017 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die für die Einkommensteuer 2015 von € 22.020,00 bewilligte Aussetzung der Einhebung infolge Beschwerdeerledigung abgelaufen sei.

Grundlage für diesen Bescheid ist der oben dargestellte Bescheid über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung vom 31. Oktober 2016 für die Einkommensteuer 2015 von € 22.020,00 mit Fälligkeit 5. Dezember 2016.

II. Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes Waldviertel über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 4. Mai 2017 wurden für den Zeitraum vom 6. Dezember 2016 bis 4. Mai 2017 Aussetzungszinsen im Betrag von € 125,51 festgesetzt und der Bf. aufgefordert, diese Zinsen bis 12. Juni 2017 zu entrichten. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Aussetzungszinsen für jene Abgaben vorzuschreiben gewesen seien, für die aufgrund eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung Zahlungsaufschub eingetreten ist.

Datum	Anfangsbestand	Aussetzungsbetrag	Anzahl der Tage	Jahres-zinssatz	Tages-zinssatz	Aussetzungszinsen
06.12.2016	22.020,00	22.020,00	150	1,38	0,0038	125,51

(Anmerkung: bei vier Kommastellen des Tageszinssatzes errechnet sich ein Tageszinsbetrag von 0,8368; dieser mal Anzahl der Tage von 150 errechnet sich ein Betrag von € 125,52. Man kann nur vermuten, dass die EDV hier ausnahmsweise den Tageszinsbetrag unter Verwendung von fünf Kommastellen und danach den Gesamtbetrag errechnet, somit der Tageszinsbetrag mit 0,83676 berechnet und erst abschließend von € 125,514 auf € 125,51 gerundet wird. Weshalb die belangte Behörde den Aussetzungsbetrag durch Multiplikation des Tageszinsbetrages [auf fünf Kommastellen berechnet] mal Anzahl der Tage errechnet und erst den Periodenbetrag gemäß § 204 BAO rundet, obwohl laut VwGH-Judikatur die Zinsen tageweise zu

berechnen und wohl auch tageweise auf zwei Kommastellen zu runden wären, ist gesetzlich nicht geregelt.)

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde 2. Juni 2017 werden beide Bescheide zur Gänze angefochten mit folgender Begründung:

"Ein Bescheid über den Ablauf der Aussetzung einer Einhebung setzt voraus, dass zuvor die Einhebung einer Abgabe gemäß § 212a BAO ausgesetzt wurde. In gegenständlichem Fall liegt zwar ein Bescheid auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO vor (Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 08.11.2016), nicht jedoch eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO. Auch wurde noch nicht über die Beschwerde des Einschreiters entschieden, sondern nur das Verfahren Ro 2015/15/0025, wegen dessen auch die Entscheidung gemäß § 271 BAO erging.

2. Da eine Aussetzung gemäß § 212a BAO bis dato nicht vorgelegen ist, ist auch der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs 9 BAO unzulässig.

3. Es werden daher die Anträge gestellt, der Beschwerde Folge zu geben und die genannten Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 04.05.2017 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung und über die Festsetzung von Aussetzungszinsen aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel vom 17. August 2017 wurde die Beschwerde vom 2. Juni 2017 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

"Mit Schreiben vom 30.9.2016 hat der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.9.2016 Beschwerde erhoben (siehe oben dargestellten Abschnitt III). Diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 31.10.2016 nachgekommen und die Einkommensteuer 2015 mit einem Betrag von € 22.020 ausgesetzt. Die Abweichung beim Aussetzungsbetrag ist auf eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2015 zurückzuführen, die mit Bescheid vom 27.10.2016 zu einer Verminderung des strittigen Betrages geführt hat.

Über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.5.2017 abgesprochen. Damit war über die bewilligte Aussetzung der Einhebung der Ablauf zu verfügen. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde als unbegründet abgewiesen, womit die strittige Abgabenforderung in unveränderter Höhe weiterbestand und zur Festsetzung von Mit Schreiben vom 2.6.2017 wurden gegen die Bescheide über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung sowie gegen die Festsetzung von Aussetzungszinsen, beide vom 4.5.2017, Beschwerden erheben. In Abschnitt II dieses Schreibens wird ausgeführt, dass bereits mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO gestellt wurde, über diesen Antrag bis dato jedoch noch nicht entschieden wurde. Das Finanzamt hat zwar am 8.11.2016 einen Bescheid

gem. § 271 BAO erlassen, dem zu Folge bis zur Beendigung des beim VwGH unter ZI Ro 2015/15/0025 schwebenden Revisionsverfahrens die Entscheidung über die Beschwerde ausgesetzt wurde, über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO wurde damit jedoch nicht entschieden. Laut Ausführungen in Abschnitt III des Schreibens setzt ein Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung voraus, dass zuvor die Einhebung einer Abgabe gem. § 212a BAO ausgesetzt wurde. Im gegenständlichen Fall liegt zwar ein Bescheid auf Aussetzung der Entscheidung gem. § 271 BAO vor, nicht jedoch eine Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO. Auch wurde noch nicht über die Beschwerde des Einschreiters entschieden, sondern nur das Verfahren Ro 2015/15/0025, wegen dessen auch die Entscheidung gem. § 271 BAO erging. Da eine Aussetzung gem. § 212a BAO bis dato nicht vorgelegen ist, ist auch der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen unzulässig. Es wird die Aufhebung beider Bescheide beantragt.

Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist gem. § 212a Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde 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 Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Aussetzung der Einhebung endet gem. § 212a Abs. 5 BAO mit Ablauf der Aussetzung, wobei dieser anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden Beschwerdevorentscheidung der Abgabenbehörde oder anlässlich eines über die Beschwerde ergehenden Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes zu verfügen ist.

Soweit für Abgabenschuldigkeiten infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, sind gem. § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen in Höhe von 2 Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsantrages zu erfolgen.

Mit Schreiben vom 30.9.2016 hat der Abgabepflichtige Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhoben und in Abschnitt III dieses Schreibens die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO der strittigen Abgabe beantragt. Da keiner der im § 212a Abs. 2 BAO genannten Gründe vorlag, die gegen eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sprachen, wurde dem Antrag mit Bescheid vom 31.10.2016 stattgegeben und die Aussetzung der Einkommensteuer 2015 iHv € 22.020 verfügt.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde vom 2.6.2017 hat das Finanzamt über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO mit Bescheid vom 31.10.2016 entschieden.

Über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde seitens des Finanzamtes mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.5.2017 abgesprochen. Gem. § 212a Abs. 5 BAO war anlässlich des Ergehens dieser Beschwerdevorentscheidung über die mit Bescheid vom 31.10.2016 bewilligte Aussetzung der Einhebung der Ablauf zu verfügen. Der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 4.5.2017 ist somit zu Recht ergangen und die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Mit Bescheid vom 31.10.2016 wurde die Einkommensteuer 2015 in der im Beschwerdeverfahren strittigen Höhe von € 22.020 ausgesetzt. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.5.2017 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen. Damit kam es infolge der Aussetzung der Einhebung zu einem Zahlungsaufschub der Einkommensteuer 2015 in Höhe des Aussetzungsbetrages und es waren in Anwendung des § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen festzusetzen. Die Beschwerde war somit auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der mit Schreiben vom 2.6.2017 eingebrachte Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2015 sowie die mit Bescheid vom 9.6.2017 erfolgte neuerliche Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO des strittigen Betrages haben vorerst keine Auswirkung auf die mit Bescheid vom 4.5.2017 festgesetzten Aussetzungszinsen. Sollte dem Begehr des Abgabepflichtigen im weiteren Beschwerdeverfahren stattgegeben werden, sind die Aussetzungszinsen gem. § 212a Abs. 9 BAO unter Berücksichtigung des nachträglichen Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen.

Im Vorlageantrag vom 1. September 2017 wird innerhalb offener Frist gemäß § 264 BAO die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen und die stattgebende Erledigung beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde 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 Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

§ 212a Abs. 5 BAO: 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) Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder

b) Erkenntnisses (§ 279) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdevorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen (§ 212) als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO 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.

Gemäß § 253 erster Satz BAO gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt.

Ablauf der Aussetzung der Einhebung

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bf. offenbar übersehen hat, dass er in seiner Beschwerde vom 30. September 2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 - wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung hingewiesen - im Abschnitt III die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO der dort strittigen Abgabe beantragt hat.

Entgegen seiner Beschwerdedarstellung liegt somit ein entsprechender Antrag aus der Beschwerde vom 30. September 2016 gegen den (gemäß § 253 BAO nachfolgenden späteren) Einkommensteuerbescheid 2015 vom 4. Oktober 2016 vor, dem in der Folge (gegenüber dem ursprünglichen Bescheid teilweise) stattgegeben und mit Bescheid vom

31. Oktober 2016 die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2015 iHv € 22.020 bewilligt wurde. Dieser Bescheid ist unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

Da laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288), der Bf. im Vorlageantrag nur lapidar auf die Ausführungen in seiner Beschwerde verweist, ohne zur Frage, ob dieser Aussetzungsantrag eingebracht bzw. diese Bewilligung an ihn ergangen ist, geäußert hat, ist vom Akteninhalt auszugehen, wonach sowohl ein Antrag als auch eine entsprechende bescheidmäßige Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vorliegt, sodass die Beschwerdeausführungen insoweit nicht zutreffen.

Zur Beschwerde gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung für die Einkommensteuer 2015 ist festzuhalten, dass gemäß § 212a Abs. 5 BAO anlässlich des Ergehens einer Beschwerde(vor)entscheidung der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zwingend zu verfügen ist.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der gesetzlichen Anordnung, anlässlich der Erlassung einer das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung den Ablauf einer bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen, im zeitlichen Nahebereich der Erlassung der das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung nachzukommen (vgl. VwGH 31.3.1998, 93/13/0225), wobei hinsichtlich der Erlassung des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 BAO der Behörde kein Wahlrecht zusteht, sich in irgendeiner Form von Ermessenüberlegungen leiten zu lassen (UFS 04.03.2005, RV/1279-W/03; UFS 04.08.2009, RV/0874-W/09; BFG vom 10.08.2015, RV/7105095/2014).

Nur der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass entgegen der Ansicht des Bf. die Rechtskraft der den Ablauf der Aussetzung der Einhebung auslösenden Entscheidung in den Verfahrensbestimmungen nicht gefordert ist, da gemäß § 212a Abs. 5 lit. a BAO auch nach Ergehen einer Beschwerdevorentscheidung der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen ist, obwohl dagegen noch ein Vorlageantrag möglich ist/wäre. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ist daraus nicht abzuleiten.

Da der Ablauf der Aussetzung der Einhebung nur von einem formal richtigen Bescheid abhängt, die materielle Richtigkeit oder Zulässigkeit des die Beschwerde erledigenden Verwaltungsaktes (wie die Beschwerdevorentscheidung) hier nicht zu prüfen ist, ist der angefochtene Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung gesetzeskonform ergangen, sodass die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen war.

Zu den Aussetzungszinsen:

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Nebengebühren setzt die Pflicht zur Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht den Bestand einer sachlich richtigen oder gar rechtskräftigen, sondern einer formellen Abgabenschuld voraus (vgl. VwGH 30.05.1995, 95/13/ 0130; BFG vom 11.08.2016, RV/7103548/2016). Im Fall der

Abänderung der formellen Abgabenschuld sind nach den ausdrücklichen Regelungen in § 212a Abs. 9 BAO die Aussetzungszinsen abzuändern (VwGH 26.01.2006, 2005/16/0240; BFG vom 11.08.2016, RV/7103548/2016).

Der Bf. bekämpft den Zinsenbescheid mit der Begründung, dass keine Aussetzung der Einhebung beantragt worden wäre und daher keine Aussetzungszinsen festzusetzen wären. Wie oben dargestellt dürfte es dem Bf. oder seinem steuerlichen Vertreter entgangen sein, dass er sowohl einen entsprechenden Aussetzungsantrag eingebracht als auch eine entsprechende Bewilligung erhalten hat, sodass die Berechnungsbasis vorhanden ist.

Die Vorschreibung der Aussetzungszinsen ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen von der Abgabenbehörde im Sinne des § 212 Abs. 9 BAO zwingend vorzunehmen. Insoweit steht der Abgabenbehörde auch hier kein Ermessen zu. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen ist somit auf Grundlage des § 212a Abs. 9 BAO gesetzeskonform erfolgt.

Allerdings ist zur Höhe der Aussetzungszinsen festzustellen, dass das Bundesfinanzgericht insoweit Zweifel an der Berechnungsmethode hegt, als Vorschriften für eine genaue Zinsenberechnung (unter anderem für den Tageszinssatz im Kommaabereich) in der BAO nicht geregelt sind.

Der Ausgangsbetrag und der Zeitraum im angefochtenen Bescheid stehen außer Streit. Zur Berechnungsmethode der Aussetzungszinsen bzw. zur Anwendung der Kommastellen in diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass für die Rundung des Tageszinssatzes auf vier Kommastellen keine gesetzliche Grundlage besteht. Es ist zwar im Bankwesen üblich, kaufmännisch auf vier Kommastellen zu runden, doch kann diese Usance oder die ständige Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung eine gesetzliche Grundlage gemäß Art. 18 B-VG nicht ersetzen.

§ 212a BAO wurde mit dem zweiten Abgabenänderungsgesetz 1987 normiert und in dessen Abs. 9 bestimmt, dass infolge einer Aussetzung der Einhebung Aussetzungszinsen unter Anwendung des sich aus § 212a Abs. 2 BAO für Stundungszinsen ergebenden Zinsfußes zu entrichten sind.

Interne Richtlinien für die Umsetzung der Zinsenberechnung existieren nicht, sodass die Berechnung der Zinsen in der EDV offenbar so programmiert wurde wie die im Jahre 1983 in das automatisierte Verfahren integrierte Stundungszinsenberechnung, wobei der sich durch Division ergebende Tageszinssatz auf 4 Kommastellen gerundet und im Berechnungsblatt in einer eigenen Spalte ausgewiesen wird. Die sich ergebenden Zinsen werden je Zinsperiode auf 2 Nachkommastellen gerundet und im Berechnungsblatt in einer eigenen Zeile ausgewiesen.

In keiner der Versionen des § 212a Abs. 9 BAO oder der anderen Zinsenbestimmungen der BAO wurde jemals eine Regelung getroffen, wie die Berechnung konkret zu erfolgen hat. Auch in den Kommentaren wird nur bestimmt, dass die Zinsen (für die ein

Jahreszinssatz mit zwei Kommastellen ausgewiesen ist) tageweise berechnet werden müssen. Die Frage der Kommastellen blieb weiterhin unbeantwortet.

Der Judikatur ist zum Thema Berechnung der Aussetzungszinsen Folgendes zu entnehmen:

Der Aussetzungszinsenanspruch entsteht dem § 4 Abs. 1 BAO zufolge laufend während jener Zeit, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (VwGH 19.2.1997, 95/13/0046; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO5 § 212a RZ 33). Die Berechnung der Stundungszinsen hat tageweise zu erfolgen; daher ist die jeweilige Zinshöhe für den jeweiligen Tag des Zahlungsaufschubes maßgebend (vgl. Ritz BAO5, § 212 RZ 26; VwGH 27.09.1990, 90/16/0067).

Die Abhängigkeit der Höhe der Stundungszinsen vom Eskontzinssatz ist mit Art. 18 B-VG vereinbar (VfGH 07.03.1987, G 15/87).

Aussetzungszinsen für die Dauer des Beschwerdeverfahrens sind nicht deshalb rechtswidrig, weil das Beschwerdeverfahren unangemessen lang gedauert hat (vgl VwGH 17.9.1997, 93/13/0100 ; UFS 10.12.2010, RV/0090-K/07).

Laut Judikatur des Obersten Gerichtshofes gebe es im Zeitalter des Computers in Wahrheit für Rundungsvorschriften keine zwingende Notwendigkeit. Wenn die Revision in diesem Zusammenhang auf das Bedürfnis nach Rundung verweist, ist dem zu erwidern, dass eine den Intentionen des KSchG gerecht werdende ausgewogene Interessenlage nur durch eine Form der Rundung erreicht wird, die - wie etwa die kaufmännischen Rundungsregeln (für anwendbar erklärt etwa in § 33 Abs. 4 BWG) oder die Rundungsvorschrift des § 16 Abs. 6 MRG - in beide Richtungen wirken kann; ob und in welchem Ausmaß sich die beanstandete Klausel aber im Einzelfall zu Lasten des Verbrauchers auswirkt, spielt bei Prüfung ihrer Wirksamkeit keine Rolle (OGH 21.1.2003, 4 Ob 288/02k ; OGH 17.12.2002, 4 Ob 265/02b).

Wenn schon die Berechnung der Aussetzungszinsen sich an der Berechnung der Stundungszinsen orientiert, so kann auch die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Berechnung der Stundungszinsen tageweise zu erfolgen hat, auf die Aussetzungszinsen umgelegt werden.

Unter Beachtung dieser Grundsätze und der Rundungsvorschrift des § 204 Abs. 1 BAO (*Der festgesetzte Abgabebetrag oder die Summe der in einem Bescheid festgesetzten Abgabebeträge ist auf volle Cent abzurunden oder aufzurunden. Hiebei sind Beträge unter 0,5 Cent abzurunden, Beträge ab 0,5 Cent aufzurunden.*) ist der Berechnung der Aussetzungszinsen Folgendes zu Grunde zu legen:

1. der jeweilige mit zwei Kommastellen angegebene Jahreszinssatz wird durch die Anzahl der Tage des Jahres dividiert (365, mangels Regelung bei Schaltjahr 366), da die Zinsen tageweise zu berechnen sind;
2. der Tageszinssatz wird (im vorliegenden Fall) auf sechs Kommastellen gerundet und ausgewiesen;

3. der Tagesszinsbetrag wird vom Aussetzungsbetrag berechnet und gemäß § 204 Abs. 1 BAO auf zwei Kommastellen gerundet und als Tagesabgabenbetrag ausgewiesen;
4. der Tagesabgabenbetrag wird mit der Anzahl der Tage multipliziert;
5. die Summe der Einzelberechnungen der Zinsperioden ergibt die Höhe der festzusetzenden Aussetzungszinsen.

Zu Punkt 2 ist festzuhalten, dass zwar tatsächlich Unterschiede bei der Anwendung von vier oder sechs Kommastellen festgestellt wurden. Eine weitere Ausdehnung auf acht, zehn oder sechzehn Kommastellen bewirkt jedoch im vorliegenden Fall keine darüber hinausgehende Änderung bei der Berechnung der Tageszinsbeträge.

Mangels gesetzlicher Grundlage, wie viele Kommastellen bei der Berechnung des Tageszinssatzes berücksichtigt werden müssen, wurde die Berechnung unter Verwendung von sechs Kommastellen (bei weiteren Kommastellen bleiben die Beträge konstant) durchgeführt. Es ergeben sich daraus die im Spruch dargestellten Aussetzungszinsen wie folgt:

Berechnung der Aussetzungszinsen für die Zeit von 06.12.2016 bis 04.05.2017:

mit vier Kommastellen

Datum von bis	Aussetzungsbetrag	Anzahl der Tage	Jahreszinssatz	Tageszinssatz mit vier Kommastellen	Tageszinsbetrag mit vier Kommastellen	Tageszinsbetrag mit zwei Kommastellen § 204 BAO	Aussetzungszinsen
06.12.2016 bis 31.12.2016	22.020,00	26	1,38	0,0038	0,8368	0,84	21,84
1.1.2017 - 4.5.2017	22.020,00	124	1,38	0,0038	0,8368	0,84	104,16
Gesamt							126,00

mit sechs Kommastellen

Datum von bis	Aussetzungsbetrag	Anzahl der Tage	Jahreszinssatz	Tageszinssatz mit sechs Kommastellen	Tageszinsbetrag mit sechs Kommastellen	Tageszinsbetrag mit zwei Kommastellen § 204 BAO	Aussetzungszinsen
06.12.2016 bis 31.12.2016	22.020,00	26	1,38	0,003770	0,830154	0,83	21,58
1.1.2017 - 4.5.2017	22.020,00	124	1,38	0,003781	0,832576	0,83	102,92
Gesamt							124,50

mit zehn Kommastellen

Datum von bis	Aussetzungs- betrag	Anzahl der Tage	Jahres- zinssatz	Tageszinssatz mit zehn Kommastellen	Tageszins- betrag mit zehn Kommastellen	Tageszinsbetrag mit zwei Kommastellen	Aussetzungs- zinsen
06.12.2016 bis 31.12.2016	22.020,00	26	1,38	0,0037704918	0,8302622944	0,83	21,58
1.1.2017 - 4.5.2017	22.020,00	124	1,38	0,0037808219	0,8325369824	0,83	102,92
Gesamt							124,50

Da ab sechs Kommastellen eine weitere Änderung nicht mehr eintritt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Der Judikatur sind bisher keine Aussagen zu den Fragen der Berechnungsmethode der Aussetzungszinsen (bzw. deren Verwaltungsübung) im Zusammenhang mit den Kommastellen des Tagesszinssatzes und dem Tageszinsbetrages zu entnehmen. Es wird in der Judikatur allerdings festgehalten, dass die Zinsen tageweise zu errechnen und damit gemäß § 204 BAO zu runden sind. Die Rundung pro Zinsenperiode laut angefochtenem Bescheid entspricht jedenfalls nicht dieser Judikatur.

Damit wird zu den Fragen

1. auf wie viele Kommastellen der Tageszinssatz zu berechnen ist,
2. ob bei Schaltjahren der Tageszinssatz mit 366 Tagen zu rechnen ist, eine ordentliche Revision zugelassen.

Wien, am 2. Oktober 2017

