



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 12. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 4. Februar 2009 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass für den Zeitraum vom 14.9.2004 bis zum 4.2.2009 Aussetzungszinsen in Höhe von 21.424,29 € festgesetzt werden.

Die Berechnung der Aussetzungszinsen ist der Beilage zu entnehmen, welche einen Bestandteil des Spruchs der Berufungsentscheidung bildet.

Entscheidungsgründe

1.1. Zur Vorgeschichte des Berufungsfalles wird auf den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 7.1.2009, GZ. RV/0216-I/07, verwiesen, mit welchem die Berufung des Berufungswerbers (kurz: Bw.) vom 28.6.2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26.5.2004 betreffend den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 (104.049,04 €) und 1994 (59.940,55 €) infolge Zurücknahme als gegenstandslos erklärt wurde (§ 256 Abs. 3 BAO).

Weiters wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.1.2009, GZ. RV/0494-I/04, hingewiesen, mit welcher die Berufung vom 16.6.2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26.5.2004 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen (30.791,40 €) für die Zeit vom 11.5.1999 bis 26.5.2004 als unbegründet abgewiesen wurde.

1.2. Einen gleichzeitig mit der obigen Berufung gegen die Ablaufverfügung vom 26.5.2004 gestellten Aussetzungsantrag betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 wies das Finanzamt mit Bescheid vom 11.4.2006 ab. Der mit der Berufung vom 8.5.2006 gegen diesen Bescheid vom 11.4.2006 verbundene neuerliche Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 wurde mit Bescheid vom 17.5.2006 abgewiesen.

1.3. Als Reaktion auf ein Schreiben des Bw. vom 31.5.2006 und seine Berufung vom gleichen Tag gegen den Bescheid vom 17.5.2006 hob das Finanzamt mit Bescheiden vom 12.6.2006 die Bescheide vom 11.4.2006 und 17.5.2006 betreffend Nichtbewilligung einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 (90.549,06 €) und 1994 (59.940,55€) gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf. Weiters wurden hier nicht relevante Bescheide betreffend die Festsetzung von Aussetzungszinsen (i. H. v. 300,23 € u. 1.719,92 €) aufgehoben. Wie der Begründung der Aufhebungsbescheide zu entnehmen ist, sei dem Finanzamt erst durch das Schreiben vom 31.5.2006 bekannt geworden, dass der Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung vom 6.8.2004, mit welcher die unter Punkt 1.1. erwähnte Berufung vom 28.6.2004 gegen die Ablaufverfügung vom 26.5.2004 abgewiesen worden war, einen Vorlageantrag vom 12.8.2004 eingebracht habe. Dieser sei im Finanzamt nicht aufgefunden und vom Bw. in Kopie vorgelegt worden. Da auch mit dem Vorlageantrag vom 12.8.2004 ein Aussetzungsantrag betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 in Höhe von 163.989,59 € (104.049,04 € + 59.940,55 €) verbunden gewesen sei, seien „sämtliche Bescheide über die Abweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung und die Vorschreibung von Aussetzungszinsen“ rechtswidrig gewesen. Zu gegebener Zeit werde für den Zeitraum vom 12.8.2004 bis zur Erledigung der in Rede stehenden Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat (Anm.: mit Bescheid vom 7.1.2009, GZ. RV/0216-I/07) eine Neuberechnung der Aussetzungszinsen vorgenommen werden.

1.4. In der Folge bewilligte das Finanzamt mit Aussetzungsbescheid vom 27.4.2007 neuerlich die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 in Höhe von 90.248,83 € sowie der Einkommensteuer 1994 in Teilbeträgen von 59.940,55 € und 11.456,87 € nebst den (mit Bescheid vom 26.5.2004 i. H. v. 30.791,40 € festgesetzten) Aussetzungszinsen.

1.5. Nachdem die unter Punkt 1.1. angeführte Berufung mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 7.1.2009, GZ. RV/0216-I/07, als gegenstandslos erklärt worden war, verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 4.2.2009 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der in der Zwischenzeit entrichteten Einkommensteuer 1993 in Höhe von Null € und der Einkommensteuer 1994 im Betrag von 71.397,42 €.

Dieser Ablaufbescheid wurde mit Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 3.3.2009 in der Weise abgeändert, dass der Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer

1994 in Höhe von 59.940,55 € verfügt wurde, sodass die Einkommensteuer 1994 im Teilbetrag von 11.456,87 € weiterhin von der Einhebung ausgesetzt blieb (vgl. dazu unten Punkt 2.3.).

Mit weiterem Bescheid vom 4.2.2009 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. für den Zeitraum vom 9.8.2006 bis zum 4.2.2009 Aussetzungszinsen in Höhe von 15.466,50 € mit der Begründung fest, die Aussetzungszinsen seien für jene Abgaben vorzuschreiben, für die aufgrund eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eingetreten sei.

1.6. Mit der gegen den Aussetzungszinsenbescheid vom 4.2.2009 erhobenen Berufung vom 12.2.2009 (eingegangen am 3.3.2009) wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides mit folgender Begründung beantragt:

„1.) Die verrechneten Aussetzungszinsen betreffen die hinsichtlich der Einhebung ausgesetzten Abgaben Einkommensteuer 1993 und Einkommensteuer 1994. Die Aussetzung wurde seinerzeit beantragt, weil gegen die zugrunde liegenden Bescheide Berufung erhoben worden war.

Ursprünglich ergingen der Einkommensteuerbescheid für 1993 am 11.8.1998 und der für 1994 am 12.8.1998. Nach der am 3.9.1998 erhobenen Berufung erging innerhalb der Entscheidungsfrist des § 311 BAO die im Wesentlichen die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung, gegen die am 8.4.1999 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1993 und am 26.4.1999 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1994 Vorlageantrag gestellt wurde.

Erst mit Berufungsentscheidung vom 2.11.2006 wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 teilweise Folge gegeben, damit war das Berufungsverfahren rechtskräftig erledigt.

Im Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 hat der Berufungswerber die Berufung am 16.10.2006 zurückgezogen, das Berufungsverfahren wurde mit Bescheid des UFS vom 18.10.2006 für beendet erklärt. Hierauf hat das Finanzamt am 21.12.2006 neuerlich einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 erlassen, der vom Berufungswerber mit Berufung vom 21.1.2007 wegen Verjährung bekämpft wurde. Dieses Berufungsverfahren ist nach wie vor anhängig.

Auch für das Berufungsverfahren gilt, dass gemäß § 311 BAO die Abgabenbehörden dazu verpflichtet sind, über Anbringen (§ 85), zu denen auch die Berufungen zählen, ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Dass auch für die Abgabenbehörde II. Instanz eine Entscheidungspflicht von 6 Monaten gilt, ergibt sich aus den Regelungen der Art. 132 B-VG und §§ 27, 42 Abs. 4 VwGG.

*Die Abgabenbehörde II. Instanz hätte sohin die Verpflichtung gehabt, innerhalb von 6 Monaten, sohin spätestens bis zum **26.10.1999** über die eingebrachten Berufungen zu entscheiden.*

Eine Entscheidung für 1993 ist am 2.11.2006 ergangen, für 1994 liegt nach wie vor keine Berufungsentscheidung vor, die Aussetzungszinsen in sehr erheblicher Höhe sind ausschließlich deshalb aufgetreten, weil die Abgabenbehörde II. Instanz in ihrer Entscheidung säumig war.

Die Säumigkeit der Behörde kann aber nicht nach sich ziehen, dass der Steuerpflichtige mit Zinsen belastet wird, die nicht angefallen wären, wenn die Behörde ihrer Entscheidungspflicht nachgekommen wäre.

Aus dieser Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde II. Instanz resultiert die Rechtsfolge, dass Aussetzungszinsen für den Zeitraum, der außerhalb der 6-monatigen Entscheidungsfrist liegt, nicht begehrt werden können.

Hätte die Abgabenbehörde zweiter Instanz pflichtgemäß binnen 6 Monaten entschieden, so wären die Aussetzungszinsen nicht aufgelaufen, da der Steuerpflichtige dazu in der Lage gewesen wäre, aus liquiden Mitteln jederzeit die Steuerschuld zu begleichen.

Die Berufung ist daher insoweit begründet.

2.) Der Berechnung der Aussetzungszinsen ist zu entnehmen, dass hier auch Zinsen für die Einkommensteuerschuld 1993 verrechnet werden, die inzwischen ja zur Gänze beglichen ist. Hier wird zusätzlich geltend gemacht, dass das Finanzamt die Verpflichtung gehabt hätte, nach Vorliegen der Berufungsentscheidung des UFS (zugestellt am 8.11.2006) unverzüglich den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu erlassen und die bis dahin aufgelaufenen Aussetzungszinsen vorzuschreiben. Dass das nicht geschehen ist, kann nicht zu Lasten des Berufungswerbers gehen. Insoweit also die Aussetzungszinsen die Einkommensteuerschuld 1993 betreffen, besteht ein Anspruch der Finanzverwaltung ab 8.11.2006 in keinem Fall zu Recht.

3.) Außerdem wurde bei der Berechnung der Aussetzungszinsen die am 3.8.2007 zur Verrechnung gegen Einkommensteuer 1993 geleistete Zahlung von Euro 50.000 nicht entsprechend berücksichtigt. Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass eine Änderung erst mit 25.4.2008 im Betrag von Euro 70.442,71 berücksichtigt wurde. Tatsächlich hat der Berufungswerber aber, wie er dem Finanzamt im Übrigen bereits mitgeteilt und nachgewiesen hat, bereits am 3.8.2007 einen Betrag von Euro 50.000 überwiesen und wäre am 25.4.2008 noch ein weiterer Betrag von Euro 20.442,71 zu berücksichtigen gewesen. Auch diese unrichtige Verrechnung wird gerügt, weil sie zu einer wesentlichen Erhöhung der Aussetzungszinsen geführt hat..."

1.7. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.4.2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und änderte den angefochtenen Zinsenbescheid dahin ab, dass für den Zeitraum vom 14.9.2004 bis zum 4.2.2009 Aussetzungszinsen in Höhe von 21.424,29 € festgesetzt wurden. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung lautet auszugsweise wie folgt:

„...Am 26.05.2004 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung über den Gesamtbetrag der ausgesetzten Streitwerte betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 verfügt, da die Einhebung der Abgaben mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängig war und diese Berufung durch die UFS-Entscheidung vom 26.04.2004 erledigt wurde (N-Handel). Auf die ausführliche Bescheidbegründung vom 07.06.2004 zum Bescheid vom 26.05.2004 wird nochmals verwiesen.

Zu A) unbegründete Abweisung:

Zu Punkt 1 Ihrer Berufung:

Sobald das Berufungsverfahren zu Steuernummer xxx/xxxx (N-Handel) entschieden war, war auch unter anderem über den Fortbestand oder den Ablauf von ausgesetzten Beträgen zu entscheiden (UFS-Entscheidung vom 26.04.2004 – Bescheid über den Ablauf einer AE vom 26.05.2004).

Es darf darauf hingewiesen werden, dass das Finanzamt hier zeitnah handelte!

Obwohl, wie Sie in Ihrer Berufung vom 12.02.2009, eingelangt am 03.03.2009, richtig anführen, die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 und 1994 noch anhängig waren, blieb kein Raum für den Fortbestand der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 und 1994 (dabei ging es „nur“ mehr um die „Vorläufigkeit“ der Einkommensteuerbescheide – nicht um eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen).

Siehe auch Berufungsvorentscheidung vom 06.08.2004 zum Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 26.05.2004.

Auch wurde Ihre Berufung gegen diesen Ablauf der Aussetzung der Einhebung – nach klären-den Gesprächen mit Dr. M. – mit Schreiben vom 18.11.2008 zurückgenommen.

Hinsichtlich Ihres Vorwurfs der Säumigkeit der Behörde und der infolge „ungerechtfertigten“ aufgelaufenen Aussetzungszinsen darf auf die UFS-Entscheidung, RV/0494-I/04, vom 08.01.2009 verwiesen werden. Dort wurde über die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung von Aussetzungszinsen allgemein und auch bei langer Verfahrensdauer ausführlich abgehandelt.

Zu Punkt 2 Ihrer Berufung:

Wie bereits angeführt, hatten die noch nicht erledigten Berufungen zu den Einkommensteuerbescheiden 1993 und 1994 bzw. somit auch die erledigten Berufungen zu den Einkommensteuerbescheiden 1993 und 1994 keinen Einfluss auf den Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 26.05.2004.

Da gegen den Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 26.05.2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht wurde und im Jahr 2006 die Berufung gegen den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 26.05.2004 noch nicht erledigt war, konnte im Jahr 2006 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 nicht verfügt werden. Erst mit UFS-Entscheidung vom 07.01.2009 bzw. 08.01.2009 war dieses Berufungsverfahren beendet (Berufung vom 28.06.2004 gegen den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 wurde von Ihnen zurückgenommen; Berufung vom 16.06.2004 gegen die Aussetzungszinsen vom 26.05.2004 wurde als unbegründet abgewiesen). Daher konnte erst im Jahr 2009 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt werden und Aussetzungszinsen waren aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen festzusetzen.

Zu Ihrer Behauptung, dass Aussetzungszinsen für Einkommensteuer 1993 verrechnet wurden, obwohl diese inzwischen ja zur Gänze beglichen wurde, darf auf die Ihnen überreichten Kontoadzüge bzw. auf die Beilage (Berechnungsblatt für Aussetzungszinsen) verwiesen werden. Dort ist die Bemessungsgrundlage für die AE-Zinsen dargestellt.

Zu Punkt 3 Ihrer Berufung:

Nach § 212a Abs. 8 BAO dürfen zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden. Bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes ist auf den Umstand der Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hinzuweisen. Wird während einer aufrechten Aussetzung der Einhebung eine Zahlung geleistet, jedoch kein Hinweis auf die Verrechnung auf die Aussetzung der Einhebung, so hat dies die Wirkung, dass der geschuldete, jedoch ausgesetzte Betrag, ungeachtet des durch die Zahlung entstandenen Guthabens unberichtigt aushaftet. Auch in einem solchen Fall entspricht die Festsetzung von Aussetzungszinsen dem Gesetz.

Auf dem Zahlschein war Folgendes angeführt: „E 2003 (richtig wohl: 1993) € 50.000,-“. Ein Hinweis auf eine aufrechte Aussetzung der Einhebung erfolgte nicht. Da die Gebarung der Aussetzung der Einhebung nicht auf dem laufenden Abgabenkonto erfolgt, war das Begehr des Steuerpflichtigen nicht erkennbar. Die Verbuchung der Zahlung erfolgte am 09.08.2007.

Durch das „Finanz-Online“ war es Ihnen bzw. Ihrem Steuerberater möglich, jederzeit auf Ihr Steuerkonto Einsicht zu nehmen und die richtige Verbuchung Ihrer Einzahlung von € 50.000,- zu verfolgen. Zusätzlich erhielten Sie Buchungsmitteilungen, aus denen ersichtlich war, dass eine Verrechnung mit offenen Aussetzungsbeträgen nicht erfolgte. Und zwar Buchungsmitteilungen vom 20.08.2007, 08.01.2008, 13.03.2008 und 16.04.2008. Erst mit Schreiben vom 21.04.2008, eingelangt am 22.04.2008, gaben sie ausdrücklich bekannt, dass das Guthaben auf dem Steuerkonto mit der ausgesetzten Einkommensteuer 1993 verrechnet werden soll.

Der weitere Betrag von € 20.442,71 wurde am 25.04.2008 berücksichtigt und nicht – wie von Ihnen angeführt – wäre zu berücksichtigen gewesen.

Zu B) Abänderung des Bescheides:

Der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 04.02.2009 wird

I. hinsichtlich der Laufzeit

II. hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (ein Betrag von € 11.456,87 für die Einkommenssteuer 1994 wird bei der Berechnung ausgeschieden)

III. hinsichtlich der Verrechnung nach § 212a Abs. 8 BAO (der Tag der Bekanntgabe wird berücksichtigt)

abgeändert.

Zu I)

Nach § 212a Abs. 9 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten

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 BAO) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen zu entrichten.

In Ihrem Fall wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung für die Einkommensteuer 1993 und 1994 am 26.05.2004 verfügt. Eine zusätzliche Bescheidbegründung erging am 07.06.2004. Nach § 212a Abs. 7 BAO stand Ihnen somit eine Nachfrist zur Entrichtung der Abgaben bis zum 14.07.2004 zu.

Wie oben angeführt sind nach § 212a Abs. 9 BAO für die Zeit bis zur Erledigung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung ([teilweise] Stattgabe, Abweisung, Zurückweisung etc.) Aussetzungszinsen für die von diesem Antrag betroffenen, noch nicht entrichteten Abgaben zu entrichten. Die betroffenen Abgaben wurden bis zur Erledigung Ihres Antrages auf Aussetzung der Einhebung vom 12.08.2004 (die Erledigung erfolgte am 26.04.2007) nicht bzw. teilweise nicht entrichtet und es trat eine Hemmung der Einbringung nach § 230 Abs. 6 BAO ein. Die genaue Darstellung, wann und in welcher Höhe die einzelnen Abgaben entrichtet wurden, ist dem beiliegenden Berechnungsblatt für Aussetzungszinsen zu entnehmen.

Aufgrund der Hemmung wurden richtigerweise keine Säumniszuschläge vorgeschrieben (siehe § 217 Abs. 4 lit. b) und keine Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet.

Da die Einkommensteuer 1993 und 1994 auf Grund des noch unerledigten Antrages auf Aussetzung der Einhebung vom 12.08.2004 nach § 230 Abs. 6 BAO gehemmt war bzw. auf Grund der entsprechenden Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO vom 26.04.2007 ab diesem Zeitpunkt die Abgabenschuldigkeiten ausgesetzt waren, somit eine Hemmung und ein Zahlungsaufschub eintrat, sind für den Zeitraum 14.09.2004 (ab Tag der Zahlungsfrist lt. BVE v. 06.08.2004) bis 04.02.2009 (Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung) Aussetzungszinsen zu entrichten.

EDV-mäßig wurde fälschlicherweise bisher nur der Zeitraum 09.08.2006 bis 04.02.2009 verzinst.

Zu II)

Die Neuberechnung hatte aufgrund des gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheides vom 03.03.2009 betreffend den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 04.02.2009 zu erfolgen.

Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage um € 11.426,87 war somit zu stornieren und am 29.12.2006 war der (Minderungs-)Betrag von € 5.919,27 um € 30,00 zu erhöhen (siehe Berechnungsblatt der AE-Zinsen vom 04.02.2009), da dieser Streitwert (€ 11.456,87) die noch offene Berufung vom 22.01.2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 vom 21.12.2006 betrifft.

Zu III)

Bei der Verwendung Ihres Steuerguthabens nach § 212a Abs. 8 BAO wurde bei der Berechnung der Aussetzungszinsen der Tag der Bekanntgabe (Schreiben vom 21.04.2008 beim Finanzamt eingelangt am 22.04.2008) berücksichtigt.

Hinsichtlich aller Änderungen bei der Berechnung der Aussetzungszinsen wird nochmals auf die Beilage zur Berufungsvorentscheidung (Berechnungsblatt für Aussetzungszinsen) verwiesen. Bei der Berechnung der Aussetzungszinsen wurde die nachträgliche Herabsetzung einer Abgabenschuld (§ 212a Abs. 9 BAO) berücksichtigt.

Von folgender Bemessungsgrundlage ist daher auszugehen:

<i>Einkommensteuer 1993 beantragt in Höhe von</i>	104.049,04 €
<i>Berichtigung (Gutschrift) vom 21.11.2006 von</i>	- 42.164,78 €
<i>Einkommensteuer 1994 beantragt in Höhe von</i>	59.940,55 €
<i>Bemessungsgrundlage</i>	121.824,81 €

"

1.8. Mit Eingabe vom 4.5.2009 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die ausführliche Begründung der Berufungsvorentscheidung und die in einem gesonderten Berechnungsblatt vorgenommene Berechnung der Aussetzungszinsen ging der Vorlageantrag mit keinem Wort ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. § 212a BAO lautet wie folgt:

"(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) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
- b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung (Abs. 1) können bis zur Entscheidung über die Berufung gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabenbetrag von dem sich aus Abs. 1

ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

(4) Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

(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) Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung

- a) vor Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit oder
- b) vor Ablauf einer sonst für ihre Entrichtung gemäß § 210 Abs. 2 zustehenden Frist oder
- c) bei später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzten Abgaben vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder
- d) nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung oder
- e) innerhalb eines Monats vor Ablauf der Frist des Abs. 7 erfolgte.

(7) Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, steht dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

(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.

(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."

2.2. Das Schwergewicht der Berufung gegen den Aussetzungszinsenbescheid vom 4.2.2009 liegt im Vorbringen, die Abgabenbehörde zweiter Instanz sei im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1993 und 1994 säumig im Sinn des Art. 132 B-VG i. V. m. § 27 VwGG gewesen, weil über die diesbezügliche Berufung vom 3.9.1998 nicht innerhalb von 6 Monaten nach Einbringung der Vorlageanträge (vom 8.4.1999 und 26.4.1999) entschieden worden sei. Für den daran anschließenden Zeitraum ab 26.10.1999 sei die Vorschreibung von Aussetzungszinsen unzulässig, weil der Bw. nicht mit Zinsen belastet werden dürfe, die nicht angefallen wären, wenn die Berufungsbehörde ihrer Entscheidungspflicht nachgekommen wäre.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, weil nach Lehre und Rechtsprechung Aussetzungszinsen für die Dauer des Berufungsverfahrens selbst dann nicht rechtswidrig sind, wenn das der Einhebungsaussetzung zugrunde liegende Berufungsverfahren unangemessen lang gedauert hat (vgl. Ritz, BAO⁴, § 212a, Tz 32).

Im Erkenntnis vom 21.7.1998, 97/14/0131, hat der Verwaltungsgerichtshof das Vorbringen, die Festsetzung von Aussetzungszinsen sei wegen der langen Dauer des für die Aussetzung maßgeblichen Berufungsverfahrens rechtswidrig, 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 Zinsengewinn 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).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erweist sich der Berufungsstandpunkt, die Anlastung von Aussetzungszinsen sei nur für jenen sechsmonatigen Zeitraum zulässig, in welchem die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung gegen die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 1993 und 1994 hätte entscheiden müssen, als unzutreffend.

2.3. Der Bw. bringt weiters vor, er habe seine Berufung (3.9.1998) gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 (12.8.1998) am 16.10.2006 zurückgezogen, weshalb diese Berufung mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.10.2006 (GZ. RV/0038-I/02) als gegenstandslos erklärt worden sei. (Anm.: Tatsächlich wurde mit dem vorgenannten Bescheid der Vorlageantrag vom 26.4.1999 als gegenstandslos erklärt, sodass die Berufung als durch die Berufungsvorentscheidung vom 14.4.1999 erledigt galt). In der Folge sei mit Ausfertigungsdatum 21.12.2006 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 1994 ergangen, der mit Berufung vom 21.1.2007 bekämpft worden sei. Dieses Berufungsverfahren sei nach wie vor anhängig.

Wie sich dazu aus den Akten ergibt, wurde in der Zwischenzeit auch die zuletzt genannte Berufung zurückgenommen und mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.3.2010 (GZ. RV/0245-I/07) als gegenstandslos erklärt.

Das Finanzamt hat der Tatsache, dass diese Berufung zum Zeitpunkt der Erlassung des hier angefochtenen Zinsenbescheides noch nicht erledigt war, mit der im Aussetzungszinsenverfahren getroffenen Berufungsvorentscheidung Rechnung getragen, indem die mit Berufung vom 21.1.2007 bekämpfte Einkommensteurnachforderung 1994 in Höhe von 11.456,87 € aus der Zinsenbemessungsgrundlage ausgeschieden wurde. Somit wurde bei der Neuberechnung der Aussetzungszinsen der Umstand berücksichtigt, dass mit dem (unter Punkt 1.5. erwähnten) Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 3.3.2009 der mit Bescheid vom 4.2.2009 verfügte Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1994 im Gesamtbetrag von 71.397,42 € insoweit rückgängig gemacht wurde, als der in Rede stehende Teilbetrag von 11.456,87 € zum damaligen Zeitpunkt noch berufungsverfangen war. Somit wurde dieser Berufungspunkt mit der Berufungsvorentscheidung vom 24.4.2009 zu Gunsten des Bw. erledigt (vgl. BVE, Punkt B II).

2.4. Was die auf die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 entfallenden Aussetzungszinsen betrifft, bemängelt der Bw. weiters, dass ab dem 8.11.2006 keinesfalls ein Zinsenanspruch bestehe, weil das Finanzamt seiner Verpflichtung, nach Ergehen der am 8.11.2006 zugestellten, die strittige Einkommensteuer 1993 betreffenden Berufungsentscheidung vom 2.11.2006 (GZ. RV/0038-I/02) unverzüglich einen Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 zu erlassen und die bis dahin aufge laufenen Aussetzungszinsen vorzuschreiben, nicht nachgekommen sei.

Dem ist zu entgegnen, dass der durch eine Aussetzung der Einhebung bewirkte Zahlungsauf schub mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf endet. Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen (§ 212a Abs. 5 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf der Ablauf der Aussetzung der Einhebung eines konstitutiven Aktes (vgl. VwGH 31.7.2002, 2002/13/0075). Der Ablauf der Aussetzung ist bescheidmäßig von der Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich der über die Berufung ergehenden, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu erlassen. Ergeht der Bescheid, mit dem die Beendigung der Aussetzung verfügt wird, später als die Berufungserledigung, so richtet sich die Wirksamkeit des Endes der Aussetzung den noch nach dem die Aussetzung beendenden Bescheid und nicht nach der früheren die Berufung erledigenden Berufungsentscheidung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2280).

Im Erkenntnis vom 11.9.1997, 96/15/0173, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen nicht von der Dauer der verfügbten Aussetzung getrennt werden kann. Weiters unterliegt es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keinem Zweifel, dass die Verpflichtung zur Zahlung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum besteht, für den die Einhebung der Abgabe auch tatsächlich – bescheidmäßig festgelegt – ausgesetzt wurde. Da Aussetzungszinsen ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub darstellen, ist ihre Festsetzung für die Zeit zwischen der Erledigung der für die Aussetzung Anlass gebenden Berufung und dem Ablauf auch dann rechtmäßig, wenn der Ablauf verspätet verfügt wurde (vgl. Ritz, BAO⁴, § 212a, Tz 32).

In Anbetracht dieser Rechtslage hängt die Rechtmäßigkeit des Aussetzungszinsenbescheides nicht davon ab, ob – wie der Bw. meint – die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 rechtswidriger Weise verspätet verfügt wurde, oder ob der Ablauf aus den in der Berufungsvorentscheidung (unter Punkt A 2) angeführten Gründen nicht zu einem früheren Zeitpunkt verfügt werden konnte.

Im Übrigen hätte der Bw. den Zahlungsaufschub von sich aus jederzeit durch die in § 212a Abs. 8 BAO vorgesehene Tilgung beenden können, wodurch die Folgen der vom Bw. behaupteten Pflichtverletzung durch das Finanzamt abgewendet worden wären.

2.5. Der weitere Einwand, das Finanzamt habe eine vom Bw. am 3.8.2007 zur Verrechnung mit der Einkommensteuer 1993 geleistete Zahlung in Höhe von 50.000 € nicht entsprechend berücksichtigt, ist ebenfalls nicht berechtigt.

Nach der oben zitierten Bestimmung des § 212a Abs. 8 BAO dürfen zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, 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.

Aufgrund der in § 212a Abs. 8 BAO normierten Verwendungsbeschränkung von Tilgungstatbeständen haben nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verrechnungen im Fall einer Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben nicht gemäß § 214 Abs. 1 BAO, sondern nach der Sonderregel des § 214 Abs 3 letzter Satz BAO zu erfolgen. Danach darf eine Verrechnung auf Abgabenschulden, deren Einhebung ausgesetzt ist, nur nach § 212a Abs. 8 BAO, somit nur über ausdrückliches Verlangen des Abgabepflichtigen vorgenommen werden. Im Rahmen der kontokorrentmäßigen Gebarungsverrechnung gemäß § 213 ff BAO bestehende Gutschriften und Guthaben dürfen somit den ausgesetzten Betrag nur auf Antrag des Abgabepflichtigen tilgen oder mindern (vgl. VwGH 17.12.1996, 96/14/0132).

Der Bw. hat zwar eine Zahlung in Höhe von 50.000 € geleistet und auf dem (bei den Akten befindlichen) Zahlungsbeleg als Verwendungszweck die Einkommensteuer 1993 angegeben. Der Bw. hat es jedoch unterlassen, bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf die Aussetzung der Einhebung dieser Abgabe hinzuweisen, was zur Folge hatte, dass der geschuldete, jedoch ausgesetzte Betrag ungeachtet des durch die Zahlung entstandenen Guthabens in Höhe von 50.000 € unberichtigt aushaftete.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung im Einklang mit der Aktenlage festgestellt wurde, hat der Bw. erst mit dem am 22.4.2008 eingegangenen Schreiben vom 21.4.2008 auf die „gestundete“ (gemeint wohl: ausgesetzte) Einkommensteuer 1993 hingewiesen und die Verrechnung seines in der Zwischenzeit auf 70.442,71 € angewachsenen Guthabens mit dieser Abgabe beantragt. Somit wurde in der Berufungsvorentscheidung die Zinsenbemessungsgrundlage zu Recht erst ab dem 22.4.2008 um den Betrag von 70.442,71 € vermindert. Auf das Berechnungsblatt zur Berufungsvorentscheidung wird diesbezüglich hingewiesen.

Das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen, die Zinsenbemessungsgrundlage hätte um weitere 20.442,71 € vermindert werden müssen, ist nicht nachvollziehbar, weil dieser Betrag in dem die Zinsenbemessungsgrundlage mindernden Gesamtbetrag von 70.442,71 € enthalten ist.

Da die Berufung aus den dargelegten Gründen nicht berechtigt war, musste sie abgewiesen werden. Was die im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebene Abänderung des angefochtenen Bescheides bezüglich des Zinsenzeitraumes betrifft, so wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung (Punkt B I) verwiesen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. September 2013