

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache der A-GmbH, Adresse, vertreten durch Dr. Fabian Maschke, Dominikanerbastei 17/11, 1010 Wien, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 6. Oktober 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4. September 2017, 10, über die Festsetzung von Aussetzungszinsen nach Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung am 9. Jänner 2018 in Abwesenheit des steuerlichen Vertreters Dr. Fabian Maschke, jedoch in Anwesenheit der Vertreterin der belangten Behörde sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als die Aussetzungszinsen in Höhe von € 15.124,14 statt bisher € 15.200,71 festgesetzt werden.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zur Frage, auf wie viele Kommastellen der Tageszinssatz zu berechnen ist, zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 4. September 2017 wurden über die A-GmbH (in weitere Folge: Bf.) für den Zeitraum vom 15. März 2017 bis 4. September 2017 Aussetzungszinsen im Betrag von € 15.200,71 festgesetzt und die Bf. aufgefordert, diese Zinsen bis 11. Oktober 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 und Änderung	Aussetzungsbetrag	Anzahl der Tage	Jahres- zinssatz	Tages- zinssatz	Aussetzungszinsen
15.03.2017	2.346.496,28	2.346.496,28	112	1,38	0,0038	9.986,69

05.07.2017	-1.449,17	2.345.047,11	009	1,38	0,0038	802,01
14.07.2017	- 6.048,84	2.338.998,27	006	1,38	0,0038	533,29
20.07.2017	- 2.370,46	2.336.627,81	028	1,38	0,0038	2.486,17
17.08.2017	- 776,86	2.335.850,95	005	1,38	0,0038	443,81
22.08.2017	- 44.225,25	2.291.625,70	003	1,38	0,0038	261,25
25.08.2017	- 646.916,43	1.644.709,27	011	1,38	0,0038	687,49

Aussetzungszinsen gesamt € 15.200,71.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Beschwerde vom 5. Oktober 2017 werden sowohl der Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung als auch die Festsetzung der Aussetzungszinsen angefochten mit – soweit es die hier gegenständlichen Aussetzungszinsen betrifft - folgender Begründung:

" Der belannten Behörde sind eine Vielzahl von Begründungsmängel basierend auf VStG und AVG vorzuwerfen.

Eine Sachverhaltsdarstellung ist der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses überhaupt nicht bzw. nicht in ausreichendem Ausmaß zu entnehmen.

Die Aussetzung der Einhebung bezieht sich auf eine rechtswidrigerweise vorgeschriebene Steuer.

Nachdem das VwG gemäß Art. 130 Abs. 4 1. Satz B-VG sowie § 50 VWGVG in der Sache selbst entscheiden muss und eine Zurückverweisung an die Behörde in Strafsachen nicht zulässig ist stellt der Beschwerdeführer nachstehende Anträge:

Das zuständige Verwaltungsgericht des Landes Wien möge

1. die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufheben und dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung stattgeben;
2. eine mündliche Verhandlung anberaumen;
3. im Sinne des § 29 VwGVG jedenfalls eine schriftliche Ausfertigung des Erkenntnisses zustellen.“

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 2. November 2017 wurde die Beschwerde gegen die Festsetzung von Aussetzungszinsen als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

„Gemäß § 212a Bundesabgabenordnung sind für Abgabenschuldigkeiten solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt wurden, Aussetzungszinsen zu entrichten.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens haben Sie um Aussetzung der Einhebung angesucht. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 4.9.2017 abgewiesen. Daher bestehen unabhängig davon, ob die maßgebliche Abgabenvorschreibung rechtskräftig und/oder rechtmäßig ist, die Aussetzungszinsen zu Recht.“

Im Vorlageantrag vom 29. November 2017 wird die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter die mündliche Verhandlung beantragt hat, dann jedoch zur Verhandlung nicht erschienen ist.

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.

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).

Die Bf. bekämpft den Zinsenbescheid mit der Begründung, dass die zugrunde liegenden Abgaben unionsrechtswidrig wären und daher keine Aussetzungszinsen festzusetzen bzw. Grundsätze des VStG und AVG verletzt worden wären.

Soweit hier andere Rechtsvorschriften angesprochen werden ist festzuhalten, dass für das Abgabenverfahren allein das Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) anzuwenden ist.

Festzuhalten ist, dass die Bf. den die Aussetzungszinsenpflicht auslösenden Aussetzungsantrag eingebracht hat. Nachdem der Antrag auf Aussetzung der Einhebung am 4. September 2017 abgewiesen wurde, war die Vorschreibung der Aussetzungszinsen, da die gesetzlichen Voraussetzungen vorgelegen sind, von der Abgabenbehörde im Sinne des § 212 Abs. 9 lit. a BAO zwingend vorzunehmen. Insoweit steht der Abgabenbehörde kein Ermessen zu. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen ist somit auf Grundlage des § 212a Abs. 9 BAO gesetzeskonform erfolgt, wobei außer Streit steht, dass formelle Abgabenbescheide vorgelegen sind. Die sachliche Richtigkeit oder gar die Rechtskraft der zugrunde liegenden Abgabenbescheide waren im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht zu prüfen.

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 Kommaebereich) in der BAO nicht geregelt sind.

Die Ausgangsbeträge 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 19.03.1987, 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 Abgabenbetrag oder die Summe der in einem Bescheid festgesetzten Abgabenbeträge ist auf volle Cent abzurunden oder aufzurunden. Hierbei sind Beträge unter 0,5 Cent abzurunden, Beträge ab 0,5 Cent aufzurunden.*) ist der Berechnung der Aussetzungszinsen mangels gesetzlicher Grundlage Folgendes zu Grunde zu legen:

1. der jeweilige mit zwei Kommastellen angegebene Jahreszinssatz wird durch die Anzahl der Tage des Jahres dividiert, da die Zinsen tageweise zu berechnen sind;
2. der Tageszinssatz wird (im vorliegenden Fall) auf acht 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.

Festzuhalten ist, dass zwar tatsächlich Unterschiede bei der Anwendung von vier, sechs oder acht Kommastellen festgestellt wurden. Eine weitere Ausdehnung auf 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 acht Kommastellen (bei weiteren Kommastellen bleiben die Beträge konstant) durchgeführt.

In Abänderung des angefochtenen Bescheides ergeben sich die im Spruch dargestellten Aussetzungszinsen wie folgt:

Datum von bis	Aussetzungsbetrag	Anzahl der Tage	Jahres- zinssatz	Tageszinssatz mit acht Kommastellen	Tageszinsbetrag mit acht Kommastellen	Tageszinsbetrag mit zwei Kommastellen § 204 BAO	Aussetzung- zinsen

15.03.2017 bis 04.07.2017	2.346.496,28	112	1,38	0,00378082	88,7168007	88,72	9.936,64
05.07.2017 - 13.07.2017	2.345.047,11	9	1,38	0,00378082	88,6620101	88,66	797,94
14.07.2017 - 19.07.2017	2.338.998,27	6	1,38	0,00378082	88,4333144	88,43	530,58
20.07.2017 - 16.08.2017	2.336.627,81	28	1,38	0,00378082	88,3436916	88,34	2.473,52
17.08.2017 - 21.08.2017	2.335.850,95	5	1,38	0,00378082	88,31431989	88,31	441,55
22.08.2017 - 24.08.2017	2.291.625,70	3	1,38	0,00378082	86,6422428	86,64	259,93
24.08.2017 - 04.09.2017	1.644.709,27	11	1,38	0,00378082	62,18349702	62,18	683,98
Gesamt							15.124,14

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 höchstgerichtlichen 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.

Damit wird zur Frage, auf wie viele Kommastellen der Tageszinssatz zu berechnen ist, eine ordentliche Revision zugelassen.

Wien, am 9. Jänner 2018

