



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 24.2.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 26.1.2009 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsentscheidung teilweise Folge gegeben. Die Aussetzungszinsen werden in Höhe von 25.486,83 Euro festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

**1.1.** Zur Vorgeschichte des Berufungsfalles wird auf den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.1.2009, GZ. RV/0215-I/07, verwiesen, mit welchem die Berufung des Berufungswerbers (Bw.) vom 28.6.2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26.5.2004 betreffend den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 (44.784,92 €) und 1994 (93.665,11 €) infolge Zurücknahme dieser Berufung als gegenstandslos erklärt wurde (§ 256 Abs. 3 BAO).

Weiters wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.1.2009, GZ. RV/0495-I/04, hingewiesen, mit welcher die Berufung vom 28.6.2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26.5.2004 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen (26.059,63 €) für die Zeit vom 11.5.1999 bis 26.5.2004 als unbegründet abgewiesen wurde.

**1.2.** Mit der Berufung vom 28.6.2004 gegen den Bescheid vom 26.5.2004 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung war ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der oben angeführten Einkommensteuerbeträge verbunden, der mit Bescheid des Finanzamtes vom 28.5.2009 mit der Begründung abgewiesen wurde, dass die dem Antrag zugrunde liegende

Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6.8.2004 erledigt worden sei. (Die gegen den Bescheid vom 28.5.2009 erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom heutigen Tag, GZ. RV/0368-I/09, erledigt.)

Im Vorlageantrag vom 8.9.2004 gegen die Berufungsvorentscheidung vom 6.8.2004, mit welcher die Berufung vom 28.6.2004 gegen die Ablaufverfügung vom 26.5.2004 abgewiesen wurde, beantragte der Bw. neuerlich die Aussetzung der Einhebung der eingangs angeführten Einkommensteuerbeträge. Mit Bescheid vom 27.4.2007 bewilligte das Finanzamt die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Einkommensteuer 1993 in der Zwischenzeit auf 22.972,17 € herabgesetzt worden war.

Weiters war mit der Berufung vom 28.6.2004 gegen den Bescheid vom 26.5.2004 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Aussetzungszinsen (26.059,63 €) verbunden, welchem das Finanzamt mit Bescheid vom 8.10.2004 stattgab.

**1.3.** Mit rechtskräftigem Bescheid vom 26.1.2009 in der Fassung des Berichtigungsbescheides (§ 293 BAO) vom 6.4.2009 verfügte das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 (22.972,17 €) und 1994 (93.665,11 €) sowie der Aussetzungszinsen (26.059,63 €) mit der Begründung, dass die für diese Abgaben bewilligte Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung ablaufe.

Mit weiterem Bescheid vom 26.1.2009 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw für die Zeit vom 6.7.2004 bis 26.1.2009 Aussetzungszinsen in Höhe von 29.752,49 € mit der Begründung fest, dass Aussetzungszinsen für jene Abgaben vorzuschreiben seien, für die aufgrund eines Aussetzungsantrages bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eingetreten sei.

**1.4.** In der gegen den zuletzt genannten Zinsenbescheid erhobenen Berufung vom 24.2.2009 wurde die Aufhebung des Bescheides bzw. eine Festsetzung der Zinsen in Höhe von Null Euro beantragt. Ausgeführt wurde, dass das Finanzamt mit Bescheid vom 26.5.2004 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 verfügt habe, „die Einhebung der Steuern aber letztlich nicht betrieben“ habe. Da die Aussetzung der Einhebung erst mit Bescheid vom 27.4.2007 (neuerlich) bewilligt worden sei, habe im Zeitraum vom 26.5.2004 bis zum 27.4.2007 rechtlich keine Aussetzung bestanden. Somit sei die Festsetzung von Aussetzungszinsen unzulässig.

**1.5.** Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.5.2009 setzte das Finanzamt die Aussetzungszinsen im Hinblick auf die unter Punkt 1.3. erwähnte Berichtigung der Ablaufverfügung auf 25.486,83 € herab. In einem angeschlossenen Berechnungsblatt (Formular AS 46) wurde de-

tailliert dargelegt, wie sich dieser Betrag errechnet. 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 (W-Handel). Auf die ausführliche Bescheidbegründung vom 07.06.2004 zum Bescheid vom 26.05.2004 wird nochmals verwiesen.

Sobald das Berufungsverfahren zu Steuernummer xxx/xxxx (W-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).....

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 stand Ihnen somit eine Nachfrist zur Entrichtung der Abgaben bis zum 14.07.2004 zu.

Gegen den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 26.05.2004 wurde am 28.06.2004 das Rechtsmittel der Berufung und gleichzeitig ein Antrag um Aussetzung der Einhebung in Höhe von € 44.784,92 für E 1993, € 93.665,11 für E 1994 und € 26.059,63 für die EZ 2004 eingebbracht.

Die Berufungsvorentscheidung erging am 06.08.2004. Für die Zahlung der Einkommensteuer 1993 und 1994 stand Ihnen lt. Berufungsvorentscheidung vom 06.08.2004 eine Frist von einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zur Verfügung; Zahlungsfrist war somit der 09.09.2004. Gleichzeitig mit dem Vorlageantrag vom 08.09.2004 zur BVE vom 06.08.2004 wurde wiederum die Aussetzung der Einhebung obiger Beträge für die Einkommensteuer 1993 und 1994 beantragt.

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 08.09.2004 (die Erledigung erfolgte am 27.04.2007) 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 **Aussetzungszinsen 2004** aufgrund des noch unerledigten Antrages auf Aussetzung der Einhebung vom 28.06.2004 nach § 230 Abs. 6 BAO gehemmt waren bzw. aufgrund der entsprechenden Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO vom 08.10.2004 ab diesem Zeitpunkt die Abgabenschuldigkeit ausgesetzt war, somit eine Hemmung und ein Zahlungsaufschub eintrat, sind für den Zeitraum 06.07.2004 (ab Tag der Fälligkeit der AE-Zinsen) bis 26.01.2009 (Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung) Aussetzungszinsen zu entrichten.

Da die **Einkommensteuer 1993 und 1994** aufgrund des noch unerledigten Antrages auf Aussetzung der Einhebung vom 08.09.2004 nach § 230 Abs. 6 BAO gehemmt war bzw. aufgrund der entsprechenden Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO vom 27.04.2007 ab diesem Zeitpunkt die Abgabenschuldigkeiten ausgesetzt waren, somit eine Hemmung und ein Zahlungsaufschub eintrat, sind für den Zeitraum 10.09.2004 (ab Tag der Zahlungsfrist lt. BVE v. 06.08.2004) bis 26.01.2009 (Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung) Aussetzungszinsen zu entrichten.....“

**1.6.** Mit Schriftsatz vom 2.7.2009 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Vorgebracht wurde, dass über die Festsetzung der Einkommensteuer 1993 mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.8.2006 (Anm.: GZ. RV/0037-I/02) endgültig entschieden worden sei. Weiters sei mit dieser Entscheidung der Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 1994 infolge Zurücknahme als gegenstandslos erklärt worden, weshalb auch die Festsetzung der Einkommensteuer 1994 gegenstandslos geworden sei. Da über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 „bis zur endgültigen Berufungsentscheidung abgesprochen“ worden sei, sei dieser Antrag „mit Berufungserledigung bzw. Rücknahme der Berufung“ gegenstandslos geworden. In der Folge sei eine Aussetzung „de facto, nicht jedoch de jure“ erfolgt. Mit Bescheid vom 27.4.2007 habe das Finanzamt die Aussetzung der Einhebung bewilligt, obwohl ein diesbezüglicher Antrag gar nicht vorgelegen bzw. „aufgrund der Erledigungen im Instanzenweg des UFS nicht mehr gegenständlich“ gewesen sei. Somit handle es sich beim Bewilligungsbescheid vom 27.4.2007 um einen „Nichtbescheid“ bzw. absolut nichtigen Bescheid, der mangels Entfaltung von Rechtswirkungen nicht habe angefochten werden müssen. Eine Festsetzung von Aussetzungszinsen sei daher nicht gerechtfertigt.

### ***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,
- insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
  - 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 ste-

henden 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.** Die vorliegende Berufung greift die Rechtmäßigkeit der Zinsenfestsetzung ausschließlich mit dem Argument an, dass im Zeitraum zwischen der Ablaufverfügung (26.5.2004) und der neuerlichen Bewilligung einer Aussetzung (27.4.2007) keine Aussetzung der Einhebung bestanden habe. Dieser Einwand geht insoweit ins Leere, als mit dem hier bekämpften Bescheid Aussetzungszinsen erst ab 6.7.2004 (und nicht ab 26.5.2004) festgesetzt wurden. Weiters ist dem Bw. zu entgegnen, dass der mit der Berufung vom 28.6.2004 gegen den Bescheid vom 26.5.2004 über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 verbundene Antrag auf Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben gemäß § 230 Abs. 6 BAO zu einer Hemmung der Einbringung führte (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2275), wobei dieser Antrag erst mit Bescheid vom 28.5.2009 einer Erlidigung zugeführt wurde (vgl. oben Punkt 1.2.). Weiters enthielt der Vorlageantrag vom 8.9.2004 gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6.8.2004 einen neuerlichen Antrag auf Aussetzung der Einhebung

der Einkommensteuer 1993 und 1994, dessen vollstreckungshemmende Wirkung gemäß § 230 Abs. 6 BAO bis zur Erledigung dieses Antrages mit Bewilligungsbescheid vom 27.4.2007 andauerte. In der Folge trat ein Zahlungsaufschub ein, der mit dem bescheidmäßigt verfügten Ablauf der Aussetzung (am 26.1.2009) endete. Schließlich bewirkte die im Zusammenhang mit der Berufung vom 28.6.2004 gegen den Zinsenbescheid vom 26.5.2004 beantragte Aussetzung der Einhebung der Aussetzungszinsen auch eine Hemmung der Einbringung der Aussetzungszinsen. Aufgrund der diesbezüglichen Aussetzungsbewilligung (8.10.2004) trat sodann ein Zahlungsaufschub bis zur Ablaufverfügung (26.1.2009) ein.

Aus der oben zitierten Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO folgt, dass Aussetzungszinsen nicht nur für die Dauer des sich aus dem Aussetzungsbescheid ergebenden Zahlungsaufschubes, sondern bereits für die Zeit, in der nach § 230 Abs. 6 BAO aufgrund des Aussetzungsantrages Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden, zu entrichten sind (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 212a, Tz 32). In Anbetracht dieser Rechtslage wird mit den Berufungsausführungen, in der Zeit vom 26.5.2004 bis zum 27.4.2007 sei keine Aussetzung der Einhebung aufrecht gewesen, keine Rechtswidrigkeit der Zinsenvorschreibung laut Berufungsvorentscheidung aufgezeigt. Die der Berufungsvorentscheidung angeschlossene detaillierte Berechnung der Aussetzungszinsen, die den Charakter eines Vorhaltes aufweist, ist unwidersprochen geblieben.

**2.3.** Die Ausführungen im Vorlageantrag vermögen den Standpunkt des Bw. ebenfalls nicht zu stützen.

Zum einen sind die im Abgabeneinhebungsverfahren eingebrachten Aussetzungsanträge (vgl. Punkt 2.2.) durch die nur die Festsetzung der Einkommensteuer 1993 und 1994 betreffende Erledigung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.8.2006, GZ. RV 0037-I/02, keinesfalls „gegenstandslos“ geworden, sondern unberührt geblieben.

Zum anderen trifft es nicht zu, dass die mit Bescheid vom 27.4.2007 bewilligte Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 „ohne weitere Antragstellung“ erfolgte. Vielmehr lag dieser Bewilligung – wie bereits oben erwähnt – der mit dem Vorlageantrag vom 8.9.2004 gesondert eingebrachte Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1993 und 1994 zugrunde. Somit stellt sich die Frage, ob eine Aussetzungsverfügung ohne entsprechenden Antrag nichtig wäre, im vorliegenden Streitfall nicht.

Ob der Bewilligungsbescheid vom 27.4.2007 – (insbesondere im Hinblick darauf, dass die Höhe der von der Aussetzung betroffenen Abgaben weder unmittelbar noch mittelbar von der Erledigung der Berufung gegen die bereits im Abgabeneinhebungsverfahren ergangene Ablaufverfügung vom 26.5.2004 abhängig war) – zu Recht ergangen ist, mag indessen dahin gestellt bleiben, weil die Rechtmäßigkeit des Bewilligungsbescheides in einer Berufung gegen

diesen Bescheid geltend zu machen gewesen wäre. Im Verfahren betreffend Aussetzungszinsen kann die Richtigkeit des ausgesetzten Abgabenbetrages nicht mehr bekämpft werden (vgl. Ritz, a. a. O., § 212a, Tz 33; VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. August 2013