



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7. Jänner 2002 betreffend Aussetzungszinsen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7. Jänner 2002 setzte das Finanzamt für den Zeitraum vom 13. Juni 1996 bis 7. Jänner 2002 Aussetzungszinsen in Höhe von € 4.294,74 fest.

In der dagegen am 14. Jänner 2002 eingebrachten Berufung wandte sich der Berufungswerber (Bw.) gegen die Vorschreibung von Aussetzungszinsen an sich und brachte vor, dass die Aussetzung der Einhebung auf Grund der Berufung gegen einen Feststellungsbescheid am 29. Februar 1996 (gemeint wohl 5. Juni 1996) gewährt worden wäre. Diese Berufung wäre mit Berufungsvorentscheidung insofern erledigt worden, als die Berufung als unzulässig zurückgewiesen worden wäre, weil die Feststellungsbescheide infolge unrichtiger Ausstellung der Bescheidempfänger ins Leere gegangen wären.

Der damaligen Berufungswerberin wäre somit in Entsprechung des § 246 Abs. 1 BAO das Recht der Berufungserhebung nicht zugekommen, da die Rechtsmittellegitimation an eine rechtswirksame Bekanntgabe des Bescheides geknüpft sei. Erst die Feststellungsbescheide vom 13. Dezember 2001 würden formalrechtlich den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und die ersten nunmehr auch berufungsfähigen Bescheide darstellen.

Da die damaligen Feststellungsbescheide daher nicht dem Rechtsbestand angehören würden, wäre die Aussetzung mit Bescheid aufzuheben, weshalb auch Aussetzungszinsen nicht zur Vorschreibung kommen könnten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2006 als unbegründet ab und führte aus, dass die Vorschreibung von Aussetzungszinsen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO nicht ins behördliche Ermessen gestellt, sondern zwingend vorzunehmen wäre.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung wären, wären diesen zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig wäre (§ 192 BAO). Aus dieser Bestimmung sei abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der an einer Personengemeinschaft beteiligten Mitgesellschafter wären.

Die Zuordnung von Gewinn- und Verlustanteilen an die jeweiligen Mitgesellschafter ist Spruchbestandteil der Feststellungsbescheide und damit grundsätzlich präjudiziell für die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Diese Präjudizialität würde aber nicht notwendigerweise bedingen, dass der Grundlagenbescheid als in der Bescheidhierarchie höherrangiger Bescheid zwingend vor den abgeleiteten Abgabenbescheiden zu ergehen hätte. Dies würde sich unmissverständlich aus dem Wortlaut des § 295 Abs. 1 BAO ergeben, wonach ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob seine Rechtskraft bereits eingetreten wäre, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen wäre.

Die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden würde nur dann bestehen, wenn der Grundlagenbescheid rechtswirksam ergangen wäre. Wirksam werde ein Feststellungsbescheid nur demjenigen gegenüber, demgegenüber er ergangen und rechtmäßig bekannt gegeben worden wäre. Fehle es nunmehr wie im Anlassfall an der wirksamen Zustellung der Gewinnfeststellungsbescheide an den Bw. als ehemaligem Mitgesellschafter, so wären damit die als Grundlagenbescheide intendierten Erledigungen dem Bw. gegenüber rechtlich nicht existent geworden.

Nach Lehre und Rechtsprechung würden sich aus einem solchen einer Partei des Feststellungsverfahrens gegenüber rechtlich nicht existent gewordenen Feststellungen keinerlei Rechtswirkungen ableiten. Werden nunmehr Feststellungen eines unwirksamen Bescheides der Einkommensbesteuerung eines Mitgesellschafters zugrunde gelegt, so wäre der davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar inhaltlich rechtswidrig, aber nicht

zwangsläufig auch rechtsunwirksam. Es wäre somit im Hinblick auf die konkreten Berufungseinwendungen strikt zwischen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtsunwirksamkeit von Bescheiden zu differenzieren. Während nämlich rechtlich nicht existent gewordene Bescheide überhaupt keine Rechtswirkungen auslösen würden, würden hingegen rechtswidrige, der Partei, für die sie bestimmt wären, aber rechtmäßig zugestellte und dieser damit gegenüber wirksam gewordene Bescheide im Gegensatz dazu die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen entfalten.

Rechtswirksam ergangene und auf ein Leistungsgebot lautende Abgabenbescheide wie etwa Einkommensteuerbescheide würden dem Bescheidadressaten gegenüber Abgabenzahlungsansprüche somit auch dann formell und bindend feststellen, wenn sie inhaltlich unrichtig wären, würden Vollstreckbarkeitswirkung entfalten und wären, da mit rechtmäßiger Bescheidzustellung der Rechtsmittelauf in Gang gesetzt worden wäre, mit Berufung anfechtbar.

Der Bw. wäre sohin durch die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO, wonach abgeleitete Bescheide nicht mit der Begründung, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend wären, angefochten werden könnten, nicht gehindert gewesen, gegen die rechtswidrigen Einkommensteuervorschreibungen zu berufen, weil diese Bestimmung nämlich keine Anwendung finden würde, wenn der Grundlagenbescheid der Partei des abgeleiteten Einkommensteuerverfahrens gegenüber nicht rechtswirksam geworden wäre. Der Bw. hätte daher durchaus die Möglichkeit gehabt, die rechtswidrigen, aber rechtswirksamen Einkommenvorschreibungen erfolgreich zu bekämpfen.

Der der Bw. im Zuge der Berufung gegen die Feststellungsbescheide um Aussetzung der Einhebung der gegenständlichen Einkommensteuerbeträge ersucht hätte, wäre die Einbringung ab dem 13. Juni 1996 gehemmt gewesen. Da mit Bescheid vom 5. Juni 1996 die antragsbetroffenen Abgaben ausgesetzt worden wären, wäre es für die genannten Abgabenschuldigkeiten ab diesem Zeitpunkt auf Grund des Bewilligungsbescheides weiterhin zu einem Zahlungsaufschub gekommen.

Da der Aussetzungsablauf aus Anlass jeder Art der Berufungserledigung zu verfügen wäre, wäre am 7. Jänner 2002 nach Beendigung des Grundlagenbescheidberufungsverfahrens der Ablaufbescheid mit Recht zu erlassen gewesen. Ebenso wäre es auch nicht gesetzwidrig gewesen, dass als Folge dieser formellen Berufungserledigung Aussetzungszinsen auf Basis des gesamten vom Zahlungsaufschub umfassten Einkommensteuerbetrages vorgeschrieben worden wären.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2006 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass bekanntlich im Einkommensteuerveranlagungsverfahren eine Berufung mit der Begründung,

dass ein Grundlagenbescheid unrichtig wäre, nicht zum Erfolg führen könne. Dies werde in der Bescheidbegründung auch ausführlich dargelegt. Er halte daher die Vorschreibung von Aussetzungszinsen, obwohl keine erfolgreiche Begründung geführt werden könne, für rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten besteht in einem Zahlungsaufschub, der auf Grund Abs. 5 erster und zweiter Satz leg. cit. nicht automatisch mit Berufungserledigung, sondern regelmäßig erst mit bescheidmäßiger Verfügung des Aussetzungsablaufes oder ihrem Widerruf nach § 294 BAO endet. Der Aussetzungsablauf ist anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung (litera a), Berufungsentscheidung (litera b) oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung (litera c) zu verfügen.

Ablaufbescheide sind somit zwingende gesetzliche Folge jeder Art von Berufungserledigung, sei es dass über die Berufung meritorisch (Berufungs(vor)entscheidung), formell (Berufungs-zurückweisung) oder in anderer Weise (z.B. Gegenstandsloserklärung) entschieden wird (VwGH 23.9.1997, 97/14/0078; VwGH 18.12.1997, 97/15/0179; Ritz, BAO-Kommentar 1999 § 212a Tz. 28; FJ 1998, Seite 266).

Auf Grund § 212a Abs. 9 lit. b BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, soweit für sie infolge einer Aussetzungsbewilligung tatsächlich Zahlungsaufschub eingetreten ist, Aussetzungszinsen in Höhe von 1% über dem jeweils geltenden Eskontzinssatz der Österreichischen Nationalbank (ab 1. Jänner 1999 auf Grund § 1 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes, BGBl. I Nr. 125/1998, von 1% über dem jeweils geltenden Basiszinssatz) pro Jahr zu entrichten.

Da die Vorschreibung von Aussetzungszinsen auf Grundlage dieser Bestimmung dem Gesetzeswortlaut folgend von der Erteilung einer Aussetzungsbewilligung und einem dadurch bei den betroffenen Abgaben eingetretenen Zahlungsaufschub abhängig gemacht wird, sind Aussetzungszinsen nach Absatz 9 lit. b leg. cit. daher immer nur dann und insoweit vorzuschreiben, als der Abgabepflichtige mit seinem Berufungsbegehr nicht (zur Gänze) durchgedrungen ist (FJ 1998, Seite 266), es damit für die strittigen Abgaben zu einem Zahlungsaufschub gekommen ist und der aussetzungsbetroffene Abgabenbetrag auch nicht vorzeitig entrichtet wurde.

Aussetzungszinsen stellen nach Intention des Gesetzgebers ein Äquivalent für den vom Abgabepflichtigen in Anspruch genommenen Abgabenzahlungsaufschub dar, durch das jener

Zinsvorteil ausgeglichen werden soll, der erwirkt wurde, weil die mit Berufungserledigung letztlich unverändert gebliebene Abgabenschuldigkeit erst später entrichtet wird (Ritz, BAO-Kommentar 1999, § 212a Tz. 32). Unter diesem Gesichtspunkt fallen daher trotz bewilligter Einhebungsaussetzung Aussetzungszinsen dann und insoweit nicht an, als sich das Berufungsbegehren des Aussetzungswerbers als (teilweise) erfolgreich erwiesen hat und es dadurch zum (teilweisen) Entfall der bekämpften Abgabenschuld gekommen ist, weil es diesfalls schon am tatbestandsmäßigen Erfordernis eines tatsächlich eingetretenen Abgabenzahlungsaufschubes fehlt.

Von § 212a Abs. 9 lit. b BAO abgesehen besteht auf Grund Abs. 9 lit. a leg. cit. darüber hinaus Aussetzungszinsenpflicht im gesetzlichen Ausmaß für Abgabenschuldigkeiten auch schon für die Zeit, solange über einen eingebrachten Aussetzungsantrag noch nicht entschieden wurde. Diesfalls gründet die Zinsenpflicht auf § 230 Abs. 6 BAO, demzufolge für aussetzungsantragsbetroffene Abgabenschuldigkeiten Einbringungsmaßnahmen bereits ab Antragstellung bis zur Antragserledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (Vollstreckungshemmung). Zusammengefasst ergibt sich aus diesen Ausführungen somit, dass sich der Zinsenbemessungszeitraum im Falle einer Aussetzungsbewilligung grundsätzlich vom Zeitpunkt der Einbringung des Aussetzungsantrages bis zur bescheidmäßigen Verfügung des Ablaufes der Aussetzung oder ihrem Widerruf erstreckt (FJ 1999, Seite 266).

Die Vorschreibung von Aussetzungszinsen ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs 9 lit. a und lit. b BAO nicht ins behördliche Ermessen gestellt, sondern zwingend vorzunehmen. Bemessungsgrundlage bilden dabei für die Zeit des noch unerledigten Aussetzungsantrages die vom Antrag betroffenen, bereits fälligen oder zahlbaren und noch nicht entrichteten Abgaben, weil nur für solche mit Antragstellung Vollstreckungshemmung eintreten kann, für die Zeit nach Antragsbewilligung grundsätzlich die im Bewilligungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten.

Kommt es mit Berufungserledigung (volle Stattgabe) oder aus anderen Gründen nachträglich zum gänzlichen Wegfall der Abgabenschuld, so hat eine Aussetzungszinsenvorschreibung zu unterbleiben. Wird der ausgesetzte Abgabenbetrag infolge teilweise stattgebender Berufungserledigung oder eines sonstigen schuldmindernden Bescheides (§§ 200, 295, 296 etc. BAO) nachträglich herabgesetzt, dann sind diesfalls Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Abgabenherabsetzungsbetrages, also nur vom um den Herabsetzungsbetrag verminderten Abgabenbetrag, festzusetzen (§ 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO). Die Aussetzungszinsenberechnung hat stets tageweise unter Zugrundelegung des jeweils aktuellen Standes der Bemessungsgrundlage und unter Bedachtnahme auf den jeweils geltenden Basiszinssatz zu erfolgen. Da die Festsetzung von Aussetzungszinsen gesetzliche Folge des verfügten Ablaufes der Einhebungsaussetzung infolge Berufungserledigung ist

(VwGH v. 28.5.2002, 96/14/0157 bzw. 20.2.1996, 95/13/0021), hat der Zinsenbescheid frühestens gleichzeitig mit dem jeweiligen Ablaufbescheid zu ergehen (§ 212a Abs 9 letzter Satz BAO).

Im Anlassfall wurden dem Bw. am 7. Jänner 2002 aus Anlass der Erledigung seiner Berufung gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 1985-1991 durch Zurückweisungsbescheid vom 25. Mai 2001 Aussetzungszinsen in Höhe von € 4.294,74 für den Zeitraum 13. Juni 1996 bis 7. Jänner 2002 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde dabei der im Aussetzungsantrag vom 10. Mai 1996 angeführt gewesene und mit Bescheid vom 5. Juni 1996 antragsgemäß einhebungsausgesetzte Einkommensteuerbetrag von insgesamt € 19.928,63 herangezogen. Dieser Zinsenbescheid wird nunmehr schon dem Grunde nach bekämpft, weil es sich bei der darin als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegten Einkommensteuerschuld laut Berufungsvorbringen um eine rechtsunwirksame Steuervorschreibung gehandelt hätte, die trotz entsprechend beantragter und bewilligter Einhebungsaussetzung überhaupt nicht Gegenstand eines zinsenbegründenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO gewesen sein hätte können. Zur Untermauerung dieses Vorbringens verwies der Bw. auf die zweitinstanzliche Entscheidungsbegründung im Berufungszurückweisungsbescheid vom 25. Mai 2001, in der unter anderem festgestellt worden sei, dass sämtliche Bescheide des Gewinnfeststellungsverfahrens dem Bw. gegenüber rechtsunwirksam geblieben wären, weil sie diesem jedenfalls bis zum damaligen Entscheidungszeitpunkt nicht ordnungsgemäß zugestellt gewesen seien. Aus dieser dokumentierten Rechtsunwirksamkeit der Grundlagenbescheide leitet der Bw. für das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr ab, dass danach auch seine persönlichen, im Gefolge dieser rechtsunwirksamen Grundlagenbescheide abgeleitet ergangenen Einkommensteuervorschreibungen rechtsunwirksam (gewesen) seien. Schlussfolgernd erweise sich damit aber auch der angefochtene Zinsenbescheid als rechtswidrig, weil diesem als Bemessungsgrundlage somit rechtsunwirksam vorgeschriebene Einkommensteuern zugrunde lägen.

Diesem Rechtsmittelvorbringen ist zunächst insoweit nicht entgegen zu treten, als es nach der im Feststellungsverfahren der Miteigentümergemeinschaft ausgewiesenen Aktenlage zutrifft, dass dem Bw. jedenfalls im Zeitpunkt der Entscheidung über seine Berufung gegen die Gewinnfeststellungsbescheide am 25. Mai 2001 keiner der im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO bis dahin ergangenen Bescheide rechtswirksam zugestellt gewesen ist. Diese Bescheide sind allesamt ergangen, nachdem die Miteigentümergemeinschaft infolge des im Jahr 1991 begründeten Wohnungseigentums bereits aufgelöst war.

Da die Bescheide der Feststellungsverfahren aber nach wie vor an die nicht mehr existente Personengemeinschaft anstatt an die einzelnen vor der Auflösung beteiligten Mitglieder gerichtet war, sind diese damit den Gesellschaftern gegenüber rechtlich nicht existent

geworden, was im Berufungsverfahren betreffend Gewinnfeststellungsbescheide zur Folge hatte, dass die Berufung der Miteigentümergemeinschaft wegen fehlender Rechtsmittellegitimation zurückzuweisen war.

Wenn der Bw. daraus nunmehr schließt, dass infolge Rechtsunwirksamkeit der Grundlagenbescheide und damit nicht bestandener Bindungswirkung auch die davon abgeleiteten persönlichen Einkommensteuervorschreibungen rechtsunwirksam (gewesen) seien, so verkennt er hiermit die Rechtslage aus nachstehenden Gründen jedoch grundlegend. Insbesondere vermag er mit diesem Einwand aber auch für den bekämpften Zinsenbescheid eine Rechtswidrigkeit nicht mit Erfolg aufzuzeigen.

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind gemäß § 188 Abs. 1 lit. c BAO einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind. Einheitliche Feststellungen wirken gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem ein Feststellungsbescheid nach § 188 leg. cit. ergehen soll, bereits beendet, so hat dieser Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen bei Feststellungen gemäß § 188 BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, sind diesen Abgabenbescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist (§ 192 BAO). Aus dieser Bestimmung ist abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der an einer Personengemeinschaft beteiligten (beteiligt gewesenen) Mitgesellschafter sind, wobei jedoch die Erlassung von abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden die Rechtskraft des vorgelagerten Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetzt. Feststellungen eines Grundlagenbescheides sind somit abgeleiteten (Einkommensteuer) Bescheiden auch dann schon zugrunde zu legen, wenn der Grundlagenbescheid noch in Berufung gezogen ist, und die Rechtmäßigkeit der darin getroffenen Feststellungen noch geprüft wird.

Die Zuordnung von Gewinn- bzw. Verlustanteilen an die jeweiligen Mitgesellschafter ist Spruchbestandteil der Feststellungsbescheide und damit grundsätzlich präjudiziell für die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Diese Präjudizialität bedingt aber nicht notwendigerweise, dass der Grundlagenbescheid als in der Bescheidhierarchie höherrangiger Bescheid zwingend vor den abgeleiteten Abgabenbescheiden zu ergehen hat (ÖStZ 1988, Seite 220; SWK 1998, Seite 59; FJ 1999, Seite 267). Dies ergibt sich unmissverständlich aus dem Wortlaut des § 295 Abs. 1 BAO, wonach ein von einem Feststellungsbescheid abge-

leiteter Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob seine Rechtskraft bereits eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben ist.

Die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden besteht nur dann, wenn der Grundlagenbescheid rechtswirksam ergangen ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; VwGH 17.10.1984, 83/13/0186; VwGH 6.4.1995, 93/15/0088; Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 2028; Ritz, BAO-Kommentar 1999, § 192 Tz. 1). Wirksam wird bzw. ist ein Feststellungsbescheid nur demjenigen gegenüber, demgegenüber er ergangen und dem er auch rechtmäßig bekannt gegeben worden ist (ÖStZ 1989, Seite 214; Ritz, BAO-Kommentar 1999 § 191 Tz. 4). Die Bekanntgabe schriftlicher Bescheide erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 BAO regelmäßig durch Zustellung.

Fehlt es nunmehr wie im Anlassfall an der wirksamen Zustellung der Gewinnfeststellungsbescheide an den Bw. als ehemaligem Mitgesellschafter der Miteigentümergemeinschaft, so sind damit diese als (Grundlagen) Bescheide intendierten Erledigungen dem Bw. gegenüber rechtlich nicht existent geworden, was zur Folge hatte, dass damit eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung insgesamt nicht stattgefunden hat (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002; ÖStZB 1992, 181; SWK 1991, R 184).

Nach Lehre und Rechtsprechung leiten sich aus einem solchen einer Partei des Feststellungsverfahrens gegenüber rechtlich nicht existent gewordenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO keinerlei Rechtswirkungen ab (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088; VwGH v. 12.1.1983, 81/13/0060 bzw. ÖStZB 1983, Seite 284). Damit ist weder die Abgabenbehörde noch die betroffene Partei an die darin getroffenen Feststellungen gebunden und insbesondere auch keine behördliche Verpflichtung gegeben, diese Feststellungen einem davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zugrunde zu legen. Im Übrigen wird durch rechtsunwirksame Bescheide auch der Lauf der Berufungsfrist nicht in Gang gesetzt, so dass jene Partei, der gegenüber ein Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist, diesbezüglich auch nicht rechtsmittellegitimiert ist.

Werden nunmehr wie im Anlassfall geschehen Feststellungen eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO der Einkommensbesteuerung eines Mitgesellschafters zugrunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid dieser Partei gegenüber gar nicht wirksam geworden ist, und diesfalls gar keine Bindungswirkung bestanden hat, so ist der davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig und daher mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar. Dies bedeutet aber nicht wie der Bw. offensichtlich vermeint, dass diese rechtswidrige (Einkommen) Steuervorschreibung dadurch zwangsläufig auch rechtsunwirksam

ist (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088). Rechtsunwirksam wäre ein solcher rechtswidrigerweise erlassener abgeleiteter Einkommensteuerbescheid nämlich nur dann, wenn auch er der Person, für die er bestimmt ist, nicht wirksam bekannt gegeben (zugestellt) worden wäre, bzw. wenn es sich dabei um einen Nichtbescheid handelte. Es ist somit im Hinblick auf die konkreten Berufungseinwendungen strikt zwischen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtsunwirksamkeit von Bescheiden zu differenzieren, da sich an die jeweilige Bescheidqualität - von den unterschiedlichen auslösenden Ursachen abgesehen - völlig unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen. Während nämlich rechtlich nicht existent gewordene (rechtsunwirksame) Bescheide überhaupt keine Rechtswirkungen auslösen, entfalten (inhaltlich) rechtswidrige, der Partei, für die sie bestimmt sind, aber rechtmäßig zugestellte und dieser gegenüber damit wirksam gewordene Bescheide im Gegensatz dazu sehr wohl die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen. Dies solange, als sie nicht durch eines der im Abgabenverfahrensrecht zu Gebote stehenden Mittel aus dem Rechtsbestand beseitigt sind. Rechtswirksam ergangene und auf ein Leistungsgebot lautende Abgabenbescheide wie etwa Einkommensteuerbescheide stellen dem Bescheidadressaten gegenüber Abgabenzahlungsansprüche somit auch dann formell und bindend fest, wenn sie inhaltlich unrichtig sind, entfalten Vollstreckbarkeitswirkung und sind, da mit rechtmäßiger Bescheidzustellung der Rechtsmittelfristlauf in Gang gesetzt wird, auch anfechtbar.

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass die Erstbehörde die in den Gewinnfeststellungsbescheiden der Miteigentümergemeinschaft getroffenen Feststellungen mangels Rechtswirksamkeit dieser Bescheide gegenüber dem Bw. dessen Einkommensbesteuerung richtigerweise nicht zugrunde legen hätte dürfen. Wenn sie dies in Verkennung der wahren Sach- und Rechtslage und trotz nicht bestandener Bindungswirkung dennoch getan hat, so hat sie dadurch die davon abgeleiteten, im Einkommensteuerverfahren des Bw. erlassenen Bescheide unbestritten mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belegt (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088). Diese abgeleiteten Bescheide waren dessen ungeachtet aber dem Bw. gegenüber rechtswirksam, da diese Erledigungen jeweils in Bescheidform ergangen, an den Bw. gerichtet gewesen, diesem auch rechtswirksam zugestellt worden sind und im Übrigen auch alle sonstigen nach dem Gesetz für Bescheide geforderten Voraussetzungen erfüllt haben. Die Rechtswirksamkeit dieser ESt-Bescheide bedingte, dass sich an sie trotz materieller Unrichtigkeit die typischen Bescheidwirkungen anknüpften. Insbesondere war der Bw. damit, solange diese rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide unbekämpft geblieben sind, an das im jeweiligen Bescheidspruch dargestellte Leistungsgebot, nämlich Einkommensteuer für 1985-1991 in bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Fälligkeitstag zu entrichten, gebunden. In gegebenem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. gegenständlich durch die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO, wonach abgeleitete Bescheide

nicht mit der Begründung, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind, angefochten werden können, nicht gehindert war, gegen die rechtswidrigen ESt-Vorschreibungen zu berufen, weil diese Bestimmung nämlich keine Anwendung findet, wenn der Grundlagenbescheid der Partei des abgeleiteten Einkommensteuerverfahrens gegenüber gar nicht wirksam geworden ist (ÖStZ 1989, Seite 214). Der Bw. hatte nach geschilderter Sach- und Rechtslage somit durchaus die Möglichkeit, gegen die gesetzwidrig abgeleiteten Einkommensteuerbescheide Berufung zu erheben und dadurch die rechtswidrigen aber rechtswirksamen Einkommensteuervorschreibungen erfolgreich zu bekämpfen. Von dieser Möglichkeit wurde aktenkundig aber nicht Gebrauch gemacht.

Die obigen Ausführungen sind im Lichte der vorliegenden Aussetzungszinsenberufung deshalb von entscheidungsrelevanter Bedeutung, weil anlässlich der Rechtmäßigkeitsprüfung einer Aussetzungszinsenvorschreibung vorrangig abzuklären ist, ob und inwieweit es im konkreten Fall tatsächlich zu einem zinsenbegründenden Abgabenzahlungsaufschub gekommen ist. Damit ein solcher aus Anlass einer Antragstellung bzw. -bewilligung im Sinne des § 212a BAO überhaupt eintreten kann, bedarf es des Bestandes eines formellen Abgabenzahlungsanspruches. Berufungsgegenständlich wurden durch die im Einkommensteuerveranlagungsverfahren rechtswirksam erlassenen Bescheide Abgabenzahlungsansprüche gegenüber dem Bw. wenn auch materiell unrichtig so doch formell festgesetzt. Diese bescheidmäßigen Vorschreibungen und die gleichzeitig spruchgemäß bestimmten Abgabenfälligkeiten hatten zur Folge, dass für die rechtswirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten trotz inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit ungenütztem Ablauf der Fälligkeitsfristen (22. bzw. 25. April 12996) Vollstreckbarkeit eintrat und sie daher ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich Gegenstand eines Zahlungsaufschubes sein konnten. Für den Fall der Inanspruchnahme eines Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212a BAO und bei Vorliegen sämtlicher tatbestandsmäßiger Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO unterlagen diese wirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten daher ungeachtet ihrer rechtswidrigen Vorschreibung grundsätzlich auch der gesetzlichen Aussetzungszinsenpflicht.

Diese Zinsenvorschreibung erweist sich entgegen der Rechtsmittelbehauptungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe und dem Bemessungszeitraum nach als gesetzmäßig. Richtig ist zwar, dass die Erstbehörde aus den im Feststellungsverfahren erlassenen, gegenüber dem Bw. wegen mangelhafter Zustellung aber rechtsunwirksam gebliebenen Grundlagenbescheiden zu Unrecht Bindungswirkung für dessen Einkommensteuerveranlagungsverfahren angenommen und dadurch die abgeleiteten Einkommensteuerfestsetzungen mit Rechtswidrigkeit belegt hat. Aus den vorstehenden Erwägungen waren diese rechtswidrigen Einkommensteuervorschreibungen aber dessen ungeachtet rechtswirksam und damit

grundsätzlich bindend. Dies hatte zur Folge, dass die rechtswidrigen, aber wirksam festgesetzten Einkommensteuerschuldigkeiten zum jeweils spruchgemäß bestimmten Fälligkeitstag fällig und wegen Nichtentrichtung ab diesem Zeitpunkt auch vollstreckbar geworden sind.

Der Bw. ersuchte am 10. Mai 1996 für die ESt-Nachforderung um Einhebungsaussetzung nach § 212a BAO wegen mittelbarer Abhängigkeit ihrer Höhe vom Ausgang des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens betreffend Feststellungsbescheide 1985-1991. Auf Grund dieser Antragstellung war für die bereits fälligen, vollstreckbaren und nicht entrichteten Einkommensteuernachforderungen die Einbringung ab diesem Zeitpunkt gehemmt und damit für diese wenn auch rechtswidrig festgesetzte Abgabenschuld vorerst Zahlungsaufschub auf Grundlage des § 230 Abs. 6 BAO gegeben.

Mit Bescheid vom 5. Juni 1996 wurde der gesamte antragsbetroffene Einkommensteuerbetrag sodann gemäß § 212a BAO ausgesetzt. Damit ist es für die Einkommensteuern 1985-1988 im Umfang von € 19.928,63 ab diesem Zeitpunkt auf Grund dieses Bewilligungsbescheides weiterhin zu einem Zahlungsaufschub für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens betreffend Grundlagenbescheide gekommen.

Da der Aussetzungsablauf aus Anlass jeder Art von Berufungserledigung zu verfügen ist (VwGH v. 23.9.1997, 97/14/0078), wurde berufungsgegenständlich am 7. Jänner 2002 nach Beendigung des Grundlagenbescheidberufungsverfahrens durch Zurückweisungsbescheid vom 25. Mai 2001 mit Recht der Ablaufbescheid für die gegenständlichen Einkommensteuern erlassen. Ebenso war es auch nicht gesetzwidrig, dass dem Berufungs- und Aussetzungs- werber am 7. Jänner 2002 als Folge dieser formellen Berufungserledigung, mit der seinem Rechtsmittelbegehren nicht Rechnung getragen worden und deshalb auch keine beträchtliche Auswirkung für die strittige Einkommensteuerschuld verbunden war, Aussetzungszinsen auf Basis des gesamten einhebungsausgesetzt und damit vom Zahlungsaufschub umfasst gewesenen Einkommensteuerbetrages vorgeschrieben wurden (VwGH v. 18.12.1997, 97/15/0179; RdW 1997, Seite 361; FJ 1998, Seite 266).

Aus § 212a Abs. 1 iVm. § 212a Abs. 9 BAO ist nämlich unmissverständlich abzuleiten, dass Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabenbetrag, der im Antrag darzustellen (vgl. § 212a Abs. 3 BAO) bzw. die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit ist. Mit dem Bescheid über die Aussetzung der Einhebung wird der Betrag der ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten mit Rechtskraftwirkung festgesetzt. Abgesehen von dem im zweiten Satz des § 212a Abs. 9 BAO ausdrücklich vorgesehenen Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld stellt daher die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Aussetzungsbescheid die Grundlage für

die mit weiterem Bescheid vorzuschreibenden Aussetzungszinsen dar (VwGH v. 21.7.1998, 98/14/0101). Dass dieser als Zinsenbemessungsgrundlage herangezogene Einkommensteuerbetrag im Anlassfall auf rechtswidriger Vorschreibung basierte, weil er von einem gar nicht rechtswirksam ergangenen Grundlagenbescheid abgeleitet wurde, steht der Rechtmäßigkeit des bekämpften Zinsenbescheides aus bereits oben dargestellten Gründen schon deshalb nicht entgegen, weil seine bescheidmäßige Festsetzung grundsätzlich rechtswirksam war. Die gegen die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerfestsetzungen gerichteten Einwendungen hätte der Bw. richtigerweise somit bereits in einem Rechtsmittelverfahren gegen die ESt-Bescheide 1985-1991 geltend machen müssen, aus Anlass der Berufung gegen den auf diesen rechtswidrigen Einkommensteuervorschreibungen basierenden Aussetzungszinsenbescheid kann ein solches Vorbringen jedoch nicht mit Aussicht auf Erfolg eingewendet werden.

Im Übrigen steht auch der im angefochtenen Nebengebührenbescheid herangezogene Zinsenbemessungszeitraum mit der Rechtsordnung durchaus im Einklang. Da die konkreten Einkommensteuernachforderungen bei Aussetzungsantragsstellung ungeachtet der Rechtswidrigkeit ihrer Festsetzung bereits fällig, noch nicht entrichtet und damit vollstreckbar gewesen sind, war ihre Einbringung dem § 230 Abs. 6 BAO zufolge ab Antragstellung gehemmt und damit bereits ab diesem Zeitpunkt Zinsenpflicht gemäß § 212a Abs. 9 lit. a BAO gegeben. Mit positiver Antragserledigung am 5. Juni 1996 ist für diese antragsbetroffene vollstreckbare Einkommensteuerschulden Zahlungsaufschub kraft Aussetzungsbewilligungsbescheid eingetreten, der infolge zwischenzeitig nicht erfolgter Abgabenentrichtung bis zur Erlassung des Ablaufbescheides am 7. Jänner 2002 währte und für diesen Zeitraum (13. Juni 2001 bis 7. Jänner 2002) somit Zinsenpflicht nach § 212a Abs. 9 lit. b BAO begründete. In Anbetracht dieser Sachlage erweist sich der angefochtene Zinsenbescheid daher auch seiner Höhe nach als rechtmäßig.

Die mit Bescheid vom 7. Jänner 2002 für den Zeitraum 13. Juni 1996 bis 7. Jänner 2002 auf Basis einer Einkommensteuerschuld von € 19.928,63 vorgeschriebenen Aussetzungszinsen von € 4.294,74 haben sich dessen ungeachtet nach gegebener Sach- und Rechtslage als rechtmäßig erwiesen, weshalb die dagegen eingebrachte Berufung aus den dargestellten Entscheidungsgründen spruchgemäß als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 30. August 2006