



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von D.J., Wien, vertreten durch Mag. Andreas Grave, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1030 Wien, Rochusgasse 12/3, vom 19. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. Oktober 2007 über 1.) den Ablauf der Aussetzung der Einhebung sowie 2.) die Festsetzung von Aussetzungszinsen (§ 212a BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. Oktober 2007 wurde die für die Einkommensteuer 1990 bis 1994 von D.J. (in weiterer Folge Bw.) bewilligte Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung der Ablauf einer Aussetzung der Einhebung verfügt.

Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 25. Oktober 2007 wurden über den Bw. Aussetzungszinsen in Höhe von € 40.118,56 für jene Abgaben festgesetzt, für die aufgrund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung bzw. aufgrund der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung Zahlungsaufschub eingetreten sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 19. November 2007 werden beide Bescheide angefochten und Folgendes ausgeführt: Beide Bescheide seien aufgrund der UFS-Berufungsentscheidung vom 16. Oktober 2007 erlassen worden, wonach die Berufung als unbegründet abgewiesen worden sei, da sich die bekämpften Feststellungsbescheide für die

Jahre 1990 — 1994 zur Steuernummer, als nicht existent herausgestellt haben. Aus diesem Grund sei am heutigen Tag ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Berufungsfristen, betreffend die auf Basis der nicht existenten Grundlagenbescheide zu Unrecht gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 1990 — 1994 eingebracht worden. Der Schriftsatz, welcher die Wiedereinsetzung sowie die Berufung samt Aussetzungsantrag für die Jahre 1990 — 1994 beinhalte, liege bei. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung sowie des Bescheides über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, jeweils erlassen vom 25. Oktober 2007 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. Dezember 2007 wurde die Berufung gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuer 1990 bis 1994 als unbegründet abgewiesen und nach Darstellung des § 212a Abs. 1 und 5 BAO Folgendes ausgeführt:

Mit Note vom 23. Juli 1998 habe der Bw. die Aussetzung eines Betrages in Höhe von ATS 1.620.254,00 an Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994 beantragt. Dies sei damit begründet worden, dass diese Abgabennachforderungen das Ergebnis von gemäß § 295 Abs. 1 BAO neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden sei und dass gegen den diesen neuen Sachbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden sei. Dem Antrag sei entsprochen worden.

Mittlerweile habe jedoch der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, mit Berufungsentscheidung vom 16. Oktober 2007, GZ. RV/0701-W/02, RV/2975-W/07, die oben angesprochene Berufung als unzulässig zurückgewiesen. Damit sei das Rechtsmittelverfahren gegen den Grundlagenbescheid abgeschlossen und es sei gemäß § 212a Abs. 5 BAO zwingend der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen gewesen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass im Nachhinein sowohl ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1994 und damit korrespondierende (neue) Aussetzungsanträge eingebracht worden seien (Note vom 15. November 2007).

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. Dezember 2007 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 25. Oktober 2007 als unbegründet abgewiesen und nach Darstellung des § 212a Abs. 9 BAO ausgeführt, dass es im vorliegenden Fall zu keiner Herabsetzung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten gekommen sei, sodass die Aussetzungszinsen zu Recht bestehen.

Mit Eingabe vom 3. Januar 2008 wurde hinsichtlich beider Berufungsvorentscheidungen der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz

gestellt und die Begründung beider Berufungen um die folgenden weiteren Argumente ergänzt, welche einen integrierenden Bestandteil dieser beiden Vorlageanträge darstellen:

Unbeschadet der bisher in den beiden Berufungen vorgebrachten Erwägungen, welche vollinhaltlich für die hiermit eingebrachten beiden Vorlageanträge aufrechterhalten werden, sei darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der jeweiligen Vorlageantragstellung (d.h. mit diesem Schreiben) ein noch nicht erledigtes, sachgegenständliches Berufungsverfahren offen sei, von dessen Ausgang die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994 abhängt. Hierbei handle es sich um die Berufung gegen die neu erlassenen Grundlagenbescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte 1990 bis 1994 für die Mitunternehmerschaft. Gegen diese Feststellungsbescheide sei eine Berufung mit 3. Jänner 2008 erhoben worden, welche diesen beiden Vorlageanträgen beigelegt wird. Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung von Aufwendungen für (Büronutzung) Mietrechte sowie gegen die im Schätzungsweg der österreichischen Betriebsstätte zugerechneten tschechischen Einkünfte sowie die unrichtig vorgenommene Ergebnisverteilung. In Ergänzung zur Berufung werde nochmals ausdrücklich festgehalten, dass die Gewinnverteilung durch die Betriebsprüfung fälschlicherweise zu Lasten des Antragstellers erfolgt sei.

Da die Berufung erfolgversprechend sei (keine Anerkennung seitens der Betriebsprüfung betreffend die Abschreibung und den IFB des Mietrechtes, obwohl der Wert des Mietrechtes durch Drittvergleich bewiesen worden sei; gleichzeitig habe die Betriebsprüfung übersehen, dass sie bei Nichtanerkennung des Mietrechtsgeschäftes einen Mietaufwand als Ausgabe anerkennen hätte müssen; weiters sei die Aufteilung und Zuordnung der tschechischen angenommenen Einkünfte ebenfalls unrichtig erfolgt, zumal diese einem gänzlich anderen Steuerrechtssubjekt zuzuordnen sind; fälschliche Zuordnung der Ergebnisse an die Gesellschafter der GesnBR), werde beantragt die Aufhebung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung betreffend die Einkommensteuer 1990 bis 1994 (dies betreffe die Berufungsvorentscheidung vom 3.12.2007) sowie die ersatzlose Behebung des Bescheides über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für die Jahre 1990 bis 1994 (Berufungsvorentscheidung vom 11.12.2007 betreffend die Berufung gegen den Bescheid vom 25.10.2007 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen) sowie neuerlich und bestätigen den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in Höhe der am 25.10.2007 auf dem Abgabenkonto des Bw. belasteten Einkommensteuer 1990 bis 1994 von EUR 117.748,46 bis einen Monat nach Erledigung der Berufung bzw. nach neuerlicher Abänderung der bestrittenen Feststellungsbescheide 1990 bis 1994 und der damit verbundenen Abänderung der Einkommensteuer 1990 bis 1994 aufgrund des offenen Berufungsverfahrens.

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 zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist die Aussetzung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten 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.

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen 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 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) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen in Höhe von einem 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 Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

Soweit der Bw. ausführt, dass die Berufung (gegen die Abgabenbescheide) als unbegründet abgewiesen worden sei, da sich die bekämpften Feststellungsbescheide für die Jahre 1990 – 1994 zur Steuernummer, als nicht existent herausgestellt haben und er aus diesem Grund einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Berufungsfristen betreffend die auf Basis der nicht existenten Grundlagenbescheide zu Unrecht gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 1990 — 1994 eingebracht habe, ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, mit Berufungsentscheidung vom 16. Oktober 2007, GZ. RV/0701-W/02, RV/2975-W/07, die oben angesprochene Berufung, die Grundlage für den Antrag auf Aussetzung der Einhebung und dessen Bewilligung gewesen ist, als unzulässig zurückgewiesen hat.

Der Bw. ersuchte in seiner Eingabe vom 23. Juli 1998 für die Nachforderungen an Einkommensteuer der Jahre 1990 bis 1994 um Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO wegen mittelbarer Abhängigkeit ihrer Höhe vom Ausgang des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens betreffend der zugrunde liegenden Feststellungsbescheide 1990 bis 1994. Auf Grund dieser Antragstellung war für die bereits fälligen, vollstreckbaren und nicht entrichteten Einkommensteuernachforderungen die Einbringung ab diesem Zeitpunkt gehemmt und damit für diese festgesetzte Abgabenschuld vorerst Zahlungsaufschub auf Grundlage des § 230 Abs. 6 BAO gegeben.

Außer Streit steht, dass aufgrund dieser Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung für den Bw. für die Einkommensteuern 1990-1994 in Höhe von € 117.748,46 ab 15. September 1998 ein Zahlungsaufschub eingetreten ist, für den nunmehr nicht nur der Ablauf der Aussetzung der Einhebung, sondern auch die Aussetzungszinsen festzusetzen waren.

Der Ablauf der Aussetzung ist bescheidmäßig von der Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich einer über die Berufung ergehenden, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu erlassen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zählen zu derartigen Erledigungen auch die Zurückweisungsbescheide. Hinsichtlich der Erlassung des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 BAO stand der Behörde kein Wahlrecht zu, sich in irgendeiner Form von Ermessenüberlegungen leiten zu lassen, vielmehr sind Ablaufbescheide zwingende gesetzliche Folge jeder Art von Berufungserledigung, sei es meritorisch (Berufungs(vor)entscheidung), formell (Zurückweisung, wie im gegenständlichen Fall) oder in anderer Weise (VwGH 23.9.1997, 97/14/0078).

Ebenso ist die Festsetzung von Aussetzungszinsen gesetzliche Folge des verfügten Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgaben infolge der Erledigung des damit im Zusammenhang stehenden Berufungsverfahrens (VwGH 28.5.2002, 96/14/0157). Da die Vorschreibung von Aussetzungszinsen auf Grundlage des § 212a Abs. 9 BAO dem Gesetzeswortlaut folgend von der Erteilung einer Aussetzungsbewilligung und einem dadurch bei den betroffenen Abgaben eingetretenen Zahlungsaufschub abhängig gemacht wird, sind Aussetzungszinsen nach dieser Bestimmung immer nur dann und insoweit vorzuschreiben, als der Abgabepflichtige mit seinem Berufungsbegehren nicht (zur Gänze) durchgedrungen ist (FJ 1998, Seite 266), es damit für die strittigen Abgaben zu einem Zahlungsaufschub gekommen ist und der von der Aussetzung betroffene Abgabebetrag auch nicht vorzeitig entrichtet wurde.

Aussetzungszinsen stellen nach der 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-Kommentar³, § 212a Tz. 32). Der Zinsenbemessungszeitraum erstreckt sich im Falle einer Bewilligung der Aussetzung der Einhebung grundsätzlich vom Zeitpunkt der Einbringung des Aussetzungsantrages bis zur bescheidmäßigen Verfügung des Ablaufes der Aussetzung oder ihrem Widerruf (FJ 1999, Seite 266). Auch die Vorschreibung von Aussetzungszinsen ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO nicht ins behördliche Ermessen gestellt, sondern zwingend vorzunehmen.

Im Anlassfall wurden dem Bw. am 25. Oktober 2007 aus Anlass der Erledigung seiner Berufung gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 1990-1994 durch Berufungsentscheidung vom 16. Oktober 2007, GZ. RV/0701-W/02, RV/2975-W/07, Aussetzungszinsen in Höhe von € 40.118,56 für den Zeitraum 15. September 1998 bis 25. Oktober 2007 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde dabei der im Aussetzungsantrag vom 23. Juli 1998 angeführt gewesene und antragsgemäß bewilligte einhebungsausgesetzte Einkommensteuerbetrag von insgesamt € 117.748,46 herangezogen. Dieser Zinsenbescheid wird dem Grunde nach bekämpft, weil es sich bei der darin als Bemessungsbasis 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 in der oben zitierten Berufungsentscheidung vom 16. Oktober 2007, 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 1990 bis 1994 rechtsunwirksam (gewesen) seien. Schlussfolgernd erweise sich damit aber auch der angefochtene Zinsenbescheid als rechtswidrig, weil diesem als Bemessungsgrundlage somit rechtsunwirksam vorgeschriebene Einkommensteuern zugrunde lägen.

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.

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 abgeleiteter 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.

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 6.4.1995, 93/15/0088; VwGH 12.1.1983, 81/13/0060). 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.

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 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 Miteigentümergeinschaft 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 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 Einkommensteuerbescheide 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 1990-1994 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 Einkommensteuervorschreibungen zu berufen, weil diese Bestimmung nämlich keine Anwendung findet, wenn der Grundlagenbescheid der Partei des abgeleiteten Einkommensteuerverfahrens gegenüber gar nicht wirksam geworden ist. 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.

Die obigen Ausführungen sind im Lichte der vorliegenden Berufung gegen die Aussetzungszinsen deshalb von entscheidungsrelevanter Bedeutung, weil anlässlich der Rechtmäßigkeitsprüfung einer Vorschreibung von Aussetzungszinsen 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 ungenutztem Ablauf der Fälligkeitsfristen 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.

Da der Ablauf der Aussetzung der Einhebung aus Anlass jeder Art von Berufungserledigung zu verfügen ist (VwGH 23.9.1997, 97/14/0078), wurde mit Recht der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 25. Oktober 2007 für die gegenständlichen Einkommensteuern erlassen. Ebenso war es auch nicht gesetzwidrig, dass dem Berufungs- und Aussetzungswerber am 25. Oktober 2007 als Folge dieser formellen Berufungserledigung, mit der seinem Rechtsmittelbegehren nicht Rechnung getragen worden und deshalb auch keine betragliche Auswirkung für die strittige Einkommensteuerschuld verbunden war, Aussetzungszinsen auf Basis des gesamten von der Einhebung ausgesetzten und damit vom Zahlungsaufschub umfasst gewesenen Einkommensteuerbetrages vorgeschrieben wurden (VwGH 18.12.1997, 97/15/0179).

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 Abgabebetrag, 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 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 Einkommensteuerbescheide 1990-1994 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 ist für diese antragsbetroffenen vollstreckbaren Einkommensteuerschulden Zahlungsaufschub kraft Aussetzungsbewilligungsbescheid eingetreten, der infolge zwischenzeitig nicht erfolgter Abgabentrachtung bis zur Erlassung des Ablaufbescheides am 25. Oktober 2007 währte und für diesen Zeitraum (15. September 1998 bis 25. Oktober 2007) 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, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 8. August 2008