

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DrP als Masseverwalter der WGmbH&CoKG, H, vom 23. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch AAW, vom 11. Juni 2003 betreffend Säumniszuschlag zur Umsatzsteuervorauszahlung (USt-Vz) für März 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Festsetzung des Säumniszuschlages zur Umsatzsteuervorauszahlung für März 2003 in Höhe von 2% von € 140.000,- (das sind € 2.800,-) und 2% von € 9.369,67 (das sind € 187,40) also in Summe von € 2.987,40 bleibt unverändert.

Die Fälligkeit bleibt mit 18. Juli 2003 unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit 11. Juni 2003 erließ das Finanzamt insgesamt drei Bescheide in kombinierter Form und wies in der Rechtsmittelbelehrung ausdrücklich auf diese Tatsache hin. Mit diesen Bescheiden wurden drei Säumniszuschläge (Sz) festgesetzt:

- A) Sz von der Umsatzsteuer-Vorauszahlung (USt-Vz) Februar 2003 in Höhe von € 218,59
- B) Sz von der USt-Vz März 2003 in Höhe von € 2.800,00
- C) Sz von der USt-Vz März 2003 in Höhe von € 187,40

Der Berufungswerber (Bw.) tritt als Masseverwalter für die seit 7. November 2002 insolvente WGmbH&CoKG auf.

Mit Schreiben vom 23.6.2003 er hob er Berufung gegen "den Bescheid vom 11. Juni 2003" und berief sich dabei unter anderem auf die Bestimmung des § 221 BAO.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung ab, woraufhin der Bw. mit Schreiben vom 23. Oktober 2003 beim zuständigen Finanzamt die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte. Er ersuchte weiters, "der Berufung im Sinne eines Nachsichtantrages nach § 236 BAO stattzugeben".

Die Abgabenbehörde 1. Instanz legte in der Folge die Berufung hinsichtlich "des Säumniszuschlag-Bescheides" vom 11. Juni 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Nachdem der Bw. vom UFS darauf aufmerksam gemacht worden war, dass die Berufung auf § 221 BAO für Bescheide über die Säumniszuschläge von USt-Vz Februar und März 2003 aufgrund dessen Aufhebung durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BBG 2001, BGBl. I Nr. 142/2000) mit Wirksamkeit ab 29.12.2000 ins Leere gehen muss, brachte dieser in Ergänzung der Berufung einen Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO ein.

Zu diesem Antrag bezog das zuständige Finanzamt mit Schreiben vom 21. Mai 2004 einen ablehnenden Standpunkt und begründete dies unter anderem mit der Tatsache, dass im gegenständlichen Fall mehrere verspätete Einzahlungen zu beachten seien.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2004 forderte der UFS den Bw. zur Stellungnahme zu diesem Sachverhalt bzw. zur Beantwortung noch offener Fragen und zur Vorlage entsprechender Beweismittel auf. Der UFS wies darauf hin, dass es sich bei der angefochtenen Erledigung vom 11. Juni 2003 um die Kombination von drei Bescheiden handelt, in dem die Säumniszuschläge für die verspätete Einzahlung der USt-Vz für Februar 2003 mit € 218,59 und für März 2003 mit zwei Teilbeträgen von insgesamt € 2.987,40 zur Vorschreibung gelangten.

Darauf reagierte der Bw. mit Schreiben vom 18. August 2003. Nachdem der UFS ihn auf die Unvollständigkeit dieser Antwort hinwies, ergänzte er seine Ausführung mit Schreiben vom 7. September 2004.

Der Bw. erklärte ausdrücklich, dass er die Berufung hinsichtlich des Säumniszuschlages für die USt-Vz Februar 2003 (siehe oben Sz A) zurückziehe und dass sich der Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO nur auf die Säumniszuschläge für die USt-Vz März 2003 (siehe oben Sz B und C) beziehe. Diese Berufungsvorentscheidung ergeht deshalb ausdrücklich nur zu den Säumniszuschlägen, die durch die verspätete Zahlung der USt-Vz März 2003 zur Vorschreibung gelangten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufungswerber Masseverwalter

Der Berufungswerber DrP ist Rechtsanwalt und ist als Masseverwalter für die Gemeinschuldnerin bestellt.

Aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen der §§ 1, 3 bis 8 und 81 bis 83 KO ergibt sich, dass der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung hinsichtlich der Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ist. Damit tritt mit der Konkurseröffnung der Masseverwalter auch in einem Abgabenverfahren an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Der Gemeinschuldner ist in den die Masse betreffenden Angelegenheiten nicht handlungsfähig. Dessen Rechte und Pflichten sind deshalb während des Konkursverfahrens vom Masseverwalter wahrzunehmen. Das gilt auch für die Handlungen im Bezug auf die Umsatzsteuervorauszahlungen (siehe etwa VwGH vom 21.5.1991, 89/15/0058; VwGH vom 16.1.1991, 90/13/0298 oder VwGH vom 22.10.1997, 97/13/0023).

2. Verspätete Zahlungen – Säumnisfolgen

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Vorschreibung von Säumniszuschlägen für die USt-Vz März 2003 ist insbesondere die Verspätung der folgenden Einzahlungen zu diskutieren, deren Wirksamkeit im Sinne der BAO unstrittig ist.

Nr.	Abgabenart	Fälligkeit	Wirksamkeit Einzahlung	Betrag	Sz	Höhe Sz
1	Kraftfahrzeugsteuer 10-12/03	17.2.2003	21.3.2003	239,00	Nein	
2	USt-Vz Februar 2003	15.4.2003	7.5.2003	10.929,67	Ja	218,59
3	USt-Vz März 2003	15.5.2003	16.5.2003 in 2 Teilen	149.369,81 in 2 Teilen	Ja	2.987,40
4	USt-Vz Mai 2003	15.7.2003	16.7.2003	2.145,35	Nein	

Die für die Festsetzung des Säumniszuschlages relevanten Absätze des § 217 BAO lauten:

- (1) *Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.*
 - (2) *Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.*
- ...

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge, ein "Druckmittel" zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind - ebenso wie die Dauer des Verzuges - grundsätzlich unbeachtlich. Insbesondere setzt ein Säumniszuschlag kein Verschulden der Partei voraus (Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Tz 1 zu § 217 unter umfangreicher Zitierung von Judikatur).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass die Wirksamkeit der in der obigen Tabelle aufscheinenden Zahlungen unter Berücksichtigung der Regeln des § 211 Abs. 1 lit. c Z 2 iVm Abs. 2 BAO nach dem Fälligkeitstag liegt. Insbesondere die Zahlungen Nr. 1-3 sind damit objektiv zu spät erfolgt.

Die USt-Vz März 2003 wurde mit einem Betrag von insgesamt € 149.369,81 nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet. Der vom Bw. in der Berufung behauptete Tatbestand der ausnahmsweisen Säumnis ist nicht erfüllt, da der Bw. auch bei der Entrichtung der einen Monat vorher fälligen USt-Vz Februar 2003 säumig war. Diese ebenfalls objektiv festgestellte Säumnis liegt innerhalb der Sechsmonatsfrist und verhindert, dass die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages aufgrund § 217 Abs. 5 BAO wegfallen kann.

Da die Verhängung des Säumniszuschlages nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt und kein Ausnahmetatbestand vorlag, war dieser durch die Abgabenbehörde 1. Instanz vorzuschreiben (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138).

3. Antrag § 217 Abs. 7 BAO

Erst im Zuge des abgabenrechtlichen Verfahrens beim UFS stellte der Bw. einen Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO. Nach dieser Bestimmung sind **auf Antrag** des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis **kein grobes Verschulden** trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Da die Berechnung der Abgaben außer Diskussion steht, kann sich die Entscheidung des UFS auf die Prüfung des Verschuldens an der Säumnis konzentrieren.

3.1. Zulässigkeit im Zuge der Berufung

Die Erläuternden Bemerkungen zu dieser gesetzlichen Regelung lauten auszugsweise:

Eine Sanktionierung der Nichtentrichtung einer Selbstbemessungsabgabe auch insoweit, als den zur Entrichtung Verpflichteten kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung trifft (z. B. weil die Selbstberechnung auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht), entspricht nicht dem bereits erwähnten Normzweck. Eine amtswegige Berücksichtigung solcher Umstände vor Erlassung des Säumniszuschlagsbescheides wäre überaus verwaltungsaufwendig (vorheriges Ermittlungsverfahren, Parteiengehör).

Auf Antrag des zur Selbstberechnung Verpflichteten ist jedoch ein derartiges fehlendes grobes Verschulden (also kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit) zu berücksichtigen. Das **Antragsrecht ist nicht befristet** (außer durch den Eintritt der Bemessungsverjährung). Der Antrag kann z. B. in der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden; in diesem Fall kommt auch eine Aussetzung der Einhebung des „strittigen“ Betrages in Betracht.

Da somit die Einbringung eines solchen Antrages zweifelsfrei auch im Zuge des Berufungsverfahrens zulässig ist, war er inhaltlich zu prüfen.

3.2. Beweislast bzw. Ermittlungspflicht bei antragsgebundenen Erledigungen

In Fällen, in denen die Abgabenbehörde nur **über Antrag** des Abgabepflichtigen tätig wird, tritt die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungspflicht und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund. Das entbindet zwar die Abgabenbehörde nicht völlig von ihrer Ermittlungspflicht, drängt diese aber zurück und betont die Verantwortung des Antragstellers (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht weiters, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann (VwGH 30.5.1995, 92/13/0200; 24.3.1998, 97/14/0116) oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200) (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Tz 11f zu § 115).

Der UFS kam seiner Ermittlungspflicht insbesondere in der Form nach, dass er den Bw. mit Schreiben vom 3. Juni 2004 zur Beantwortung diverser Fragen, zur Stellungnahme und zur Vorlage von Unterlagen aufforderte. Da die Antworten nach Ansicht des UFS unvollständig und ergänzungsbedürftig waren, teilte er dies dem Bw. mit dem Ersuchen um Ergänzung in der Erinnerung vom 31. August 2004 mit.

Der Bw. reagierte nach mehreren Fristverlängerungsansuchen mit einem Schreiben vom 18. August 2004 und einer Ergänzung vom 7. September 2004.

3.3. Grad des Verschuldens

Die Prüfung und Beurteilung eines allfälligen Verschuldens hat auf Basis des festgestellten Sachverhaltes zu erfolgen.

3.3.1. Verantwortlichkeit für verspätete Ausfertigung Überweisungsträger USt-Vz März 2003

Die verspätete Zahlung der USt-Vz März 2003 begründete der Bw. in der Berufung vom 23. Juni 2003 damit, dass das gemeinschuldnerische Unternehmen mit 28. Februar 2003

geschlossen worden sei. Nach Unternehmensschließung **habe es die Unternehmenskäuferin übernommen**, die Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) für den Masseverwalter zu erstellen und die Überweisungsträger für die Zahllasten vorzubereiten. So sei dies auch für die UVA März 2003 geschehen. Aus **nicht mehr nachvollziehbaren Gründen** habe der Masseverwalter (Anm: also der Bw.) erst am 16. Mai 2003 festgestellt, dass ihm der Überweisungsträger für die Umsatzsteuer März 2003 am Vortag nicht vorgelegt worden sei. Er habe die Nachholung veranlasst und die Überweisung sei am 16. Mai 2003 zur Durchführung an die Bank gegeben worden.

Den Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO begründete der Bw. damit, dass nach Schließung des gemeinschuldnerischen Unternehmens mit 28. Februar 2003 weiterhin die ehemals für die Konkursmasse und nachfolgende Unternehmenskäuferin tätige **Mitarbeiterin Fr. FG** die Erstellung der UVAs für ihn als Masseverwalter übernommen habe. Diese habe auch die Überweisungsträger für die Zahllasten vorbereitet. Sie habe im Mai die UVA für März 2003 erstellt, in dem die Zahllast für den Liegenschaftskaufvertrag angefallen sei.

Üblicherweise seien ihm die Zahlungsbelege **längstens am letzten Tag der Zahlungsfrist** (15. eines Monates) zur Unterfertigung und Überbringung an die Zahlstelle vorgelegt worden.

Im Zuge des **Arbeitsanfalles** und anderer **nicht mehr nachvollziehbarer Gründe**, habe er bemerkt, dass die UVA März 2003 am 15. Mai 2003 nicht vorgelegt worden sei, und habe er umgehend am darauf folgenden Tag die Erledigung urgirt.

Der Bw. gab im Schreiben vom 18. August 2004 an, FG sei vor und auch nach Konkurseröffnung dafür verantwortlich gewesen, nach Aufbuchung der Belege die Erstellung der UVAs durch den Steuerberater in Auftrag zu geben und nach Rücklangen die UVAs sowie die Zahlungsaufträge an die Bank zur Durchführung der Vorauszahlungen dem Masseverwalter vorzulegen. Während des Fortführungszeitraumes fanden zumindest zwei Besprechungen wöchentlich statt, in denen die gesamte Post durchgegangen wurde.

FG habe verlässlich die Überweisungsträger für die fälligen Zahlungen parat gehabt und sie sei angewiesen gewesen, diese fristgerecht vorzulegen. Die Weisungen an FG , Ein- und Ausgangsrechnungen zu bearbeiten, zu verbuchen, und die Erstellung der USt-Voranmeldungen zu veranlassen, seien von ihr eingehalten worden. Diese Weisungen erachtet der Bw. zur Wahrung der Zahlungsziele für hinreichend.

Nach Veräußerung des Unternehmens sei dieses mit 1.3.2003 an die GGmbH übergeben worden. Bei dieser sei die als Dienstnehmer gegenüber der Konkursmasse ausgetretene FG weiter beschäftigt gewesen. Aufgrund des Entgegenkommens der GGmbH sei FG bis auf weiteres auch für die die Konkursmasse betreffenden Rechnungen und sonstigen Belege und

die Wahrung deren fristgerechter Zahlung zur Verfügung gestanden. Jeder könne sich vorstellen, dass es gerade im Zuge des Verkaufes eines Unternehmens zu Schnittstellenproblemen komme. Die Lieferungen und Leistungen seien abzurechnen und Kunden und Lieferanten seien darauf hinzuweisen, dass ihnen ab einem gewissen Stichtag ein neuer Vertragspartner gegenüberstehe. So habe FG weiterhin die Weisung gehabt, für die Erstellung der UVA Sorge zu tragen und die Überweisungsbelege fristgerecht vorzulegen. Nachdem die (Nicht)Vorlage des Überweisungsauftrages für die USt-Vz März 2003 auffiel, habe der Bw. FG kontaktiert. Daraufhin sei Hr. WG in seine Kanzlei gekommen und habe den zu unterfertigenden Überweisungsträger vorgelegt. Der Bw. habe ihm den Auftrag erteilt, diesen umgehend bei der Bank abzugeben. Parallel dazu habe FG zugesagt, bei der Bank wegen umgehender Überweisung anzurufen. Ein Widerspruch sei in diesem Vorbringen nicht zu sehen.

Der 15. Mai 2003 sei mit zahlreichen Besprechungsterminen belegt gewesen. An diesem Tag seien auch sämtliche anderen für Konkurse in der Kanzlei des Bw. beendeten USt-Vz durchgeführt worden und es sei naturgemäß im Nachhinein nur mehr schwer abklärbar, warum die gegenständlichen Zahlungen übersehen worden sind. Die Zahlungen sollen belegen, dass die Versäumnis bloß auf einem Versehen minderen Grades beruht.

Im Antwortschreiben vom 7. September 2004 gab der Bw. ergänzend an, dass mit Übernahme der Masseverwaltung auf bestehende Unternehmensstrukturen zurückgegriffen worden sei. FG sei im gemeinschuldnerischen Unternehmen unter anderem damit betraut gewesen, die Belege aufzubuchen und nach Aufbuchung dem Steuerberater zwecks fristgerechter Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung zu übergeben.

Auf die Verlässlichkeit FGs habe er sich verlassen können und müssen. An Kontrollmechanismen seien regelmäßig (zu Beginn des Konkursverfahrens fast tägliche, dann zumindest wöchentliche) Besprechungen abgehalten worden und seien ihm hierzu weisungsgemäß die zur Zahlung anstehenden Rechnungen zwecks Unterfertigung der vorbereiteten Überweisungsträger vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 7. September 2004 ergänzte der Bw., dass das gemeinschuldnerische Unternehmen an die GGmbH veräußert worden sei. Der Kaufpreis für Geschäfts- und Betriebsausstattung, Maschinen und Fuhrpark habe € 70.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Die Materialien und die übernommenen halbfertigen Leistungen seien in der Folge abgerechnet worden. Aus der vorliegenden UVA-Kopie ergibt sich, dass es sich bei dem Betrag richtig um € 700.000,00 handelt.

Die Unternehmenskäuferin bzw. FG hätten es freiwillig übernommen, die nach Übergabe des Unternehmens mit 1.3.2003 noch angefallenen buchhalterischen Belange, sohin auch die Umsatzsteuer mitzubearbeiten. Die Weisungen des Bw. seien aufrecht geblieben.

Der Bw. ersucht zur Kenntnis zu nehmen, dass eine Konkursabwicklung ein umfangreiches Unternehmen darstellt, das auf alle Belange des Unternehmens Bedacht zu nehmen hat, ohne in der Regel über geeignetes Personal oder sonstige Infrastruktur im Unternehmen verfügen zu können. Trotz dieser erschwerten Umstände seien die Zahlungsfristen in den weitaus überwiegenden Fällen eingehalten worden und sei die gegenständliche Säumnis dadurch eingetreten, dass trotz Weisung die von ihm beauftragte und verlässliche Mitarbeiterin die UVA und die Überweisungsbelege nicht rechtzeitig vorgelegt habe. Diese Umstände in eine ausgewogene Gesamtbetrachtung einbezogen, die auch die weiteren Konkursabwicklungen beachtet, in denen keine Säumnisse zu verzeichnen seien, ließen erkennen, dass die Säumnis bestenfalls auf einem Versehen minderen Grades beruhe.

3.3.2. Verantwortlichkeit für die Dauer der Überweisung

Der Bw. gab an, die Bank sei **von Fr.** FG noch darauf hingewiesen worden, die Zahlung umgehend durchzuführen. Dennoch sei die Abbuchung vom Massekonto erst am 20. Mai 2003 durchgeführt worden. Dies sei außerhalb des Einflussbereiches des Masseverwalters gelegen und könne nicht zu dessen Lasten gehen, da für die Rechtzeitigkeit der Steuerzahlung der Überweisungsauftrag vorbehaltlich der Kontodeckung hinreiche. Diese Voraussetzung sei gegeben gewesen.

Im Vorlageantrag vom 23. Oktober 2003 bzw. im Antwortschreiben vom 18. August 2004 wiederholte der Bw. diese Aussagen und erklärte nochmals, dass es außerhalb seines Einflussbereiches liege, dass die Gutschrift auf dem Konto der empfangsberechtigten Kasse erst am 21. Mai 2003 erfolgt sei. Da die Überweisungsaufträge bei der Filiale N abgegeben wurden, sei die Abbuchung vom Massekonto erst am 20.5. und damit für ihn unvorhersehbar spät durchgeführt worden, sodass die Gutschrift erst am 21.5.2003 erfolgt sei.

Im Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO führte der Bw. aus, dass der Überweisungsträger noch am Tag der Entdeckung der Säumnis (16. Mai 2003) unterfertigt und **Hrn.** WG mit dem Auftrag übergeben worden sei, diesen bei der Raiffeisenbank AB einzureichen. Dieser habe den Zahlungsauftrag – wiederum unvorhersehbar und entgegen der üblichen Verlässlichkeit – bei der Raiffeisenbank N überreicht, sodass die Abbuchung vom Treuhandkonto erst am 20. Mai 2003 erfolgt sei. Da die Massekonten Deckung aufwiesen, sei die Bank verpflichtet gewesen, den Überweisungsauftrag ehest durchzuführen und wäre damit gewährleistet gewesen, dass die Zahlung bis 20.5.2003 auf dem PSK-Konto der Republik Österreich eingeht. Bei Einhaltung der banküblichen Überweisungstage habe der Bw. annehmen dürfen, dass die Überweisung

fristgerecht dem Finanzamtkonto gutgebucht wird. Dass die Einreichung bei der Filiale N zur Verzögerung der Abbuchung führen würde, sei nicht anzunehmen gewesen. Im Schreiben vom 18. August ergänzte der Bw. diese Aussagen und gab an, dass FG parallel zum Auftrag an WG zugesagt habe, bei der Bank wegen umgehender Überweisung anzurufen. Da man sich bislang auf die Arbeit von FG verlassen habe können, habe für ihn kein Anlass bestanden, zusätzlich bei der Bank anzurufen, die ja bereits am 16. Mai 2004 über einen Überweisungsträger verfügt habe.

Die überweisende Raiffeisenbank AB nahm zur Überweisung mit Schreiben vom 20. August 2004 Stellung. Sie gab an, dass zwei Überweisungsträger (€ 140.000,- und € 9.367,81) zu zwei verschiedenen Konten in ihrer Filiale N am Freitag (16. Mai 2003) abgegeben worden seien. Der genaue Zeitpunkt der Abgabe der Überweisungsträger werde nicht festgehalten, die Abgabe müsse jedoch am Nachmittag erfolgt sein. Am nächsten Bankarbeitstag (Montag, 19. Mai 2003) seien die Belege in der Zentrale ordnungsgemäß bearbeitet und am 20. Mai 2003 ins Soll verbucht worden.

Die überweisende Bank gab an, dieser Ablauf entspreche der im Inland üblichen Überweisungsdauer.

Dies deckt sich mit einer aktuellen, aus den Medien bekannten Erhebung der Arbeiterkammer Wien (Stand August 2004). Dabei wurde die Dauer von Geldüberweisungen getestet, wobei sich herausstellte, dass Überweisungen, die in den Bereich eines Wochenendes fallen, besonders lange dauern. So wurden etwa bei mehreren Banken in Wien insgesamt 21 Überweisungen an ein jeweils anderes Kreditinstitut am Donnerstag Nachmittag beauftragt. Von diesen Überweisungen wurden 19 (das sind 90%) erst fünf Tage später am Empfängerkonto gutgeschrieben (in diesem Fall Valuta Dienstag).

Legt man diese Erhebung auf den aktuellen Fall um, bei dem die Einzahlung am Freitag Nachmittag in Auftrag gegeben wurde, ergibt dies eine 90%-ige Wahrscheinlichkeit, dass die Gutschrift beim Empfänger am Mittwoch erfolgt.

3.3.3. Verantwortlichkeit für die vorangegangenen Säumnisse

Der UFS wies den Bw. mit Vorhalt vom 3. Juni 2004 darauf hin, dass der zu beurteilenden Säumnis der USt-Vz März 2003 zwei verspätete Zahlungen vorangegangen sind.

So wurde die am 17. Februar 2003 fällige Kfz-Steuer für Oktober bis Dezember 2002 über ein Monat zu spät entrichtet (Wirksamkeit der Zahlung 21.3.2003). Weiters wurde die USt-Vz Februar 2003 mit Fälligkeit 15. April 2003 ebenfalls etwa drei Wochen zu spät (Wirksamkeit 7. Mai 2003) entrichtet. Diese Säumnis fand nur etwa eine Woche vor und damit in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der berufungsgegenständlichen Zahlung statt.

Bei den genannten beiden Zahlungen handelt es sich um die der USt-Vz März 2003 unmittelbar vorangegangenen Zahlungen. Es wurden also nacheinander drei Zahlungen an das Finanzamt zu spät entrichtet, ohne dass dazwischen rechtzeitige Überweisungen erfolgt wären.

Der Bw. wurde aufgefordert anzugeben, wie es zu diesen Verspätungen gekommen ist, welche Maßnahmen nach jeder einzelnen verspäteten Einzahlung getroffen wurden, um weiteren Versäumnissen vorzubeugen, und wie es trotz dieser Maßnahmen zur konkreten Säumnis USt-Vz März 2003 kommen konnte. Er wurde darauf aufmerksam gemacht, dass der UFS diese Angaben für die Beurteilung des Grades eines Verschuldens für unabdingbar hält, da die konkret berufungsgegenständliche Säumnis nur vor dem Hintergrund der vorhergehenden Verspätungen und der daraufhin gesetzten Maßnahmen betrachtet werden können.

Der Bw. gab zu diesem Thema trotzdem erst nach Urgenz des UFS und trotz mehrmaliger Fristerstreckung für die Beantwortung mit Schreiben vom 7. September 2004 nur bekannt, dass er nach diesem langen Zeitraum nicht mehr anzugeben vermöge, wie es zu diesen vorangegangenen Säumnissen gekommen ist. Wenn Säumnisse erkannt worden seien, habe er hierauf durch die Weisung der fristgerechten Erledigungen an die Mitarbeiter des Unternehmens, hier FG, reagiert.

3.3.4. Verantwortlichkeit für die nachfolgende Säumnis

Die Abgabenbehörde 1. Instanz vertritt die Ansicht, dass auch die Säumnis Nr. 4 (USt-Vz Mai 2003) in die Überlegungen und Beurteilung des Verschuldensgrades mit einzubeziehen sei. Der UFS folgt dieser Anschauung nicht, da jede Säumnis für sich zu beurteilen ist. Unter diesem Gesichtspunkt spielt aber ein regelwidriges Verhalten, das nachher gesetzt wird, wenn es überhaupt zu berücksichtigen ist eine derart untergeordnete Rolle, dass auf eine nähere Untersuchung verzichtet werden kann. Aus diesem Grunde wird hier nicht näher darauf eingegangen.

3.3.5. Zur Verantwortlichkeit allgemein

Der Bw. gab an, bei der Abwicklung von Konkursen und in der arbeitsteiligen Welt müsse er sich darauf verlassen können, dass beauftragte Mitarbeiter, auch von gemeinschuldnerischen Unternehmen, die ihnen erteilten Aufträge einhalten. **Arbeitsbedingt** sei am 15. Mai 2003 die fehlende Vorlage der UVA März 2003 und des dazugehörigen Zahlungsauftrages **nicht aufgefallen**. Nach Kontrolle der UVAs, die er auch im Rahmen anderer Konkursverfahren abzugeben hatte, sei das Fehlen bei erster Gelegenheit aufgefallen und sei die Säumnis behoben worden. Die Versäumnis beruhe deshalb bestenfalls auf einem Versehen minderen

Grades, keinesfalls jedoch auf einem groben Verschulden, sodass er beantrage, den Säumniszuschlag nicht festzusetzen.

Im Schreiben vom 18. August 2004 führte der Bw. aus, dass aus der Vielzahl von Zahlungen, die an Gläubiger aber auch an das Finanzamt geleistet worden sind, vier Zahlungen geringfügig verspätet zur Überweisung gebracht worden seien (Anm.: die in obiger Tabelle dargestellten verspäteten Zahlungen). Allein schon die Gegenüberstellung der fristgerechten Zahlungen zu den verspäteten belege, dass der Vorwurf einer auffallenden Sorglosigkeit vollkommen haltlos sei und den konkreten Umständen nicht gerecht werde.

3.4. Rechtliche Würdigung des Antrages gem. § 217 Abs. 7 BAO

Zur Verschuldensfrage vertritt das Finanzamt als Partei des Verfahrens vor dem UFS die Auffassung, dass die Fehler, die schließlich zur Säumnis geführt haben, als auffallende Sorglosigkeit im Verkehr mit Behörden angesehen werden müssten. Deshalb komme hinsichtlich der angefochtenen Säumniszuschläge wegen verspäteter Entrichtung der USt-Vz März 2003 eine Nichtfestsetzung gem. § 217 Abs. 7 BAO nicht in Betracht.

Dazu ist festzustellen: Dem Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO kann nur dann Erfolg beschieden sein, wenn die Säumnis nicht mit grobem Verschulden belastet ist. Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegen (311 BlgNR 21. GP, 214).

Der Antragsteller darf nicht auffallend sorglos gehandelt haben. Dabei ist an **rechtskundige Personen** ein strengerer Maßstab anzulegen, als an Rechtsunkundige oder bisher noch nie an Verfahren beteiligten Personen. War die Versäumung voraussehbar und hätte sie durch ein dem Antragswerber zumutbares Verhalten abgewendet werden können, dann wird dies als auffallend sorglos zu beurteilen sein und der Stattgabe des Antrages entgegenstehen (vgl. etwa VwGH 6.10.1994, 93/16/0075 oder OGH 29.8.1990, 9 Ob A 199/90).

3.4.1. Verschulden bei Überweisung

Kein grobes Verschulden eines Abgabepflichtigen liegt vor, wenn er sich zur Überweisung von Geldbeträgen eines ansonsten verlässlichen Kreditinstituts bedient und das Kreditinstitut die Überweisung verspätet durchführt (Ritz, SWK 2001, 337 ff).

Faktum ist, dass die Überweisungen erst mit 16. Mai 2004 in Auftrag gegeben und am 21. Mai 2004 am Konto der empfangsberechtigten Kasse gutgeschrieben wurde, womit sie zu spät erfolgte. Faktum ist weiters, dass die mittels der Überweisungen belasteten Konten über Deckung verfügten.

Im konkreten Fall gibt das überweisende Kreditinstitut in einem Schreiben an, der Ablauf der Überweisung entspreche der im Inland üblichen Überweisungsdauer. Dieses Schreiben wurde vom Bw. selbst ohne Kommentar vorgelegt.

Wie oben angeführt deckt sich diese Aussage mit einer Erhebung der Arbeiterkammer Wien und entspricht durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens. Offenbar war dem Bw. diese Tatsache auch bewusst, da er selbst angibt, FG habe "zugesagt, bei der Bank wegen umgehender Überweisung anzurufen". Wäre die Einzahlung so rechtzeitig erfolgt, dass die Gutbuchung am Empfängerkonto sowieso rechtzeitig zu erwarten gewesen wäre, hätte es dieses Anrufes wohl nicht bedurft. Der Bw. bleibt jeden Nachweis darüber schuldig, dass die Überweisung durch ein Verschulden des Kreditinstitutes zu spät erfolgt sei.

Alle Indizien deuten vielmehr darauf hin, dass die verspätete Gutschrift nicht unvorhersehbar war und dass die Verantwortung dafür nicht der Bank sondern dem verspäteten Überweisungsauftrag anzulasten ist.

Der Bw. behauptet trotz Einzahlung am Freitag Nachmittag und trotz des damals bevorstehenden Wochenendes nicht, dass er der Bank einen dezidierten "Eilauftrag" erteilt hätte oder die überweisende Bank eine kürzere Überweisungsdauer zugesagt hätte. Durch einen solchen Eilauftrag hätte der Bw. auch bei verspäteter Einzahlung vorsorgen können, dass die Überweisung tatsächlich rechtzeitig beim Empfänger einlangt. Dies muss einem als Masseverwalter tätigen Rechtsanwalt bewusst gewesen sein.

3.4.2. Auswahl und Kontrollverschulden

Grobe Fahrlässigkeit wird mit **auffallender Sorglosigkeit** gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. Dies wird in der Rechtsprechung auch mit extremem Abweichen von der gebotenen Sorgfalt umschrieben, das subjektiv auch in diesem Maße vorwerfbar ist. Dies ist eine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltsvernachlässigung. Der Umfang der zumutbaren Überwachungs- und Kontrollpflicht ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Grobes Verschulden von **Arbeitnehmern** des Abgabepflichtigen ist nicht schädlich. Entscheidend ist in diesem Fall ebenso wie bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO; siehe auch § 71 AVG und § 146 ZPO), ob dem Abgabepflichtigen selbst grobes Verschulden anzulasten ist. Als grobes Verschulden kommen hier vor allem ein Auswahl- oder Kontrollverschulden in Frage (Ritz, SWK 2001, 337 ff).

Der Bw. behauptet im wesentlichen, dass die verspätete Einzahlung aufgrund von Versäumnissen und weisungswidrigen Fehlern der FG zustande gekommen seien. Dabei

handelt es sich laut Firmenbuch (FN 99999x) um die Prokuristin des gemeinschuldnerischen Unternehmens. Diese schied mit 28. Februar 2003 aus diesem Unternehmen aus und war im nun streitgegenständlichen Zeitraum als Dienstnehmerin der Erwerberin des insolventen Unternehmens (GGmbH) tätig. Sie hatte sich nach Angaben des Bw. trotzdem zu diesen Arbeiten bereit erklärt.

Zum Teil sucht der Bw. ein Verschulden auch bei WG. Dieser war als Alleingeschäftsführer der Komplementär-GmbH des insolventen Unternehmens (WGmbH) ursprünglich für dessen Vertretung zuständig und ist weiters alleiniger Kommanditist. Er ist seit 26.2.2003 Geschäftsführer der Erwerberin des insolventen Unternehmens (GGmbH).

Der UFS hält es nicht für bedeutend, wie die Auftragsverhältnisse exakt rechtlich einzustufen sind, weshalb auf eine diesbezügliche nähere Prüfung verzichtet wird. Beurteilt werden muss aber jedenfalls, ob der Bw. bei der Auswahl und Kontrolle dieser Hilfsperson(en) schuldhaft agiert hat. Da die Funktion des WG als Überbringer zweier Überweisungsträger nur untergeordnet ist und dessen Verhalten eine nur marginale Bedeutung beizumessen ist, soll sich diese Untersuchung auf FG konzentrieren.

Ein schuldhaftes Verhalten des Bw. kommt im Hinblick auf die abgabenrechtlichen Verpflichtungen – und nur diese sind in diesem Verfahren zu beurteilen – vor allem aufgrund der verspäteten Einzahlungen in Betracht, die ab März 2003 stattfanden. Es handelt sich also um die Zeit nach der Veräußerung des insolventen Unternehmens. Diese Säumnisse betreffen die Kfz-Steuer 10-12/02, die USt-Vz Februar 2003 und die USt-Vz März 2003.

Wie es zu den beiden ersten Säumnissen gekommen ist, gab der Bw. trotz Urgenz durch den UFS nicht an und begründete dies mit dem "lange zurückliegenden Zeitraum". Zur Frage, welche Maßnahmen er nach jeder einzelnen Verspätung ergriffen habe, um weiteren Versäumnissen entgegenzuwirken, gab der Bw. an, er habe darauf "durch die Weisung der fristgerechten Erledigung an die Mitarbeiter des Unternehmens, hier Fr. FG reagiert". Nähtere Angaben machte er nicht, weshalb mangels anderer Möglichkeiten aufgrund der Aktenlage zu beurteilen ist, ob die verspätete Einzahlung der USt-Vz März 2003 unvorhersehbar bzw. zu verhindern gewesen wäre.

Der Bw. baut seine Berufung vor allem auf die Verlässlichkeit von Fr. FG auf und begründet dies mit seinen positiven Erfahrungen. Sie habe verlässlich die Überweisungsträger für die fälligen Zahlungen parat gehabt. Die Weisungen an sie seien eingehalten worden. Diese Weisungen erachtet der Bw. für hinreichend.

Zu diesen Aussagen steht eindeutig im Widerspruch, dass es sowohl im März (Verspätung der Kfz-Steuer von fast einem Monat) als auch Anfang Mai (Verspätung der USt-Vz Februar 2003 von etwa drei Wochen) zu Problemen mit der Einhaltung von Zahlungsfristen kam. Diese

Probleme müssen dem Bw. aufgefallen sein, da er die massiv verspäteten Einzahlungen nach Vorlage der Überweisungsträger durch Fr. FG als Zeichnungsberechtigter in Auftrag gegeben hat. Da der Bw. keine anderen Gründe angibt, muss davon ausgegangen werden, dass auch diese Verspätungen durch ein Fehlverhalten der Fr. FG zustande kam.

Spätestens zu diesen Zeitpunkten müssen dem Bw. aber Zweifel an der Verlässlichkeit dieser Gehilfin im Bezug auf den Verkehr mit der Abgabenbehörde gekommen sein. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass der Bw. behauptet, es seien auch in allen anderen Bereichen aus der Vielzahl von Zahlungen, die an Gläubiger aber auch an das Finanzamt geleistet worden sind, nur vier Zahlungen (nämlich genau die hier angeführten) geringfügig verspätet zur Überweisung gebracht worden. Faktum ist, dass der Bw. beginnend mit der Kfz-Steuer 10-12/2002 in unmittelbarer Abfolge drei Mal hintereinander in Zahlungsverzug geriet.

Der Bw. trat diesen Problemen offenbar nur mit Weisungen entgegen, deren Unwirksamkeit ihm spätestens bei der wiederum verspäteten Zahlung der USt-Vz Februar 2003 Anfang Mai 2003 bewusst geworden sein muss.

Die zu beurteilenden USt-Vz März 2003 war nur ca. eine Woche später fällig und resultiert mit einem Betrag von € 140.000,- aus der Veräußerung des insolventen Unternehmens. Dieser Vorgang muss als außergewöhnlich und im Rahmen des Konkursverfahrens herausstehendes Ereignis bezeichnet werden, das besondere Maßnahmen zur Verhinderung von Säumnissen notwendig gemacht hätte.

Der Bw. bleibt auch in Anbetracht dieser Umstände, im Hinblick auf die Höhe der USt-Vz sowie unter Berücksichtigung der fragwürdigen Verlässlichkeit von Fr. FG jede Erklärung dafür schuldig, warum er sich auch hier offenbar ausschließlich auf seine Gehilfin verlassen hat, ohne eigene Maßnahmen zur Verhinderung einer Säumnis zu ergreifen. Dies überrascht umso mehr, als der Bw. selbst darlegt, dass eine Konkursabwicklung ein umfangreiches Unternehmen darstellt, ohne in der Regel über geeignetes Personal oder sonstige Infrastruktur im Unternehmen verfügen zu können. Gerade mit diesem Bewusstsein wären besondere Kontrollmaßnahmen angebracht gewesen, um die Rechtzeitigkeit der Abfuhr der USt-Vz März 2003 sicherzustellen.

Dazu kam, dass die genannte Hilfskraft seit 1.3.2003 beim Erwerber des Unternehmens tätig war, was eine gewisse Lockerung der Bindung zum Unternehmen des Bw. mit sich gebracht haben kann.

Gerade unter diesen Umständen ist eine erhöhte Sorgfalt bei der Kontrolle der Hilfskräfte nötig, die sich noch einmal erhöhen muss, wenn in der unmittelbaren Vergangenheit Umstände zu Tage traten, die massiven Anlass zu Zweifeln an der Verlässlichkeit gaben.

Der Masseverwalter hat die Tätigkeit der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten betrauten Personen in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Der UFS vermisst diese Sorgfalt im konkreten Fall vor allem auch im Hinblick auf die unmittelbar vorangegangenen Säumnisse und darauf, dass es sich beim Bw. um einen Rechtsanwalt handelt, der rechtskundig ist und sich über die Konsequenzen seines Handelns bewusst sein muss.

Dazu kommt, dass die Tatsachen, die zu den ersten beiden Säumnissen geführt haben, nur ihm bekannt sind und durch die Abgabenbehörde aus eigenen Stücken nicht ermittelbar sind. Die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde muss deshalb in den Hintergrund treten. Im Gegenzug erhöht sich die Mitwirkungspflicht des Bw., was auch die Notwendigkeit der Dokumentation der relevanten Umstände mit sich bringt. Dies gilt umso mehr als diese Tatsachen im Rahmen eines antragspflichtigen Verfahrens von Relevanz sind (siehe auch Ausführungen zu Pkt. 3.2).

Wenn er nun auch auf wiederholte Aufforderung hin nur angibt, dass ihm die verspätete Zahlung "im Zuge des Arbeitsanfalles und anderer nicht nachvollziehbarer Gründe" (Vorlageantrag vom 6. April 2004) erst am 16. Mai 2003 auffiel und dass er "nach diesem langen Zeitraum nicht mehr anzugeben vermöge", wie es zu den Säumnissen Kfz-Steuer und USt-Vz Februar 2003 kam, so hat er die Konsequenz aus diesen lückenhaften Auskünften selbst zu tragen.

3.4.3 Zusammenfassung

Die verspätete Entrichtung der USt-Vz März 2003 liegt im Verantwortungsbereich des Bw. und ist dadurch bedingt, dass der Überweisungsauftrag verspätet und zwar erst am Nachmittag des 16. Mai 2003 (Freitag) erteilt wurde. Dass unter diesen Umständen die Gutschrift am Konto der Abgabenbehörde erst am darauf folgenden Mittwoch (21. Mai 2003) erfolgte, konnte nicht ausgeschlossen werden. Es entspricht den üblichen Bankbedingungen und den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine am Freitag nachmittags in Auftrag gegebene Überweisung durchaus bis zum darauf folgenden Mittwoch in Anspruch nehmen kann.

Der Bw. konnte sich also nicht darauf verlassen, dass die Gutschrift beim Empfänger spätestens am Dienstag erfolgt. Es wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dass die beauftragte Bank eine Gutschrift innerhalb der Resiprofrist (bis Dienstag, 20. Mai 2003) zugesagt hätte oder dass der Bw. mittels Eilauftrages eine vorherige Gutschrift sichergestellt hätte. Ein Fehlverhalten der Bank ist für den UFS somit nicht erkennbar.

Der Bw. machte zur Ursache der verspäteten Zahlungen Kfz-Steuer und USt-Vz Februar 2003 keine Aussagen und beschränkte seine darauf erfolgte Reaktion eigenen Angaben zufolge auf

Weisungen an seine Gehilfin. Die Wirkungslosigkeit einer solchen Weisung muss ihm aber spätestens bei der versäumten USt-Vz Februar 2003 bewusst gewesen sein. Wenn er darauf wieder nur mit einer Weisung reagiert hat, ohne seine Kontrollmaßnahmen drastisch zu verstärken, so muss das als auffallend sorglos beurteilt werden.

Es ist dem UFS bewusst, dass die Zahlung um nur einen Tag zu spät erfolgte. Da der § 217 BAO nur auf das Vorliegen einer Säumnis abstellt, ohne die Dauer dieser Säumnis zu berücksichtigen, muss dies ohne Relevanz bleiben. Das gilt in gleicher Weise für die Beurteilung des Verschuldensgrades. Wurde die Säumnis grob fahrlässig verursacht – was im vorliegenden Fall zu bejahen ist – so bleibt keine Raum für die Berücksichtigung der Dauer der Säumnis.

Die Entscheidung über den Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO ist keine Ermessensentscheidung. Aus diesem Grund war auch dabei für die Berücksichtigung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitaspekten (siehe Pkt. 4) kein Raum.

Der Berufung bzw. dem Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO konnte deshalb kein Erfolg beschieden sein. Der Antrag und die Berufung waren abzuweisen und die Entscheidung der Abgabenbehörde 1. Instanz war zu bestätigen.

4. Antrag auf Stattgabe im Sinne einer Nachsicht

Der Bw. führte in der Berufung aus, die Festsetzung des Säumniszuschlages stelle eine unmäßige Härte dar, und ersucht im Vorlageantrag, der Berufung **im Sinne eines** Nachsichtantrages nach § 236 BAO stattzugeben.

Die Begleichung des Säumniszuschlages sei auch sachlich unbillig, da der Überweisungsauftrag noch am 16. Mai 2003 gegeben wurde und er auf die Dauer der Gutschrift keinerlei Einfluss gehabt habe. Wäre der Überweisungsauftrag am 15. Mai 2003 bei der Bank eingelangt und dennoch die Zahlung erst am 21. Mai 2003 der empfangsberechtigten Kasse gutgeschrieben worden, wäre kein Säumniszuschlag zur Verrechnung gelangt. Daraus resultiere ein unsachliches und ungewolltes Ergebnis.

Trotz der Schwierigkeit und des Arbeitsaufwandes, die die Fortführung eines Unternehmens im Konkurs bedinge, ebenso trotz Umfanges der Abwicklung des Konkursverfahrens sei der Bw. bemüht gewesen, die fälligen Abgaben fristgerecht zu entrichten. Er sei allerdings auch darauf angewiesen, dass ihm die Abgabenerklärungen (z.B. UVA) fristgerecht und vollständig vorgelegt würden. Hiermit liege eine persönliche Unbilligkeit im Bestehen auf Bezahlung des Säumniszuschlages.

Der Bw. ist Rechtsanwalt. Er ersucht, der Berufung im Sinne eines Nachsichtantrages nach § 236 BAO stattzugeben. Da die Einbringung eines solchen Antrages bei der Abgabenbehörde 2. Instanz nicht vorgesehen ist, war er verfahrensleitend als unzulässig zurückzuweisen.

Salzburg, am 14. Oktober 2004