

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A GmbH, Adresse, vertreten durch Dr. Martin Eisenberger, Rechtsanwalt, 8020 Graz, Bahnhofgürtel 59/7, vom 7. August 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 16. Juli 2009, GZ: 700000/yy/2009, betreffend Aussetzungszinsen entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Nach der Aktenlage wurden mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 6. August 2008, GZ: 700000/xx/2007, Altlastenbeiträge in der Höhe von € 60.378,00 zuzüglich eines Säumniszuschlages und eines Verspätungszuschlages in der Höhe von je € 1.207,56, damit Abgaben in einem Gesamtbetrag von € 62.793,12 vorgeschrieben und der Bf mit 22. September 2008 fällig gestellt.

Über die dagegen erhobenen Berufung vom 26. August 2008 wurde bisher nicht entschieden, da das Berufungsverfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Feststellungsverfahrens gemäß § 10 Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 13. Jänner 2010, GZ: 700000/zz/2008, ausgesetzt wurde.

In der Berufungsschrift wurde neuerlich die Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a Bundesabgabenordnung (BAO) beantragt.

Die Beschwerdeführerin (Bf) hat mit Antrag vom 26. August 2008 die Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben gemäß § 212a BAO beantragt. Die Aussetzung der Einhebung von Aussetzungszinsen wurde nicht beantragt.

Das Zollamt Graz hat über diesen Antrag auf Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben mit Bescheid vom 19. Mai 2009, GZ: 700000/vv/2008, entschieden, die Aussetzung der Einhebung der Abgaben abgewiesen und die Bf ersucht, die offenen Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von € 62.793,12 innerhalb eines Monates ab Zustellung des Bescheides zu entrichten. Der Bescheid wurde der Bf nachweislich am 26. Mai 2009 zugestellt.

Mit Bescheid es Zollamtes Graz vom 10. Juni 2009, GZ: 700000/uu/2009, wurden gemäß Art. 244 Zollkodex (ZK) iVm § 212a BAO für den Zeitraum 23. September 2008 bis zum 25. Mai 2009 Aussetzungszinsen im Betrage von € 1.616,52 festgesetzt und der Bf zur Entrichtung aufgetragen.

Das Zollamt Graz begründet seine Entscheidung im Wesentlichen damit, Aussetzungszinsen seien gemäß Art. 244 ZK iVm § 212a Abs. 9 BAO für jene Abgabenschuldigkeiten vorzuschreiben, für die aufgrund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden worden sei, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 BAO) oder infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintrat.

Im gegenständlichen Fall sei der Antrag auf Aussetzung vom 26. August 2008 mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 19. Mai 2009 über den Betrag von € 62.793,12 abgewiesen worden. Somit seien die Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 vierter Satz BAO vorzuschreiben gewesen.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 1. Juli 2009. Seitens der Berufungswerberin (Bw) wird vorgebracht, der Bescheid, auf den sich die Festsetzung von Aussetzungszinsen beziehe, sei nicht rechtskräftig. Es sei somit kein Tatbestand gemäß Art. 244 ZK iVm § 212a Abs. 9 BAO eingetreten. Gemäß § 212a Abs. 9 leg. cit. seien für den Fall, dass einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wurde, Aussetzungszinsen vor Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen.

Da dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung von der ersten Instanz am 19. Mai 2009 nicht stattgegeben worden sei und gemäß § 212a Abs. 9 lit. b Aussetzungszinsen vor der Erledigung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen seien und dieser Antrag aufgrund der Berufung vom 29. Mai 2009 nicht als erledigt angesehen werden könne, weil er nicht rechtskräftig sei, sei die Festsetzung der Aussetzungszinsen zu Unrecht erfolgt. Gemäß § 230 Abs. 6 BAO dürfen Einhebungsmaßnahmen hinsichtlich der betroffenen

---

Abgaben bis zur Erledigung des Antrages auf Einhebung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

Die Aussetzung der Einhebung von Aussetzungszinsen wurde nicht beantragt.

Das Zollamt Graz hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2009, GZ: 700000/yy/2009, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Es begründet seine Entscheidung nach Wiedergabe des Inhaltes des § 212a Abs. 9 BAO im Wesentlichen damit, die Anmerkung des Aussetzungsantrages auf dem Abgabenkonto am 27. August 2008 habe die Hemmung von Einbringungsmaßnahmen bewirkt. Mit der Abweisung des Aussetzungsantrages am 19. Mai 2009 sei die Hemmung wieder weggefallen. Aus der Sicht des § 212a BAO sei mit der abweisenden Erledigung des Antrages vom 26. August 2008 das Verfahren abgeschlossen und seien die Aussetzungszinsen daher vorzuschreiben gewesen.

Die von der Bw vertretene Ansicht, Aussetzungszinsen dürften erst nach Durchlaufen des Rechtszuges festgesetzt werden, weil erst dann feststehe, ob und in welcher Höhe eine Aussetzung erteilt worden sei, sei weder aus § 212a BAO noch aus sonstigen Verfahrensbestimmungen ableitbar.

Der Bw könne daraus auch kein Nachteil erwachsen, da aufgrund des § 212a Abs. 9 BAO bei einer nachträglichen Herabsetzung der betroffenen Abgabenschuld die Aussetzungszinsen rückwirkend zu berichtigen seien.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 6. August 2009. Darin wird im Wesentlichen vorgebracht, es sei weder im Hauptverfahren eine Entscheidung getroffen worden noch sei der Bescheid, auf den sich die Festsetzung von Aussetzungszinsen beziehe, rechtskräftig. Gemäß § 212a Abs. 9 BAO seien für den Fall, dass einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wurde, Aussetzungszinsen vor Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Als „erledigt“ im Sinne des § 212a Abs. 9 BAO sei ein Bescheid dann zu betrachten, wenn er in Rechtskraft erwachsen sei. Von einer Erledigung könne jedoch nicht gesprochen werden, wenn das Verfahren noch anhängig sei.

Aus § 212a BAO lasse sich entgegen der Rechtsmeinung der belangten Behöre eindeutig erkennen, dass die Rechtskraft des der Aussetzungszinsenberechnung zugrunde liegenden Bescheides eine Grundvoraussetzung für die Berechnung der Aussetzungszinsen sei. Es sei somit kein Tatbestand gemäß Art. 244 ZK iVm § 212a Abs. 9 BAO eingetreten.

Dem Bf erwachse aus der Rechtsauffassung des Zollamtes Graz selbstverständlich ein Nachteil. Es sei zwar richtig, dass die Aussetzungszinsen bei Herabsetzung der Abgabenschuld rückwirkend zu berichtigen seien, dies ändere aber nichts an der Tatsache, dass durch die Vorschreibung von Aussetzungszinsen Finanzierungskosten entstehen.

Da dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung von der ersten Instanz am 19. Mai 2009 nicht stattgegeben worden sei und gemäß § 212a Abs. 9 lit. b Aussetzungszinsen vor der Erledigung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen seien und dieser Antrag aufgrund der Berufung vom 29. Mai 2009 nicht als erledigt angesehen werden könne, weil er nicht rechtskräftig sei, sei die Festsetzung der Aussetzungszinsen zu Unrecht erfolgt. Gemäß § 230 Abs. 6 BAO dürfen Einhebungsmaßnahmen hinsichtlich der betroffenen Abgaben bis zur Erledigung des Antrages auf Einhebung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Nach den Ausführungen in der Beschwerdeschrift übernimmt die Bf Rückstände aus der Mitverbrennungsanlage der B GmbH in C (Abfallerzeugerin) zur Ablagerung auf ihrer Deponie in D. Im Hauptverfahren ist im Wesentlichen die Art der angelieferten Abfälle und davon abhängend die Höhe von Altlastenbeiträgen strittig.

Zum sachlichen Anwendungsbereich des Art. 244 ZK ist festzuhalten, dass die Regelungen des Art. 244 nicht nur für den diesbezüglichen Geltungsbereich des ZK, zu dem nach Art. 1 Satz 1 nicht nur der ZK und die auf gemeinschaftsrechtlicher und einzelstaatlicher Ebene dazu erlassenen Durchführungsvorschriften gehören, sondern auch auf die Aussetzung der Vollziehung aller Ein- und Ausfuhrabgaben festsetzenden Entscheidungen gelten.

Was Ein- und Ausfuhrabgaben sind, regelt Art. 4 ZK in seinen Z 10 und Z 11.

Die Bestimmung des § 1 ZollIR-DG bestimmt ergänzend, was als Zollrecht der Europäischen Gemeinschaften anzusehen ist. In § 2 leg. cit. ist festgehalten, dass das gemeinschaftliche Zollrecht u.a. auch in allen nicht vom ZK erfassten gemeinschaftlichen und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsbereites, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- und Ausgangsabgaben), gilt.

Das Altlastensanierungsgesetz und damit der Altlastenbeitrag gehören nach der Sachlage, da die Bf Rückstände aus der Mitverbrennungsanlage der B GmbH in C zur Ablagerung auf ihrer Deponie in D übernimmt, es bei diesen Verbringungen somit zu keiner Warenbewegung über die Grenzen des Anwendungsbereites kommt, nicht zum sachlichen Anwendungsbereich des Art. 244 ZK.

Maßgebende Bestimmung ist im gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 212a BAO über die Aussetzung der Einhebung und nicht jene des Art. 244 ZK über die Aussetzung der Vollziehung, bei der sich lediglich das Verfahren nach dem einer Aussetzung gemäß § 212a BAO zu richten hätte.

---

Die Aussetzung der Einhebung dient dem Ziel der faktischen Effizienz von Berufungen. Dieses Ziel ist bei der Auslegung der die Aussetzung regelnden Bestimmungen zu beachten. Das rechtsstaatliche Prinzip erfordert ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen. Daher darf der Berufungswerber nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zu endgültigen Erledigung des Rechtsmittel belastet werden (VfGH 11.12.1986, G 119/86).

Die Aussetzung ist ein antragsgebundener begünstigender Verwaltungsakt und frühestens gleichzeitig mit der Berufung einzubringen. Antragsgebunden bedeutet, dass ein entsprechender Antrag Voraussetzung für die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung ist. Ein entsprechender Aussetzungsantrag hat die Art der auszusetzenden Abgabenart und den diesbezüglich in Betracht kommenden Abgabenbetrag zu enthalten. Ein Antrag, der nicht die geforderte Darstellung des für eine Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages enthält, ist nach § 212a Abs. 3 BAO zurückzuweisen.

Die Bf ist diesem Gebot jedoch nachgekommen, weil sie mit Antrag vom 26. August 2008 die Aussetzung der Einhebung der offenen Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrage von € 62.793,12, namentlich von Altlastenbeiträgen in der Höhe von € 60.378,00 zuzüglich eines Säumniszuschlages und eines Verspätungszuschlages in der Höhe von je € 1.207,56, beantragt hat.

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen gemäß § 230 Abs. 6 BAO Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

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 Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Aus der Formulierung „unmittelbar oder mittelbar“ im Sinne von § 212a Abs. 1 BAO ergibt sich, dass nicht nur Abgaben aus einem Leistungsgebot in der Hauptsache ausgesetzt werden können.

Zu den Abgaben, deren Höhe „mittelbar“ von der Erledigung einer Berufung abhängen kann, zählen vor allem Stundungszinsen (§ 212 Abs. 2 BAO), Verspätungszuschläge (§ 135 BAO), Säumniszuschläge (§ 217 ff BAO) und Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO).

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

Die Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO knüpft damit das Ende eines Zahlungsaufschubes an den Eintritt zweier alternativ formulierter Tatbestände. Der eine ist der Ablauf der Aussetzung und der andere ist ihr Widerruf mit dem in Klammer gesetzten Hinweis auf die Bestimmung des § 294 BAO.

Der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung liegen mit den in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO normierten Voraussetzungen Tatbestandsvoraussetzungen gänzlich anderer Art zu Grunde als solche, die die Abgabenbehörde zu einer Maßnahme nach § 294 BAO auch im Sinne eines Widerrufs einer Aussetzung der Einhebung berechtigten.

Zum den in § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO normierten Voraussetzungen hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.9.1997, GZ: 97/14/0078, festgehalten, in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Zweiten AbgÄG 1987, BGBI 312, mit dessen Abschnitt XV Art. 1 Z 11 die Bestimmungen des § 212a BAO über die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe in die BAO eingeführt wurden, werde ausgeführt, dass mit jeder Erledigung der Berufung (auch mit jeder Berufungsvorentscheidung) der Anlass, für die bescheidmäßige Verfügung des Ablaufes der Aussetzung eintritt. Sollte ein Antrag auf Entscheidung im Sinne des § 276 BAO gestellt werden, kann dies ein Anlass für einen (allenfalls neuerlichen) Aussetzungsantrag sein. Da im Fall der Bewilligung der Aussetzung die Frist für die Entrichtung gemäß § 212a Abs. 7 BAO erst einen Monat nach Verfügung des Ablaufes der Aussetzung endet, hat der Abgabepflichtige jedenfalls dann, wenn der Antrag auf Entscheidung im Sinne des § 276 BAO innerhalb Monatsfrist eingebracht wird, die Möglichkeit, ohne Unterbrechung eine weitere Hemmung der Einbringung zu erreichen.

In seinem Erkenntnis vom 22. November 2001, GZ: 2000/17/0266, wiederum hat der VwGH festgehalten, dass der Ablauf der Aussetzung nach dem eindeutigen Gesetzesinhalt eines

konstitutiven Aktes bedürfe. Der Ablauf der Aussetzung sei bescheidmäßig von der Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich einer über die Berufung ergehenden, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu erlassen.

Der VwGH hat dabei auf Ritz, BAO-Kommentar, § 212a Tz 28 verwiesen, wonach das Berufungsverfahren abschließende Erledigungen beispielsweise Zurückweisungsbescheide gemäß § 273, Zurücknahmbescheide gemäß § 275, Berufungsvorentscheidungen ((§ 276 Abs. 1) und Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2) sein können.

Der Ablauf der Aussetzung ist in diesen Fällen zwingend zu verfügen. Die Pflicht, anlässlich der Berufungsvorentscheidung den Ablauf zu verfügen, erlischt nicht, wenn zwischenzeitig der Vorlageantrag gestellt (eine Beschwerde erhoben) wird.

Zum Widerruf der Aussetzung ist vor allem anzumerken, dass ein solcher nur in Betracht kommt, wenn eine der Voraussetzungen des § 294 BAO gegeben ist, somit vor allem bei Änderung der maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse.

Eine Änderung eines Aussetzungsbescheides gemäß § 294 BAO käme beispielsweise in Betracht, wenn das Berufungsbegehr eingeschränkt wurde oder wen der Abgabepflichtige nach Bewilligung der Aussetzung Gefährdungshandlungen unternimmt.

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 zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen.

Die Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO vierter Satz knüpft das Ende eines durch Antragstellung bewirkten Zahlungsaufschubes, weil in diesem Falle, solange über den Aussetzungsantrag noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 6), an die nicht stattgebende Erledigung dieses Aussetzungsantrages. Wird namentlich einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht

---

stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen (lediglich) vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen.

Der Abgabenbehörde ist beim Vollzug der Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO kein Ermessen eingeräumt.

Nach der Aktenlage wurden der Bf mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 6. August 2008 Abgaben in einem Gesamtbetrag von € 62.793,12 vorgeschrieben und am 22. September 2008 fällig. Damit ist der 23. September 2008 der Beginn des Zeitraumes, für den Aussetzungszinsen zu entrichten sind. Wird einem Aussetzungsantrag nicht stattgegeben, so endet der Zeitraum für die Zinsenberechnung mit der Bekanntgabe des diesen Aussetzungsantrag erledigenden ablehnenden Bescheides.

Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde der Antrag der Bf vom 26. August 2008 auf Aussetzung der Einhebung der oben erwähnten Abgaben im Betrag von insgesamt € 62.793,12 durch Bescheid des Zollamtes Graz vom 25. Mai 2009, GZ: 700000/vv/2008, abgewiesen. Der Bescheid des Zollamtes Graz vom 25. Mai 2009 wurde der Bf nachweislich am 26. Mai 2009 zugestellt, damit bekannt gegeben, sodass der Zeitraum für die Zinsenberechnung am 25. Mai 2009 geendet hat.

Die Aussetzung der Einhebung von Aussetzungszinsen war nicht beantragt. Die Festsetzung und Vorschreibung der Aussetzungszinsen im Betrage von € 1.616,52 war die gesetzliche Folge der abschlägigen Erledigung des verfahrensgegenständlichen Aussetzungsantrages.

Graz, am 17. Februar 2010