

18. Oktober 2005

05 2202/1-IV/5/03

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
Zollämter
Großbetriebsprüfungen

Richtlinien für die Abgabeneinhebung

Die RAE stellen einen Auslegungsbehelf zum 6. Abschnitt der BAO dar.

Die Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE), AÖF Nr. 213/1995, idF AÖF Nr. 99/2001 werden aufgehoben.

Die nachstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesen Richtlinien abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Oktober 2005

1. Fälligkeit und Zahlungsfristen (§ 210 BAO)

1.1. Allgemeines (§ 210 Abs. 1 BAO)

1

Fälligkeit ist die für einen bestimmten Abgabepflichtigen (Selbstschuldner oder Haftenden) kraft Gesetzes oder durch Bescheid (insbesondere Abgaben- oder Haftungsbescheid) eingetretene Verpflichtung, eine Abgabe (Abgabenschuldigkeit) bis zu einem bestimmten Zeitpunkt (Fälligkeitstag) zu entrichten; hievon abweichende, kraft Gesetzes zustehende (insbesondere Nachfristen; siehe Rz 38 bis Rz 50) oder bescheidmäßig zuerkannte (insbesondere Zahlungserleichterungen) Zahlungstermine berühren die Fälligkeit nicht (siehe Rz 24).

2

Sofern Abgabenvorschriften nicht anderes vorsehen (zB bei Selbstbemessungsabgaben), werden Abgaben mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Abgabenbescheides (§ 198 BAO) fällig. Ist der Fälligkeitstag im Bescheid ausgewiesen, so ist Rz 15 zu beachten. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung, bei mündlichen durch Verkündung. Die von einer Bescheidzustellung abhängige Fälligkeit kann nur jemandem gegenüber eintreten, an den der Bescheid ergangen ist (siehe auch Rz 31). Ist bei mündlicher Verkündung eines Bescheides auch eine schriftliche Ausfertigung zuzustellen, wie etwa bei Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (§ 287 Abs. 4 BAO), so wird die Monatsfrist erst mit der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung in Lauf gesetzt. Bezüglich Fälligkeiten, die aus einem Haftungsbescheid resultieren, siehe Rz 9 und Rz 1204.

3

Beispiele für den Eintritt der Fälligkeit einen Monat nach Zustellung des Bescheides:

Abschlusszahlung an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Verspätungszuschlag (§ 135 BAO), Zwangsstrafe (§ 111 BAO), Ordnungsstrafe (§ 112 BAO), Mutwillensstrafe (§ 112a BAO), Anspruchszinsen (§ 205 BAO), Stundungszinsen (§ 212 Abs. 2 BAO), Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO), Säumniszuschlag (§ 217 BAO).

1.1.1. Abgabenvorschriften, die von der Regelung des § 210 Abs. 1 BAO abweichende Fälligkeitstage vorsehen

1.1.2. Selbstbemessungsabgaben

4

Die Abgabe wird unabhängig von einer abgabenbehördlichen Festsetzung zu den sich aus den Abgabenvorschriften vorgesehenen Zeitpunkten fällig (Selbstbemessungsabgaben).

5

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, die ein Abgabepflichtiger oder ein abgabenrechtlich Haftungspflichtiger zu den sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Fälligkeitszeitpunkten auf Grund einer Selbstberechnung ohne abgabenbehördliche Festsetzung zu entrichten hat (zB Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994, Lohnsteuer gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967, Werbeabgabe gemäß § 4 Abs. 1 Werbeabgabegesetz, Elektrizitätsabgabe gemäß § 5 Abs. 1 Elektrizitätsabgabegesetz, Erdgasabgabe gemäß § 6 Abs. 1 Erdgasabgabegesetz). Nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, zB nach Maßgabe der §§ 201 oder 202 BAO oder des § 21 Abs. 3 UStG 1994, erfolgt hinsichtlich Selbstbemessungsabgaben eine Festsetzung mit Bescheid, doch hat in diesen Fällen der Zeitpunkt der Bescheidzustellung keinen Einfluss auf die Fälligkeit und begründet somit keinen neuen Fälligkeitstag; dies gilt auch für Veranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer. Bezüglich allenfalls zustehender Zahlungsfristen siehe Ausführungen zu § 210 Abs. 4 BAO.

1.1.3. Fälligkeit unabhängig von Bescheidbekanntgabe

6

Die Fälligkeit bescheidmäßig festgesetzter Abgaben tritt zu gesetzlich bestimmten Terminen unabhängig vom Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides ein.

Beispiel:

Est-Vorauszahlungen (§ 45 EStG 1988), KSt-Vorauszahlungen (§ 24 KStG 1988 in Verbindung mit § 45 EStG 1988), Vierteljahresbeträge und Vorauszahlungen der Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (§ 7 des BG über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Verbindung mit §§ 29 und 30 GrStG) und des Beitrages von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (§ 44 FLAG 1967 in Verbindung mit §§ 29 und 30 GrStG), Bodenwertabgabe (§ 8 Bodenwertabgabegesetz in Verbindung mit §§ 29 und 30 GrStG).

1.1.4. Fälligkeit von Bescheidbekanntgabe abhängig (kein Abgabenbescheid)

7

Die Fälligkeit einer Abgabe ist von der Bekanntgabe eines Bescheides abhängig, der kein Abgabenbescheid ist.

1.1.4.1. Aufhebungsbescheid

8

§ 210 Abs. 2 BAO regelt den Eintritt der Fälligkeit auf Grund der Aufhebung eines Bescheides, der eine Gutschrift zur Folge hatte, ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe. In diesem Fall wird die Fälligkeit nicht durch einen Abgabenbescheid ausgelöst. Die sich durch die Aufhebung ergebende Abgabenschuldigkeit wird am Tag der Aufhebung fällig. Für die Entrichtung steht eine Nachfrist von einem Monat zu.

Die Ausführungen über Aufhebungsbescheide gelten sinngemäß für Aufhebungen durch ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH.

1.1.4.2. Haftungsbescheid

9

Im Fall der Inanspruchnahme einer persönlichen abgabenrechtlichen Haftung tritt, sofern nicht auf Grund abgabenrechtlicher Sondervorschriften schon früher eine Zahlungsverpflichtung bestand (wie etwa bei der vom Arbeitgeber einzubehaltenden Lohnsteuer; § 79 Abs. 1 EStG 1988), die Fälligkeit dem Haftenden gegenüber einen Monat nach Erlassung des Haftungsbescheides ein (§ 224 Abs. 1 BAO).

1.1.5. Fälligkeit weder kalendermäßig fixiert noch von einer Bescheidbekanntgabe abhängig

10

Fälligkeit ist weder kalendermäßig fixiert noch von einer Bescheidbekanntgabe abhängig.

Beispiel:

§ 26 Abs. 5 AbgEO (Gebühren und Auslagenersätze im Vollstreckungsverfahren)

§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG.

1.1.6. Fälligkeit von Bekanntgabe eines Abgabenbescheides abhängig; § 210 Abs. 1 BAO gilt nicht

11

Fälligkeit ist zwar von der Bekanntgabe eines Abgabenbescheides abhängig, tritt aber zu einem anderen Zeitpunkt als mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides ein.

Beispiel:

In den Fällen des § 32 GebG wird die Gebühr mit der Verkündung des mündlichen Bescheides fällig.

12

Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängte Geldstrafen, Wertersatz und sonstige hiebei angefallene Geldansprüche werden mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft der Entscheidung fällig (§§ 171 Abs. 1 und 185 Abs. 4 FinStrG).

13

Die Fälligkeit einer Abgabe kann somit von der Bekanntgabe eines Bescheides abhängig oder unabhängig sein.

14

In Fällen einer von der Bekanntgabe des Bescheides abgeleiteten Fälligkeit gilt Folgendes:

15

- Wird unter Bedachtnahme auf einen angenommenen Postlauf ein Fälligkeitstag bereits im Bescheid ausgewiesen, so ist die Angabe dieses Fälligkeitstages Spruchbestandteil, als solcher mit Berufung anfechtbar und auch dann maßgeblich, wenn er von dem sich aus § 210 Abs. 1 BAO ergebenden Tag abweicht. Maßgeblich ist somit der im Bescheid ausgewiesene Fälligkeitstag, selbst wenn der tatsächliche Postlauf kürzer oder länger ist als der von der Abgabenbehörde angenommene.

16

- Die Fälligkeit ist einem Hinweis im Bescheid zufolge einer dem Abgabepflichtigen zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen. In diesen Fällen ist die Fälligkeitsangabe in der Buchungsmitteilung Spruchbestandteil des Bescheides (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299). Im übrigen gilt das zu Rz 15 Gesagte.

17

- Der Bescheid enthält die Aufforderung, den festgesetzten Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

1.1.7. Angabe der Fälligkeit im Bescheid (§ 198 Abs. 1 BAO)

18

Gemäß § 198 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch den Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe zu enthalten. Fehlt eine solche Angabe, so ergibt sich die Fälligkeit einer Abgabenschuld schon aus § 210 BAO selbst (VwGH 17.8.1998, 97/17/0401; VwGH 24.4.2002, 98/13/0193).

1.1.8. Keine Angabe der Fälligkeit im Bescheid (§ 198 Abs. 2 BAO)

19

Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich (§ 198 Abs. 2 zweiter Satz BAO) und

kann daher unterbleiben, es sei denn, es erweist sich anderes als notwendig, insbesondere bei Rechtsmittelentscheidungen, wenn der Fälligkeitszeitpunkt strittig gewesen sein sollte.

20

Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand im Abgabenbescheid hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit (§ 198 Abs. 2 BAO).

Beispiele:

Selbstbemessungsabgaben (zB USt-Vorauszahlungen) werden nach ihrem Fälligkeitstag festgesetzt (§ 21 Abs. 3 UStG 1994). Dies gilt auch für Umsatzsteuer, die mit Jahresbescheid festgesetzt wird.

Mit Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO wird festgestellt, dass ein Abgabepflichtiger keine Unternehmereigenschaft hat; in der Folge ergeht ein Rückforderungsbescheid, mit dem die vom Nichtunternehmer im Weg von USt-Voranmeldungen geltend gemachten Gutschriften rückgefordert werden.

1.1.9. Fälligkeit bei Wiederaufnahme des Verfahrens, bei Bescheiden, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, und bei vorläufigen Bescheiden (§ 200 BAO)

21

Bei Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO), bei Bescheiden, die an die Stelle eines früheren Bescheides, bei endgültigen Bescheiden, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides (§ 200 BAO) treten, sowie bei weiteren vorläufigen Bescheiden ist bezüglich der Fälligkeit Folgendes zu beachten:

22

Ist die nunmehr festgesetzte Abgabe höher als die mit früherem Bescheid festgesetzte, so tritt für den Mehrbetrag die Fälligkeit einen Monat nach Bekanntgabe des neuen Bescheides ein, es sei denn, der Betrag war bereits fällig (zB gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994). Dies gilt auch dann, wenn der neue Bescheid vor Eintritt der Fälligkeit der mit dem früheren Bescheid festgesetzten Abgabe ergeht und der neue Bescheid einen entsprechenden Hinweis enthält (VwGH 18.12.1985, 85/13/0072); würde ein solcher Hinweis fehlen, so wäre der von der Bekanntgabe des neuen Bescheides abgeleitete Fälligkeitstag nicht nur für den Mehrbetrag, sondern auch für die ursprünglich festgesetzte Abgabenschuldigkeit maßgeblich. Bezüglich eines im Bescheid ausgewiesenen Fälligkeitstages siehe Rz 15.

1.1.10. Fälligkeit bei Berufungs(vor)entscheidungen

23

Berufungs(vor)entscheidungen treten stets an die Stelle des angefochtenen Bescheides; dies ändert jedoch nichts an der Fälligkeit der festgesetzt gewesenen Abgaben, was sich aus § 254 BAO ableiten lässt (VwGH 15.12.1981, 81/14/0071; VwGH 16.9.1992, 88/13/0224). Ein von der Zustellung der Berufungs(vor)entscheidung abgeleiteter Fälligkeitstag ergibt sich lediglich für eine etwaige Mehrvorschreibung gegenüber der zuletzt festgesetzt gewesenen Abgabe.

1.2. Keine Änderung der Fälligkeit

24

Abgesehen von dem in Rz 22 erster Satz angeführten Ausnahmefall kann der den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Fälligkeitstag auch in weiteren Verfahren einem Abgabepflichtigen gegenüber nicht mehr geändert werden und ist somit unverschiebbar. Eine Änderung des Fälligkeitstages tritt daher durch eine Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben (§ 201 BAO und § 202 BAO sowie § 21 Abs. 3 UStG 1994) nicht ein. Auch durch ein Zahlungserleichterungsansuchen, selbst wenn es rechtzeitig iSd § 230 Abs. 3 BAO eingebracht wird, oder durch eine Zahlungserleichterungsbewilligung (§ 212 BAO) wird der gesetzliche oder bescheidmäßige Fälligkeitstag nicht berührt (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034); es wird bloß der Zeitpunkt, bis zu dem die Abgabe zu entrichten ist, mit einer die Vollstreckung hemmenden Wirkung hinausgeschoben (VwGH 18.12.1992, 89/17/0083; VwGH 11.8.1993, 93/13/0156). Das Gleiche gilt für Anträge auf Aussetzung der Einhebung und Bewilligungen von Aussetzungen der Einhebung (§ 212a BAO).

25

Hängt die Fälligkeit einer Abgabe von einer Bescheidzustellung ab, dann löst allerdings die Neuverschreibung einer vorher durch Bescheid herabgesetzten Abgabe eine neue Fälligkeit aus.

Beispiel:

- | | |
|--|-------------|
| 1. vorläufiger ESt-Bescheid (§ 200 Abs. 1 erster Satz BAO) | 10.000 Euro |
| 2. vorläufige Festsetzung (Berufungsvorentscheidung) | 8.000 Euro |
| 3. endgültiger ESt-Bescheid | 13.000 Euro |

Die Nachforderung von 5.000 Euro auf Grund des endgültigen ESt-Bescheides wird gemäß § 210 Abs. 1 BAO einen Monat nach Bekanntgabe dieses Bescheides fällig.

26

Durch einen Antrag an den VfGH oder den VwGH, einer Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, wird weder die Fälligkeit einer Abgabenschuld hinausgeschoben noch eine Zahlungsfrist eingeräumt; ein derartiger Antrag kann auch weder ein Stundungsansuchen

ersetzen noch ist er als solches zu werten (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138). Durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den VfGH oder den VwGH wird die Fälligkeit nicht berührt, die Abgabe darf aber, solange die aufschiebende Wirkung besteht, nicht eingehoben werden. In diesem Fall tritt eine Hemmung der Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO ein.

27

Die Worte "bisher war vorgeschrieben" oder "...ergibt sich eine Nachforderung" lassen erkennen, dass diese Teile nicht zum Spruch des Bescheides gehören. Der Aussage über das Vorsoll und die Differenz zwischen dem Vorsoll und der Abgabenhöhe kommt jedenfalls dann ausschließlich Informationscharakter zu, wenn für diese Differenz keine Fälligkeit festgesetzt wird (VwGH 24.9.2002, 2001/14/0203).

1.3. Auswirkungen der Fälligkeit

28

- Wird die Abgabe, gegebenenfalls unter Beachtung der Respirofrist (§ 211 Abs. 2 BAO), nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit diese Verpflichtung nicht auf Grund anderer abgabenrechtlicher Vorschriften hinausgeschoben wird (zB nach § 217 Abs. 4 BAO).
- Der Beginn des Laufes der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) ist vom Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe abhängig.
- Dem Zeitpunkt der Fälligkeit kommt für den Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) Bedeutung zu.
- Dem Fälligkeitstag kommt für die Verrechnung gemäß § 214 Abs. 1 BAO Bedeutung zu.
- Nur zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten dürfen Umbuchungen und Überrechnungen gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO erfolgen.
- Nur fällige Abgaben können gemäß den §§ 235 und 236 BAO abgeschrieben werden.

29

Der Eintritt der Rechtskraft eines Bescheides ist keine Voraussetzung für die Fälligkeit einer Abgabe (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166). Abweichende Regelungen enthalten §§ 171 Abs. 1 und 185 Abs. 4 FinStrG.

30

Eine Fälligkeit kann kraft Gesetzes bei Selbstbemessungsabgaben nur jemandem gegenüber eintreten, der auf Grund der Tatbestandsverwirklichung die betreffende Abgabe schuldet oder sie als Haftungspflichtiger, für den die Zahlungspflicht kraft Gesetzes besteht (zB Arbeitgeber bezüglich Lohnsteuer), zu entrichten hat.

31

Bei einem Abgabenbescheid, der nicht eine Selbstbemessungsabgabe betrifft, kann die Fälligkeit nur gegenüber jemandem eintreten, an den diese Erledigung ergangen und dem gegenüber sie durch Bekanntgabe (§ 97 BAO) wirksam geworden ist. Dies gilt auch für die ebenfalls Leistungsgebote beinhaltenden Haftungsbescheide, die nicht Selbstbemessungsabgaben zum Gegenstand haben, sowie für Aufhebungen von Bescheiden iSd § 210 Abs. 2 BAO.

32

Bei Gesamtschuldverhältnissen kraft Gesetzes (§ 6 BAO) tritt im Fall der Erlassung eines einheitlichen Abgabenbescheides gemäß § 199 BAO an mehrere Gesamtschuldner und bei Inanspruchnahme der Zustellfiktion des § 101 Abs. 1 BAO die Fälligkeit allen in Anspruch genommenen Gesamtschuldnern gegenüber gleichzeitig ein. Werden Ausfertigungen eines einheitlichen Abgabenbescheides an die Gesamtschuldner oder werden Abgaben- oder Haftungsbescheide, in denen jeder Gesamtschuldner getrennt mit Leistungsgebot angesprochen wird, an verschiedenen Tagen zugestellt, so tritt die Fälligkeit den Schuldnern gegenüber, wenn die Bescheide nicht Selbstbemessungsabgaben betreffen, zu unterschiedlichen Zeitpunkten ein.

33

Bei Vorliegen von Gesamtschuldverhältnissen wirken Unterbrechungen und Hemmungen der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) jedem gegenüber, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt (siehe Rz 1847 bis Rz 1858).

1.4. Bescheidaufhebung ohne Neufestsetzung

(§ 210 Abs. 2 BAO)

34

Wird ein Bescheid, der eine sonstige Gutschrift (§ 213 Abs. 1 BAO) zur Folge hatte, ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben, so ist gemäß § 210 Abs. 2 BAO die sich hiedurch ergebende, dem Gegenstand des aufgehobenen Bescheides zuzuordnende Abgabenschuldigkeit am Tag der Aufhebung fällig. Für die Entrichtung der Abgabe steht eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des aufhebenden Bescheides zu.

35

§ 210 Abs. 2 BAO gilt auch bei Aufhebung einer Berufungsentscheidung durch ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH.

1.5. Fälligkeit und Samstage, Sonntage, Feiertage

(§ 210 Abs. 3 BAO)

36

Eine dem § 210 Abs. 3 BAO entsprechende Regelung enthält § 171 Abs. 1 zweiter Satz FinStrG für Geldstrafen und Wertersätze; diese Bestimmung gilt dem § 185 Abs. 4 FinStrG zufolge auch für die sonstigen im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren angefallenen Geldansprüche.

37

Gesetzliche Feiertage sind nach dem Feiertagsruhegesetz BGBl. Nr. 153/1957 idF BGBl. Nr. 264/1967 die folgenden Tage:

1. Jänner (Neujahr), 6. Jänner (Heilige Drei Könige), Ostermontag, 1. Mai (Staatsfeiertag), Christi Himmelfahrt, Pfingstmontag, Fronleichnam, 15. August (Mariä Himmelfahrt), 26. Oktober (Nationalfeiertag), 1. November (Allerheiligen), 8. Dezember (Mariä Empfängnis), 25. Dezember (Christtag), 26. Dezember (Stephanstag).

1.6. Nachfristen (§ 210 Abs. 2, 4 und 5 BAO)

38

Gemäß § 210 Abs. 2, 4 und 5 BAO stehen dem Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen für die Entrichtung von Abgaben Nachfristen zu. Die Nachfristen bewirken gemäß § 230 Abs. 2 BAO eine Hemmung der Einbringung. Der Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages wird in Fällen einer Nachfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO nur hinausgeschoben, wenn die Fristenkette geschlossen ist.

39

Auf Nachfristen ist die dem § 210 Abs. 3 BAO vergleichbare Regelung des § 108 Abs. 3 BAO anzuwenden. Endet etwa eine Nachfrist am Ostersonntag, so ist die Abgabe am unmittelbar folgenden Dienstag zahlbar.

1.6.1. Festsetzung der Abgabe vor Eintritt der Fälligkeit (§ 210 Abs. 4 BAO)

40

Gemäß § 210 Abs. 4 BAO steht für später als einen Monat vor Eintritt ihrer Fälligkeit festgesetzte Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche (§ 3 Abs. 2 BAO), eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides zu. Diese Regelung ist analog für Haftungsbescheide anzuwenden, zumal auch diese Leistungsgebote zum Gegenstand haben.

41

Die gemäß § 210 Abs. 4 BAO einzuräumende Nachfrist begründet keinen neuen Fälligkeitszeitpunkt (VwGH 22.2.1995, 94/13/0242).

42

§ 210 Abs. 4 BAO ist insbesondere dann anzuwenden, wenn der maßgebliche Bescheid erst nach Eintritt der Fälligkeit erlassen wird.

Beispiel:

Der Bescheid über die Festsetzung von USt-Vorauszahlungen für den Monat Jänner wird am 20. März erlassen.

43

Im Fall der Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben ist hinsichtlich einer daraus resultierenden Nachforderung die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages zumeist bereits eingetreten, da die Nachfrist in der Regel erst nach dem Fälligkeitstag beginnt.

44

Vom § 210 Abs. 4 BAO abweichende Regelungen bestehen in einzelnen Abgabenvorschriften betreffend Vierteljahresfälligkeiten (zB § 45 EStG 1988).

45

Nebenansprüche (§ 3 Abs. 2 BAO) sind vom Anwendungsbereich des § 210 Abs. 4 BAO ausgenommen. Bedeutsam ist diese Ausnahme für die zu den Nebenansprüchen zählenden Gebühren und Auslagenersätze iSd § 26 AbgEO. Sie werden mit Beginn der jeweiligen Amtshandlung fällig und können gleichzeitig mit dem einzubringenden Abgabebetrag vollstreckt werden (§ 26 Abs. 5 AbgEO).

1.6.2. Wiederaufleben einer Abgabenschuldigkeit (§ 210 Abs. 5 BAO)

46

Bei Wiederaufleben einer Abgabenschuldigkeit in den Fällen des § 228 BAO erfährt deren früherer Fälligkeitstag keine Änderung. Für die Entrichtung steht dem Abgabepflichtigen jedoch eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Umbuchung, Rückzahlung oder Richtigstellung der Gebarung zu.

47

Die allfällige Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt erst mit ungenutztem Ablauf der Nachfrist ein (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO).

1.6.3. Vermeidung von Härten (§ 210 Abs. 6 BAO)

48

Durch die Bestimmung des § 210 Abs. 6 BAO werden im Einzelfall Härten vermieden, die sich aus der kontokorrentmäßigen kumulativen Verrechnung einer Zahlung oder einer sonstigen Gutschrift ergeben können. Wird eine Abgabenschuldigkeit vor Ende der für ihre Entrichtung zustehenden Frist getilgt, so wird jede später gebuchte Abgabenschuldigkeit, für die ansonsten ein Guthaben zur Verfügung gestanden oder hinsichtlich derer eine Zahlung oder die Verwendung einer sonstigen Gutschrift rechtzeitig gewesen wäre, mit dem Zahlungstermin (Fälligkeitstag, Zahlungsfrist oder Nachfrist) der vorzeitig getilgten Schuldigkeit versehen, sofern dieser nach dem für die Entrichtung der später gebuchten Schuldigkeit zustehenden Termin liegt.

Beispiel:

Der Abgabepflichtige teilt dem Finanzamt seine Absicht mit, ein Guthaben zur Abdeckung der nächsten selbst zu berechnenden Abgaben zu verwenden. Vor deren Fälligkeit wird durch Buchung eines zu einer Nachforderung führenden Abgabenbescheides das Guthaben infolge der kontokorrentmäßigen Verrechnung verbraucht, obwohl die Fälligkeit der Nachforderung erst einen Monat nach Bescheidzustellung eintritt. Auf Grund des § 210 Abs. 6 BAO ergeben sich für den Abgabepflichtigen zur Entrichtung der selbst zu berechnenden Abgaben die Wirkungen einer Zahlungsfrist bis zum Fälligkeitstag der bescheidmäßig festgesetzten Abgabe. Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt erst dann ein, wenn der Abgabepflichtige diese Zahlungsfrist nicht eingehalten hat.

49

Zahlungstermine, die sich aus der Anwendung des § 210 Abs. 6 BAO ergeben, sind auch für Verrechnungszwecke gemäß § 214 Abs. 1 BAO zu berücksichtigen.

50

§ 210 Abs. 6 BAO ist nicht nur auf ein Abgabenkonto bezogen anzuwenden, sondern kann auch mehrere Konten desselben Abgabepflichtigen betreffen, wobei es unerheblich ist, ob diese Konten bei einem Finanzamt oder bei verschiedenen Finanzämtern geführt werden.

Beispiel:

Das Abgabenkonto A, auf dem der Abgabepflichtige zur Einkommensteuer erfasst wird, weist ein Guthaben auf. Das Strafkonto B, auf dem für denselben Abgabepflichtigen eine Geldstrafe vorgeschrieben wurde, weist einen Rückstand auf. Durch eine auf dem Abgabenkonto A gebuchte ESt-Nachforderung wird das Guthaben verbraucht. Sofern dieses Guthaben ohne Buchung der ESt-Nachforderung für die zeitgerechte Entrichtung der Geldstrafe zur Verfügung gestanden wäre, entsteht keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages, wenn die Geldstrafe bis zu dem Tag der Fälligkeit der ESt-Nachforderung in ausreichender Höhe entrichtet wird.

Randzahlen 51 bis 99: *derzeit frei*

2. Entrichtung der Abgaben (§ 211 BAO)

2.1. Zeitpunkt, zu dem Abgaben als entrichtet gelten (§ 211

Abs. 1 BAO)

100

Im § 211 Abs. 1 BAO sind die zulässigen Entrichtungsarten nicht vollständig aufgezählt. Daher sind alle im § 211 Abs. 1 BAO nicht erwähnten nach Zivilrecht vorgesehenen Entrichtungsarten zur Entrichtung einer Abgabenschuld zulässig, sofern in den Abgabenvorschriften nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist (VfGH 2.10.1975, A 11/74). Untersagt ist lediglich gemäß § 211 Abs. 4 BAO die Entrichtung von Abgaben durch Hingabe von Wechseln. § 211 BAO bestimmt den Zeitpunkt, in dem bei den einzelnen demonstrativ aufgezählten Entrichtungsarten eine Abgabe als entrichtet gilt (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046). Buchungen auf dem Abgabenkonto ohne entsprechenden Rechtsgrund haben für das Erlöschen der Abgabenschuld keine Rechtswirkung. Eine Abgabenschuld erlischt nicht durch Buchung auf dem Abgabenkonto, sondern durch einen gesetzlichen Tilgungstatbestand. Das Finanzamt hat daher eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtig zu stellen (VwGH 17.9.1990, 90/14/0038; VwGH 7.8.1992, 89/14/0218).

101

Abgabenschulden, die als Geldschulden und somit als Bringschulden (§ 905 Abs. 2 ABGB) zu beurteilen sind, gelten in den nicht im § 211 BAO geregelten Fällen in dem sich aus dem Zivilrecht ergebenden Zeitpunkt als entrichtet.

102

Aus § 905 ABGB ergibt sich, dass der Schuldner die Kosten und die Gefahr der Übersendung des Geldbetrages zu tragen hat (VwGH 26.9.2000, 99/13/0196). Wenn der Schuldner im Interesse des Gläubigers an dessen Bank zahlen soll, muss dabei aber der Bereich der Gläubigerbank zu Lasten des Gläubigers gehen, sobald die Überweisungsgutschrift bei der Gläubigerbank eingetroffen ist. Daher gehen die mit dem Konto des Empfängers verbundenen Kosten zu Lasten des Bundes.

103

Irrtümliche Zahlungen auf das Abgabenkonto eines anderen können vom Zahlenden nicht im Verwaltungsweg geltend gemacht werden (VwGH 27.11.2000, 2000/17/0090).

2.1.1. Barzahlung (§ 211 Abs. 1 lit. a BAO)

104

Soweit Abgabenvorschriften eine Barzahlung von Abgaben nicht ausschließen, haben die hiezu berechtigten Organe der Abgabenbehörden Zahlungen solcher Abgabenschuldigkeiten auch dann entgegenzunehmen, wenn sie nicht in Vollstreckung gezogen sind.

2.1.2. Einzahlung mit Erlagschein (§ 211 Abs. 1 lit. b BAO)

105

Aufgabepostamt ist jenes Postamt, bei dem die Einzahlung vorgenommen wird.

Poststellen sind den Postämtern in Bezug auf ihren hoheitlichen Auftrag gleichwertig; der Entgegennahme einer Einzahlung mit Posterlagschein im Rahmen des Wirkungsbereiches der Poststelle kommt die gleiche Wirkung zu, wie der Einzahlung mit Erlagschein am Postamt (OGH 11.7.1991, 7 Ob 14/91).

2.1.3. Einzahlung durch Postanweisung (§ 211 Abs. 1 lit. c BAO)

106

Abgabepostamt ist jenes Postamt, das die Auszahlung vorzunehmen hat.

2.1.4. Überweisung auf das Postscheckkonto (§ 211 Abs. 1 lit. d BAO)

107

Bei Überweisungen auf das Postscheckkonto tritt die Tilgungswirkung stets am Tag der Gutschrift ein. Sonstige Konten bestehen derzeit nicht.

2.1.5. Einzahlung durch Postauftrag (§ 211 Abs. 1 lit. e BAO)

108

Die Einziehung einer Abgabe durch Postauftrag wird derzeit nicht vollzogen, sondern es wird aus wirtschaftlichen Gründen einer freiwilligen Mahnung mittels Mahnschreibens der Vorzug gegeben (siehe Rz 1364).

2.1.6. Zahlung mit Scheck (§ 211 Abs. 1 lit. f BAO)

109

Bei Zahlung mit Scheck tritt die Tilgungswirkung ein, sobald der Scheck von einem Organ der Abgabenbehörde bar eingelöst (§ 211 Abs. 1 lit. a BAO) oder bei unbarer Einlösung, sobald der Betrag des eingelösten Schecks dem Konto des Finanzamtes gutgeschrieben wird (§ 211 Abs. 1 lit. d BAO).

2.1.7. Umbuchung oder Überrechnung (§ 211 Abs. 1 lit. g BAO)

110

Eine Umbuchung ist die Übertragung eines Guthabens (siehe Ausführungen zu § 215 BAO) oder einer Gutschrift (somit auch einer Zahlung; siehe Rz 915) auf ein anderes Konto desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen innerhalb derselben Abgabenbehörde; eine

Überrechnung ist eine derartige Übertragung auf ein Konto (desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen) bei einer anderen Abgabenbehörde.

111

§ 211 Abs. 1 lit. g BAO bezieht sich nur auf die Übertragung von Guthaben.

Bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen gilt die Abgabenschuld am Tag der Entstehung des Guthabens, frühestens am Fälligkeitstag der Abgabe, zu deren Gunsten umgebucht wurde, oder wenn der Buchungstag vor der Fälligkeit liegt, am Buchungstag als entrichtet, und zwar unabhängig davon, ob eine Umbuchung oder Überrechnung von Amts wegen erfolgt (§ 215 BAO) oder ein entsprechender Antrag vor oder nach Entstehung des Guthabens gestellt wird. Bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen gelten die Abgabenschuldigkeiten - auch wenn das Guthaben schon früher entstanden ist - erst im Zeitpunkt der nachweislichen Stellung des Umbuchungs- oder Überrechnungsantrages als entrichtet (OGH 29.4.1997, 1 Ob 33/97b). Besteht im Zeitpunkt der Antragstellung kein Guthaben, so kann die Abgabenschuld keinesfalls früher als im Zeitpunkt der Entstehung des Guthabens als entrichtet gelten. Bei im Postweg eingelangten Anbringen gilt der Tag der tatsächlichen Postaufgabe als Tag der Antragstellung.

112

§ 211 Abs. 1 lit. g BAO regelt ausschließlich die Frage, an welchem Tag bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen Abgaben als entrichtet gelten. Die Bestimmung sagt nichts darüber aus, ob und zutreffendenfalls in welchem Ausmaß eine beantragte Umbuchung oder Überrechnung vorzunehmen ist bzw. welcher Betrag auf Antrag vom Guthaben eines Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen ist.

§ 211 Abs. 1 lit. g BAO setzt voraus, dass auch tatsächlich eine Umbuchung (oder Überrechnung) durchgeführt wird (VwGH 11.11.1987, 86/13/0110; VwGH 15.9.1999, 94/13/0061).

113

Weist das Finanzamt einen Antrag des Abgabepflichtigen auf Umbuchung oder Überrechnung eines Guthabens auf das Abgabenkonto eines Dritten mangels Bestehens eines Guthabens ab, so kommt dem Dritten, auf dessen Konto das Guthaben hätte übertragen werden sollen, das Recht, die Gesetzmäßigkeit der Verrechnung auf dem Abgabenkonto des Antragstellers anzuzweifeln, nicht zu (VwGH 11.11.1987, 86/13/0110).

114

Die laufende Gebarung gemäß § 213 Abs. 1 BAO schließt, von Fällen zB des § 212a BAO und der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung einer Beschwerde durch den VfGH oder den VwGH abgesehen, das Bestehen einer Abgabenschuld neben einem Guthaben auf demselben Konto aus. Das bedeutet, dass § 211 Abs. 1 lit. g BAO nur zum Zug kommt, wenn einem Guthaben eine Abgabenschuldigkeit auf einem anderen Konto beim selben Finanzamt (Umbuchung) oder bei einem anderen Finanzamt (Überrechnung) gegenübersteht (VwGH 10.3.1976, 0027/74).

115

Ergibt sich bei Aussetzung der Einbringung gemäß § 231 BAO in laufender Verrechnung ein Guthaben, so ist die Einbringung jedenfalls zumindest in dem Ausmaß wieder aufzunehmen, als die ausgesetzte Schuldigkeit durch das Guthaben gedeckt werden kann (siehe Rz 1504).

2.1.8. Entrichtung in Wertzeichen (§ 211 Abs. 1 lit. h BAO)

116

Abgaben, für die der Anspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist, können nicht mehr in Wertzeichen entrichtet werden (BGBl. I Nr. 144/2001).

2.2. Respirofrist (§ 211 Abs. 2 und 3 BAO)

117

In den Fällen des § 211 Abs. 1 lit. c (Postanweisung) und lit. d (Überweisung) sowie Abs. 3 (Verrechnungsscheck) sieht § 211 Abs. 2 BAO eine Respirofrist von drei Tagen vor; das bedeutet, dass bei einer Gutschrift innerhalb dieser drei Tage die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben hat. Somit wird der Zeitpunkt der Verwirkung des ersten Säumniszuschlages hinausgeschoben, eine Hemmung der Einbringung (§ 230 Abs. 2 BAO) bewirkt und ein Terminverlust wegen Nichteinhaltung eines Zahlungstermins (§ 230 Abs. 5 in Verbindung mit § 212 Abs. 2 BAO) nicht wahrgenommen; daher ist die Abgabe als zeitgerecht entrichtet iSd § 217 Abs. 5 BAO anzusehen.

118

Für die Dreimonatsfristen des zweiten und dritten Säumniszuschlages gilt die Begünstigung der Respirofrist nicht (siehe Rz 934).

119

Sinn der Bestimmung des § 211 Abs. 2 BAO ist nicht die Einräumung einer weiteren Frist zur Abgabentrachtung; der Gesetzgeber ist vielmehr erkennbar davon ausgegangen, dass die Bearbeitung von Banküberweisungen längere Zeit in Anspruch nehmen kann. Im Fall der Entrichtung der Abgabenschuldigkeit mittels Banküberweisung geht das Risiko einer mehr als drei Tage (unter Einrechnung von Samstagen, Sonntagen, gesetzlichen Feiertagen,

Karfreitag und 24. Dezember) späteren Gutschrift jedoch zu Lasten des Abgabenschuldners (VwGH 22.3.2000, 99/13/0264).

120

Die Begünstigung der Respirofrist kommt bei Tilgung einer Abgabenschuldigkeit durch Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) nicht zum Tragen.

121

Die Regelung der Respirofrist ist in Verbindung mit § 217 Abs. 5 BAO im Bereich des Säumniszuschlages ferner auch noch insoweit von Bedeutung, als die bei einer ausnahmsweisen Säumnis für Zwecke der Beurteilung der Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages zu berücksichtigende Frist von fünf Tagen in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 BAO erst mit Ablauf der Respirofrist beginnt (§ 217 Abs. 5 letzter Satz BAO).

122

Dass eine unter den Voraussetzungen des § 211 Abs. 2 und 3 BAO verspätete Entrichtung ohne Rechtsfolgen zu bleiben hat, hindert jedoch gegebenenfalls nicht die Festsetzung von Stundungszinsen für die Dauer der Respirofrist, da Stundungszinsen nicht die Rechtsfolge einer verspäteten Entrichtung darstellen.

123

Zu den sich aus der BAO ergebenden im § 211 BAO nicht genannten Entrichtungsarten gehört die Verwendung

- einer sonstigen Gutschrift,
- eines Guthabens außerhalb des Anwendungsbereiches des § 215 BAO.

2.3. Verwendung einer sonstigen Gutschrift

124

Sonstige Gutschriften können sich insbesondere ergeben aus

- Umsatzsteuervoranmeldungen oder
- Bescheiden (einschließlich Bescheidaufhebungen) und Erkenntnissen des VfGH oder des VwGH, mit denen Bescheide aufgehoben werden.

125

Der Anspruch auf Tilgungswirkung tritt ein

- bei Umsatzsteuervoranmeldungen mit Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch am Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes (§ 21 Abs. 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994),
- in den übrigen Fällen mit Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder des höchstgerichtlichen Erkenntnisses an die Partei.

2.4. Verwendung eines Guthabens außerhalb des Anwendungsbereiches des § 215 BAO

126

Guthaben werden (außerhalb des Anwendungsbereiches des § 215 BAO) zur Entrichtung von Abgaben verwendet, wenn die Verbuchung der Gebarung der zu entrichtenden Abgaben auf demselben Konto vorzunehmen ist, auf dem das Guthaben besteht.

127

Tilgungswirkung tritt ein

- bei bescheidmäßig festgesetzten Abgaben mit Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides (§ 97 BAO),
- bei Selbstbemessungsabgaben im Zeitpunkt der Mitteilung ihrer Höhe an das Finanzamt, wenn sie nicht in anderer Form entrichtet wurden (§ 214 Abs. 4 lit. a oder b BAO).

128

Sehen Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch einen abgabenrechtlich Haftungspflichtigen vor, so gilt die Abgabe mit der Einbehaltung durch den Haftungspflichtigen aus der Sicht des Abgabenschuldners als entrichtet (zB vom Arbeitgeber gemäß § 78 EStG 1988 einbehaltene Lohnsteuer).

129

Zivilrechtlich geregelte in der BAO nicht erwähnte für die Tilgung von Abgabenschuldigkeiten in Betracht kommende Entrichtungsarten sind insbesondere

- die Aufrechnung (Kompensation),
- die Abtretung (Zession).

2.5. Aufrechnung (Kompensation)

130

Auf Grund des § 1438 ABGB tritt wechselseitige Tilgung gleichartiger Forderungen (zB Abgabensforderung des Bundes als Geldforderung und Geldforderung privatrechtlicher Natur

des Abgabenschuldners gegen den Bund, insbesondere aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen) im Ausmaß der geringeren der beiden Forderungen ein, sobald diese einander fällig gegenüberstehen. Die Tilgung wirkt jedoch nach herrschender Lehre nicht selbsttätig, sie muss vielmehr geltend gemacht werden. Zuzufolge der Bestimmung des § 1441 ABGB ist ein Abgabenschuldner nicht berechtigt, ihm zustehende Geldforderungen (insbesondere privatrechtlicher Natur) an den Bund (Ausnahme: dieselbe Staatskasse - § 1441 zweiter Satz ABGB) gegen die Abgabeforderung des Bundes aufzurechnen. Ein diesbezüglicher Antrag des Abgabenschuldners bei der Abgabenbehörde kann nur als ein Vorschlag dahin gewertet werden, die schuldnerische Kasse des Bundes zur Geltendmachung der Aufrechnung (Kompensation) zu veranlassen. In der Regel wird einem solchen Vorschlag Rechnung zu tragen sein. Eine allfällige Ablehnung desselben kann nur als unverbindliche privatrechtliche Mitteilung, nicht jedoch als Bescheid ergehen.

131

Die Geltendmachung der Aufrechnung obliegt der Dienststelle, welche die Auszahlung vorzunehmen hat. Daher hat die Abgabenbehörde diese Stelle um die Geltendmachung der Aufrechnung zu ersuchen. Ob dieser Weg, der von Amts wegen oder auch auf Vorschlag des Abgabenschuldners beschritten werden kann, gewählt wird, hat allein die Abgabenbehörde zu beurteilen.

132

Insoweit Landesbehörden, insbesondere im Bereich der mittelbaren Bundesverwaltung, für Aufgaben des Bundes tätig werden, haben sie die Stellung einer schuldnerischen Kasse des Bundes.

133

Das Finanzamt, bei dem ein Guthaben des Abgabepflichtigen besteht, kann mit Gegenforderungen einer anderen Kasse des Bundes gegen diesen Abgabepflichtigen aufrechnen. Etwa kann eine Forderung der Bezirkshauptmannschaft als Wasserrechtsbehörde gegen einen Rückzahlungsanspruch gemäß § 239 BAO aufgerechnet werden (VwGH 12.11.1990, 88/15/0064).

2.5.1. Eilnachrichten

134

Der Benachrichtigung des Finanzamtes durch die schuldnerische Kasse des Bundes vom Bestand einer Forderung des Abgabenschuldners gegenüber dem Bund dienen

Eilnachrichten. Das Finanzamt kann auf Ansuchen des Abgabepflichtigen eine an eine bestimmte Dienststelle gerichtete **Eilnachrichtenverzichtserklärung** ausstellen, die aus Zweckmäßigkeitsgründen nicht länger als sechs Monate zu befristen ist. Wird einem

diesbezüglichen Ersuchen nicht entsprochen, so ist der Einschreiter hievon durch eine formlose Mitteilung (somit nicht durch Bescheid) in Kenntnis zu setzen. Die Eilnachrichtenverzichtserklärung ist mit einer Klausel über einen Widerrufsvorbehalt zu versehen. Von der Widerrufungsmöglichkeit ist nur Gebrauch zu machen, um einer drohenden Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen. Der Widerruf ist mittels formloser schriftlicher Mitteilung auszusprechen.

135

Auf die Ausstellung einer Eilnachrichtenverzichtserklärung besteht kein Rechtsanspruch; eine solche Erklärung ist vom Finanzamt nur auszustellen, wenn das Zahlungsverhalten des Antragstellers nicht auf eine Gefährdung der Einbringung der (bereits fälligen oder erst fällig werdenden) Abgabenansprüche schließen lässt.

2.5.2. Kompensationsverzichtserklärung

136

Bei Vorlage einer **Kompensationsverzichtserklärung** (das ist eine Erklärung des Finanzamtes über den Verzicht auf die Anregung einer Kompensation) durch den Abgabepflichtigen bei der auszahlenden Bundesdienststelle wird keine Eilnachricht an das Finanzamt versendet.

137

Durch die Aufrechnung kann sich eine erhebliche wirtschaftliche Behinderung des Abgabenschuldners in Fällen ergeben, in denen er den Gegenanspruch als Grundlage für eine Geldbeschaffung benützen will oder muss, insbesondere dann, wenn die aufzunehmenden Geldmittel zur Fortführung oder Beendigung der von ihm dem Bund gegenüber zu erbringenden Leistungen benötigt werden. Der Abgabenschuldner wird diese Geldmittel in der Regel dann nicht erhalten, wenn der Geldgeber befürchten muss, aus dem zu erwartenden Entgelt deshalb nicht befriedigt werden zu können, weil die Abgabenbehörde die Aufrechnung des Entgeltsanspruches gegen Abgabenschulden veranlassen könnte. Diese Behinderung kann dadurch ausgeschlossen werden, dass die Abgabenbehörde schon bei (oder vor) Aufnahme eines Kredites durch den Abgabenschuldner diesem über dessen Ersuchen die Zusage erteilt, von der Möglichkeit, die Aufrechnung einem namentlich zu bezeichnenden Kreditgeber gegenüber hinsichtlich einer bestimmten dem Abgabenschuldner zustehenden oder erwachsenden Forderung zu veranlassen, keinen Gebrauch zu machen. In einer solchen Verzichtserklärung hat das Finanzamt auf Grund vom Abgabepflichtigen beizubringender Unterlagen eine genaue Spezifikation jener Forderung vorzunehmen, hinsichtlich derer auf eine Kompensation verzichtet werden soll (genaue Bezeichnung des bereits erteilten oder in Aussicht gestellten Auftrages und der Dienststelle, welche die

Auszahlung vorzunehmen haben wird). Die Kompensationsverzichtserklärung bewirkt, dass das Finanzamt auf die Anregung einer Kompensation verzichtet, solange die Forderung des Abgabepflichtigen als Sicherheit für einen bei dem in der Verzichtserklärung bezeichneten Kreditgeber aufgenommenen Kredit dient.

138

In dieser Zusage, die als eine Erklärung der Behörde darüber anzusehen ist, ein von der Partei vorgeschlagenes Rechtsgeschäft (nämlich den Verzicht auf die Aufrechnung) abschließen zu wollen, liegt keine öffentlich-rechtliche Willensbildung; sie ist also kein Bescheid, sondern eine privatrechtliche Maßnahme. Eine solche Zusage des Finanzamtes wird nur dann in Betracht kommen, wenn es sich um einen im Allgemeinen pünktlich zahlenden Abgabenschuldner handelt.

139

Wird die gegenüber dem Bund bestehende Forderung des Abgabenschuldners abgetreten, so kann die Dienststelle, welche die Auszahlung vorzunehmen hat, mit denjenigen Abgabenschuldigkeiten aufrechnen, die bis zur Verständigung der Dienststelle von der Abtretung entstanden sind. Nicht erforderlich ist, dass die Abgabenschuldigkeit im Zeitpunkt der Verständigung bereits fällig ist. Allerdings ist zu beachten, dass eine wirksame Aufrechnungserklärung erst im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit abgegeben werden kann.

140

In Fällen, in denen der Abgabepflichtige erst in Zukunft gegenüber dem Bund entstehende Forderungen abtritt (etwa im Weg einer auch zukünftige Forderungen umfassenden Globalzession zugunsten eines Kreditinstitutes), ist die Aufrechnungsmöglichkeit der Bundesdienststelle gegenüber den oben geschilderten Fällen erweitert. Selbst wenn nämlich die betreffende Dienststelle von der entsprechenden Globalzession unverzüglich verständigt worden sein sollte, kann der Bund nicht nur mit denjenigen Abgabenschuldigkeiten, die ihm im Zeitpunkt der Verständigung von dieser Zession entstanden sind, sondern auch mit allen Abgabeanprüchen aufrechnen, die bis zum jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung der abgetretenen einzelnen Forderung begründet worden sind. Auch für diese Fälle ist allerdings zu beachten, dass die Abgabe einer Aufrechnungserklärung erst in einem Zeitpunkt erfolgen kann, in dem die Abgabenschuldigkeiten auch fällig geworden sind.

141

Wird eine gültige Aufrechnungserklärung abgegeben, so wirkt die Aufrechnung auf den Zeitpunkt zurück, in dem Forderung und Gegenforderung zum ersten Mal einander fällig gegenüber gestanden sind. Ist daher der Anspruch des Abgabenschuldners gegenüber dem

Bund schon bei Eintritt der Fälligkeit der Abgabenschuld fällig gewesen, wird die Aufrechnung im Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit der Abgabenschuld wirksam. War dagegen die Abgabenschuld früher fällig als der Gegenanspruch des Abgabenschuldners, so tritt die Wirkung der Aufrechnung mit dem Fälligkeitstag des Gegenanspruches ein.

142

Wird von der Aufrechnungsmöglichkeit Gebrauch gemacht, so werden der Abgabenbehörde gegenüber jene Verfügungen (Verpfändung oder Abtretung) wirkungslos, die der Abgabenschuldner über seinen Gegenanspruch nach dem Zeitpunkt getroffen hat, auf den die Aufrechnung zurückwirkt.

143

Ist der Anspruch des Abgabenschuldners gegen den Bund in einem früheren Zeitpunkt fällig geworden als die Abgabenschuld und trifft der Abgabenschuldner über diese bereits fällige Gegenforderung in einem Zeitpunkt eine Verfügung, in dem die Abgabenforderung noch nicht fällig geworden ist, so kann der Bund gegenüber dem Zessionar bzw.

Forderungspfandgläubiger mit allen Abgabenansprüchen aufrechnen, die im Zeitpunkt der Verständigung der betreffenden Bundesdienststelle von der Abtretung bzw. Verpfändung bereits bestanden haben. Auf die Fälligkeit der Abgabenforderungen in diesem Zeitpunkt kommt es nicht an. Allerdings kann die entsprechende Aufrechnungserklärung erst nach Fälligkeit der Abgabenforderung abgegeben werden. Macht der Zessionar bzw.

Forderungspfandgläubiger die ihm abgetretene bzw. verpfändete und bereits fällige Forderung gegenüber dem Bund zu einem Zeitpunkt geltend, in dem die Abgabenforderungen noch nicht fällig geworden sind, kann die Bundesdienststelle die Zahlung nicht etwa mit dem Hinweis auf eine zwar schon existierende, aber noch nicht fällige Abgabenforderung verweigern, da vor Fälligkeit eben keine Aufrechnungserklärung abgegeben werden kann.

144

Tritt der neue Gläubiger (Zessionar, Pfandgläubiger) mit seiner Zahlungsaufforderung an die Bundesdienststelle jedoch erst zu einem Zeitpunkt heran, in dem die Abgabenforderung bereits fällig geworden ist, kann die Bundesdienststelle mit der entsprechenden Aufrechnungserklärung vorgehen. Von dieser Aufrechnung können allerdings diejenigen Abgabenansprüche nicht umfasst sein, die erst nach dem Zeitpunkt der Verständigung der Bundesdienststelle von der Abtretung bzw. Verpfändung neu entstanden sind.

145

Ist der Gegenanspruch des Abgabenschuldners gegen den Bund hingegen später fällig geworden als die Abgabenforderung, so kann der Abgabenschuldner, solange die

betreffende Bundesdienststelle noch keine Aufrechnungserklärung abgegeben hat, über seinen Gegenanspruch auch noch nach dem Eintritt der Fälligkeit der Abgabensforderung verfügen. Hat der Abgabenschuldner zu einem Zeitpunkt über seinen Gegenanspruch verfügt, in dem dieser bereits fällig war, und gibt der Bund in der Folge eine Aufrechnungserklärung hinsichtlich seiner schon vorher fällig gewesenen Abgabensforderungen ab, verliert die Verfügung des Abgabenschuldners über seine Gegenforderung gegenüber dem Bund im nachhinein ihre Wirksamkeit. Da die Aufrechnung eben auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem beide Ansprüche einander erstmals fällig gegenüber gestanden sind, wird der Verfügung des Abgabenschuldners über seine bereits fällige Gegenforderung im nachhinein gewissermaßen der Boden entzogen. Hat hingegen der Abgabenschuldner noch vor Fälligkeit seiner Gegenforderung über dieselbe verfügt, so kommt hier wieder der allgemeine Grundsatz zum Tragen, dass der Bund mit all denjenigen Abgabensansprüchen aufrechnen kann, die ihm bis zum Zeitpunkt der Verständigung des Bundes von der Abtretung bzw. Verpfändung entstanden sind.

146

In den Fällen, in denen die Forderung des Abgabepflichtigen gegen den Bund von dritter Seite exekutiv gepfändet worden ist, gilt hinsichtlich der Möglichkeit der Aufrechnung des Bundes mit Abgabenschuldigkeiten das Gleiche wie bei einer rechtsgeschäftlichen Verpfändung oder Abtretung der Forderung des Abgabepflichtigen. Festzuhalten ist, dass das exekutive Pfandrecht an der Forderung des Abgabepflichtigen gegenüber dem Bund in dem Zeitpunkt entsteht, in dem das Zahlungsverbot der Stelle zugestellt wird, die zur Anweisung der betreffenden Zahlung berufen ist (siehe § 295 Abs. 1 EO). Der Bund als Drittschuldner kann gegenüber dem Gläubiger, der die Forderung des Abgabepflichtigen gegenüber dem Bund gepfändet hat, mit all den Abgabenschuldigkeiten aufrechnen, die im Zeitpunkt der Begründung des exekutiven Pfandrechts bereits bestanden haben. Auch hier ist es nicht erforderlich, dass die Abgabenschuldigkeiten in diesem Zeitpunkt bereits fällig waren. Für die Aufrechenbarkeit kommt es hier nur auf das Bestehen der Gegenforderung (hier: Abgabenschuldigkeit) im Zeitpunkt der Begründung des Pfandrechts, nicht aber auf das Fälligwerden der Gegenforderung an.

147

Solange eine Aufrechnung von der anweisenden Stelle nicht wirksam geltend gemacht wurde, sind nach Maßgabe der gesetzlichen Voraussetzungen Nebengebühren (insbesondere Säumniszuschläge und Stundungszinsen) vorzuschreiben. Wird in der Folge die Abgabenschuld durch Aufrechnung rückwirkend getilgt, so sind die in Betracht kommenden Nebengebührenbescheide gemäß § 293a BAO aufzuheben oder zu ändern.

2.5.3. Kompensation und Zahlungserleichterung (§ 212 BAO)

148

Der Umstand, dass eine Abgabeforderung Gegenstand einer Zahlungserleichterung (§ 212 BAO) ist, bildet kein Hindernis für die Aufrechnung, da durch eine Zahlungserleichterung die Fälligkeit nicht berührt, sondern nur der Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabe hinausgeschoben wird und überdies die Aufrechnung lediglich eine Entrichtungsform und keine Einbringungsmaßnahme darstellt. Eine Hemmung der Einbringung (§ 230 Abs. 5 BAO) steht somit der Aufrechnung nicht entgegen.

2.5.4. Kompensation und Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

149

Wurde für eine Abgabeforderung eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) bewilligt oder einer Beschwerde durch den VfGH oder den VwGH aufschiebende Wirkung zuerkannt, so kommt, obwohl durch eine solche Bewilligung die Fälligkeit nicht verschoben wird, eine Aufrechnung nicht in Betracht. Dieser Grundsatz ist aus § 212a Abs. 8 BAO ableitbar, dessen erster Satz vorsieht, dass zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden dürfen. Der vorgenannten Gesetzesbestimmung liegt der Gedanke zu Grunde, dass im Interesse eines effizienten Rechtsschutzes eine Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, gegen den Willen des Abgabepflichtigen nicht in Betracht kommen soll. Eine Aufrechnung, die ebenfalls eine Entrichtungsform darstellt, ist daher diesfalls nur mit Zustimmung des Abgabepflichtigen zulässig.

2.5.5. Aufrechnung und Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO)

150

Die Aussetzung der Einbringung gemäß § 231 BAO schließt die Aufrechnung nicht aus, doch ist die Einbringung vor Durchführung einer Aufrechnung in dem zur Vornahme der Aufrechnung notwendigen Ausmaß wieder aufzunehmen.

2.5.6. Aufrechnung in Insolvenzfällen

151

Für die Aufrechnung in **Insolvenzfällen** gelten die inhaltlich übereinstimmenden Regelungen der §§ 19 und 20 KO sowie der §§ 19 und 20 AO, die als speziellere Vorschriften den allgemeinen Bestimmungen des ABGB vorgehen.

152

Im Gegensatz zu den allgemeinen Bestimmungen über die Aufrechnung genügt es nicht, dass die Aufrechenbarkeit im Zeitpunkt der Aufrechnung gegeben ist, sondern die insolvenzrechtliche Aufrechnung erfordert, dass die Ansprüche bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufrechenbar einander gegenüber gestanden sind. (VwGH 18.10.1995, 95/13/0126). Die Aufrechnung von Konkursforderungen mit Gegenansprüchen des Gemeinschuldners setzt daher voraus, dass der Anspruch des Gemeinschuldners gegen den Konkursgläubiger bereits vor Konkurseröffnung bestanden hat.

153

Die Aufrechnung von Konkursforderungen mit Gegenansprüchen des Gemeinschuldners ist dem § 20 Abs. 1 KO zufolge somit unzulässig, wenn der Konkursgläubiger (das Finanzamt) erst nach der Konkurseröffnung Schuldner des Gemeinschuldners geworden ist. Der Anspruch des Abgabepflichtigen auf Gutschrift der Vorauszahlungen ist kein Gegenanspruch, der erst mit bescheidmäßiger Festsetzung der Jahresabgabenschuld entsteht; vielmehr wird er im selben Zeitpunkt von Gesetzes wegen begründet, in dem die Vorauszahlungsschuld entstanden ist (VwGH 27.1.1981, 0842/80). Beim Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen handelt es sich um einen "negativen Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde. Somit entsteht ein Rückforderungsanspruch aus der Veranlagung zur Umsatzsteuer (spätestens) mit Ablauf des jeweils veranlagten Jahres. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung kommt es nicht an (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103; VwGH 13.12.1991, 91/13/0077).

154

Die Aufrechnung mit Abgabenansprüchen gegen den Gemeinschuldner, die erst nach Konkurseröffnung entstanden sind (§ 4 BAO; in aller Regel wird es sich dabei gemäß § 46 KO um Masseforderungen handeln), gegen Ansprüche des Gemeinschuldners an das Finanzamt, die vor Konkurseröffnung entstanden sind (zB der Anspruch auf eine aus einer Einkommensteuerveranlagung resultierende Gutschrift), ist zulässig. Das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 KO trifft nur Konkursforderungen.

Im Übrigen ist nach Insolvenzaufhebung – selbst wenn im Fall eines Zwangsausgleichs, gerichtlichen Ausgleichs oder Entschuldung im Privatkonkurs die Quoten bzw. Zahlungsraten bereits entrichtet wurden – die Verrechnung von Abgabenansprüchen für Zeiträume **vor** der Insolvenzeröffnung ohne insolvenzrechtliche Einschränkungen in voller Höhe zulässig (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0079; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046). Die Aufrechnungslage ist bereits vor der Insolvenzeröffnung eingetreten.

155

Erfolgt nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Abgabepflichtigen eine Veranlagung, die vor der Konkurseröffnung liegende Zeiträume betrifft, und werden dabei die Vorauszahlungen auf die Jahresabgabenschuld angerechnet, so stellen die Vorauszahlungen selbst dann keinen unter das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 KO fallenden Gegenanspruch des Gemeinschuldners gegen den Bund dar, wenn die Gutschrift der Vorauszahlungen zu einem auf dem Abgabenkonto aufscheinenden Guthaben führt. Aus dem engen und untrennbaren Zusammenhang zwischen Vorauszahlungen und Jahresabgabenschuld können somit, wenn Vorauszahlungsschuldigkeiten und Jahresabgabenschuld vor der Konkurseröffnung entstanden sind (§ 4 BAO), beide als Konkursforderungen im Konkurs nur das gleiche rechtliche Schicksal haben. Der Anspruch des Abgabepflichtigen auf Gutschrift der Vorauszahlungen ist kein Gegenanspruch, der erst mit bescheidmäßiger Festsetzung der Jahresabgabenschuld entsteht. Dieser wird vielmehr spiegelbildlich im selben Zeitpunkt von Gesetzes wegen begründet, in dem die Vorauszahlungsschuld entsteht (VwGH 27.1.1981, 0842/80).

156

Die Aufrechnung wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt (dh. noch nicht fällig), oder dass die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war (§ 19 Abs. 2 KO erster Satz).

Für die Aufrechnung im Ausgleichsverfahren gilt das Vorgesagte sinngemäß.

157

Die Aufrechnung von Masseforderungen gegen eine Forderung der Masse unterliegt keiner konkursrechtlichen Sonderbestimmung; selbst eine Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges (§ 47 KO) beschränkt für sich allein nicht die Aufrechnungsmöglichkeiten (VwGH 8.10.1985, 85/14/0086; VwGH 26.4.1993, 92/15/0012). Dieser Grundsatz gilt sinngemäß im Ausgleichsverfahren. Für die Aufrechnung gelten in den vorgenannten Fällen nicht die Bestimmungen der §§ 19 und 20 KO sowie der §§ 19 und 20 AO, sondern die allgemeinen Bestimmungen des ABGB.

158

Im Fall der Masseunzulänglichkeit nach § 124a KO (öffentliche Bekanntmachung) tritt jedoch eine Zahlungssperre auch für Masseforderungen ein, die als speziellere Bestimmung den Verrechnungsregeln der BAO vorgeht (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046). Das bedeutet, dass nach dem Eintritt der Masseinsuffizienz entstandene Gutschriften nur mehr mit solchen Abgaben(masse)forderungen (insb. Umsatzsteuer) verrechnet werden dürfen, die aus der weiteren Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse resultieren (so genannte

"Neumasseforderungen"). Hinsichtlich bereits früher entstandener so genannte "Altmasseforderungen" oder solcher, die nicht aus den zur Verwaltung und Verwertung gebotenen Rechtshandlungen des Masseverwalters herrühren (insb. Mindestkörperschaftsteuer), ist die Aufrechnung gegen eine Forderung der Masse nur mehr entsprechend der Befriedigungsreihenfolge des § 47 Abs. 2 KO laut Verteilungsbeschluss des Konkursgerichtes zulässig.

Ein weiteres Aufrechnungsverbot sieht § 64 Abs. 3 AbgEO (§ 293 Abs. 3 EO) hinsichtlich der Vollstreckung entzogener Forderungen (zB Mietzinsbeihilfe, Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag) und Forderungsteile (Existenzminimum gemäß § 291a EO) vor.

2.6. Abtretung (Zession)

159

Bietet ein Abgabenschuldner zur Tilgung von Abgabenschulden die Abtretung (Zession) einer ihm gegen einen Dritten zustehenden Forderung an, so wird die Zession gemäß § 1392 ABGB erst dadurch wirksam, dass die Abgabenbehörde dieses Anbot annimmt.

160

Zur Entrichtung von Abgabenschulden kommt nur eine Abtretung zahlungshalber in Betracht. Hiedurch tritt eine Tilgung der Schuld insoweit ein, als der Übernehmer (somit das Finanzamt) vom Dritten (übernommenen Schuldner) tatsächlich befriedigt wird.

161

Aus Zweckmäßigkeitsgründen ist hingegen die Entrichtung von Abgabenschulden im Weg einer Abtretung an Zahlungs Statt ausgeschlossen. Eine solche Abtretung hätte nämlich zur Folge, dass an die Stelle einer Forderung des Übernehmers gegen den Abtretenden eine solche des Übernehmers gegen den übernommenen Schuldner treten würde. Mit der Abtretung wäre also bereits die Forderung des Übernehmers gegen den Abtretenden getilgt, womit das Risiko einer etwaigen Uneinbringlichkeit gegenüber dem übernommenen Schuldner beim Übernehmer liegen würde.

162

Eine Zession zahlungshalber ist nur gegen Vorbehalt der Rückabtretung vom Finanzamt anzunehmen und überdies nur dann, wenn es nach der Art der Forderungen und im Hinblick auf die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des übernommenen Schuldners wahrscheinlich ist, dass die abgetretene Forderung ohne Schwierigkeiten eingeht oder eingebracht werden kann.

163

Die Abtretung ist ein privatrechtlicher Vorgang und wird durch Vertragsabschluss rechtswirksam. Vorsichtshalber ist der Abtretungsvertrag (Abtretungserklärung und Annahmestätigung) schriftlich abzuschließen; außerdem ist aus Zweckmäßigkeitsgründen vom Finanzamt die gerichtliche oder notarielle Beglaubigung der Unterschrift des abtretenden Abgabenschuldners zu verlangen, es sei denn, dass die Unterschrift vor einem Organ der Abgabenbehörde geleistet oder vor einem solchen ausdrücklich anerkannt wird. Dem übernommenen Schuldner ist unverzüglich eine Ausfertigung des Vertrages zu eigenen Händen zuzustellen, zumal dem § 1395 ABGB zufolge an den Abtretenden (somit an den Abgabenschuldner) solange mit schuldbefreiender Wirkung gezahlt werden kann, bis der übernommene Schuldner von der Abtretung Kenntnis erlangt.

164

Die Errichtung eines schriftlichen Abtretungsvertrages ist gebührenfrei (§ 33 TP 21 Abs. 2 Z 1 GebG).

165

Der Eingang der abgetretenen Forderung ist vom Finanzamt insbesondere unter Bedachtnahme auf Fälligkeit und Verjährung zu überwachen. Bestreitet der übernommene Schuldner den Rechtsbestand der abgetretenen Forderung aus triftigen Gründen oder stellt sich nachträglich seine Zahlungsunfähigkeit heraus, so hat das Finanzamt die Forderung unter Berufung auf den diesbezüglichen Vorbehalt (siehe Rz 164) an den Abgabenschuldner rückabzutreten. In allen sonstigen Fällen, insbesondere wenn eine andere Einbringungsmöglichkeit der Abgabenschuld nicht besteht, ist wegen Einklagung der abgetretenen Forderung unverzüglich an die Finanzprokurator heranzutreten. Der Finanzprokurator ist unter Anschluss des Abtretungsvertrages eine genaue Sachverhaltsdarstellung zu geben, aus welcher der Rechtsgrund der abgetretenen Forderung und die in Betracht kommenden Beweismittel, insbesondere Zeugen, Urkunden oder sonstige schriftliche Belege, zu ersehen sind.

Randzahlen 166 bis 199: *derzeit frei*

3. Zahlungserleichterungen (einschließlich Stundungszinsen, § 212 BAO)

3.1. Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterung (§ 212 Abs. 1 BAO)

200

Eine Zahlungserleichterung kann entweder die Bewilligung einer Stundung (Hinausschiebung des Zeitpunktes der Abgabentrachtung) oder die Bewilligung der Abgabentrachtung in Raten sein.

201

Eine Zahlungserleichterungsbewilligung (Stundung oder Raten) setzt ein entsprechendes Ansuchen (Rz 203 bis Rz 215) voraus und ist nur zulässig (Ermessensentscheidung), wenn

- die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden (Rz 223 bis Rz 231) und
- die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet ist (Rz 232 bis Rz 239).

202

Fehlt auch nur eine der im § 212 Abs. 1 BAO genannten Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum; die Abgabenbehörde hat diesfalls das Ansuchen aus Rechtsgründen abzuweisen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0037; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

3.2. Ansuchen um Zahlungserleichterung

203

Eine Zahlungserleichterung ist ein antragsbedürftiger begünstigender Verwaltungsakt (VwGH 24.2.1993, 91/13/0200; VwGH 23.3.2000, 99/15/0145). Ein Ansuchen des Abgabepflichtigen ist stets Voraussetzung für einen Zahlungserleichterungsbescheid (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145). Wenn die Behörde einen antragsgebundenen Bescheid ohne Vorliegen eines derartigen Antrages erlassen hat, so hat sie eine Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihr nicht zukommt (VwGH 17.6.1992, 91/13/0243; VwGH 17.12.2002, 2002/17/0273).

204

Ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen bedarf keiner besonderen Form. Es kann nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich gestellt werden. Dass ein solches Ansuchen nach § 85 Abs. 1 BAO grundsätzlich schriftlich anzubringen ist, hindert die Behörde nicht, im Einzelfall

auch ein mündliches Anbringen gemäß § 85 Abs. 3 BAO zur Kenntnis zu nehmen (OGH 5.3.1996, 14 Os 80/95).

3.2.1. Erhöhte Mitwirkungspflicht

205

Bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehören, tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 26.2.2002, 2000/17/0252). Dem Antragsteller fällt die Behauptungslast und diesbezügliche Konkretisierungspflicht (erhöhte Mitwirkungspflicht) zu. Er hat alle maßgeblichen Umstände überzeugend darzulegen (VwGH 28.2.2000, 99/17/0416; VwGH 23.10.2000, 2000/17/0069). Die Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung, nämlich das Vorliegen einer erheblichen Härte und der Umstand, dass die Einbringung der Abgabe nicht gefährdet ist, hat der Abgabepflichtige aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend darzulegen (VwGH 26.2.2001, 2000/17/0252; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

206

Kommt der Abgabepflichtige als Begünstigungswerber diesen Mindestanforderungen, die an den Antrag zu stellen sind, nicht nach, hat er mit dessen Abweisung zu rechnen (VwGH 28.2.2000, 99/17/0416).

3.3. Erledigung des Zahlungserleichterungsansuchens

207

Hat der Abgabepflichtige keine Beweise für seine zur Erlangung einer Zahlungserleichterung aufgestellten Behauptungen erbracht, berechtigt dies die Abgabenbehörde jedoch nicht, sich über diese Behauptungen ohne jedes Ermittlungsverfahren hinwegzusetzen. Der Umstand, dass bei der Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund tritt, bedeutet keineswegs, dass die Abgabenbehörde von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht völlig entbunden wird. Insbesondere in Fällen, in denen der Abgabepflichtige Behauptungen aufstellt, die durchaus der Wirklichkeit entsprechen können, bei denen aber die Abgabenbehörde die Auffassung vertritt, dass sie zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen sind, erfordert ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, dass der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert wird (VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

208

Kann ein Ansuchen um Ratenbewilligung nicht umgehend erledigt werden (zB weil noch Erhebungen erforderlich sind), so ist der Antragsteller zweckmäßigerweise zur vorläufigen Entrichtung der von ihm angebotenen Raten aufzufordern.

209

Ansuchen um Zahlungserleichterung sind ohne unnötigen Aufschub bescheidmäßig zu erledigen (§ 311 Abs. 1 BAO). Bei Abweisung wird hiedurch gewährleistet, dass die bei Vorliegen der Voraussetzungen hierfür einzuräumende Monatsfrist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO möglichst frühzeitig abläuft. Nach Einlangen des Ansuchens hat das Finanzamt umgehend zu prüfen, ob die Voraussetzungen vorliegen, von denen das Gesetz die Ermessensübung (siehe Rz 201 und Rz 202) abhängig macht. Ansuchen, bei denen offenkundig ist, dass eine Bewilligung nicht in Betracht kommt, sind unverzüglich abzuweisen. Ansuchen, die nicht von vornherein unbegründet erscheinen, sind vom Finanzamt unter Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie auf die Liquiditätslage des Abgabenschuldners (der in Anspruch genommenen Gesamtschuldner und Haftungspflichtigen) zu erledigen.

210

Die Bewilligung einer Zahlungserleichterung kommt nur bei solchen Abgaben in Betracht, die beim Antragsteller Gegenstand von Einbringungsmaßnahmen sein können (VwGH 16.12.1994, 93/17/0420; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056). Das setzt voraus, dass die Abgabe auf einem seiner Abgabenkonto gebucht wird. Eine Zahlungserleichterung ist in folgenden Fällen ausgeschlossen:

- Die Abgaben sind Gegenstand einer Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO). Somit schließen beide Maßnahmen einander wechselseitig aus (VwGH 30.11.1989, 88/13/0213).
- Der Beschwerde wurde vom VfGH oder VwGH aufschiebende Wirkung zuerkannt, die sich auf diese Abgaben erstreckt.
- Der Haftende ist weder in Anspruch genommen noch zur Abfuhr verpflichtet. Besteht hingegen eine Abfuhrpflicht, so kann ihm eine Zahlungserleichterung bewilligt werden (VwGH 27.10.1997, 91/17/0098). Daher ist eine Zahlungserleichterungsbewilligung für den Arbeitnehmer bezüglich der vom Arbeitgeber einzubehaltenden Lohnsteuer ausgeschlossen, nicht jedoch für den Arbeitgeber (VwGH 26.2.1979, 2725/77).

- Anzahlungen (§ 205 Abs. 3 BAO). Da keine Verpflichtung besteht, Anzahlungen zu entrichten, können sie nicht im Weg der Vollstreckung eingehoben werden. Anzahlungen können daher nicht Gegenstand einer Zahlungserleichterungsbewilligung sein.

3.4. Wirkung eines Zahlungserleichterungsbescheides

211

Die einem Gesamtschuldner gewährte Zufristung wirkt auch zu Gunsten der anderen schon in Anspruch genommenen Gesamtschuldner; es ist daher jeder Gesamtschuldner, der durch ein Leistungsgebot (Abgaben-, Haftungsbescheid) bereits in Anspruch genommen wurde, zur Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens berechtigt, doch müssen die erforderlichen Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterungsbewilligung bei allen Mitschuldnern gegeben sein (VwGH 12.11.1997, 97/16/0422; VwGH 22.2.2001, 95/15/0058). Bringt beispielsweise einer von mehreren in Anspruch genommenen Gesamtschuldnern ein Zahlungserleichterungsansuchen ein, so ist dieses auch dann abzuweisen, wenn zwar nach den persönlichen Verhältnissen dieses Gesamtschuldners die sofortige oder sofortige volle Entrichtung der Abgabenschuld für ihn mit erheblichen Härten verbunden wäre und ihm gegenüber keine Gefährdung der Einbringlichkeit besteht (siehe Rz 201 und Rz 202), diese Voraussetzungen jedoch nur bei einem der übrigen Gesamtschuldner nicht vorliegen.

212

Wenn auch im Fall eines Gesamtschuldverhältnisses der Zahlungserleichterungsbescheid nur an einen Gesamtschuldner ergeht, so ist dennoch im Hinblick auf das Bestehen eines einheitlichen Anspruches eine Hemmung der Einbringung (§ 230 BAO) jeweils allen im Zeitpunkt der Bescheiderteilung in Anspruch genommenen Gesamtschuldnern gegenüber gegeben.

213

Da weder Drittschuldnern noch übernommenen Schuldnern iSd §§ 1392 ff ABGB in dieser Eigenschaft die Stellung eines Abgabepflichtigen zukommt, finden die Bestimmungen des § 212 BAO auf allfällige von solchen Personen eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterung keine Anwendung. Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen an einen Drittschuldner ist zwar durch § 73 Abs. 1 AbgEO nicht ausdrücklich ausgeschlossen, sie setzt jedoch die Zustimmung des Abgabenschuldners voraus. Eine solche Bewilligung ist allerdings kein Bescheid nach § 212 BAO, sondern nur eine privatrechtliche Erklärung der Behörde.

3.5. Wirkungen eines Ansuchens um Zahlungserleichterung

214

Ein vom Abgabepflichtigen gestelltes Ansuchen um Zahlungserleichterung ist,

- wenn es zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO eingebracht wurde, für den Beginn des Zeitraumes, für den Stundungszinsen zu entrichten sind, maßgeblich, (Rz 297 und Rz 298),
- kann eine Hemmung der Einbringung bewirken (Rz 217 bis Rz 220) und
- kann die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages hinausschieben (Rz 221 und Rz 222).

215

Ein Ansuchen um Zahlungserleichterung ist zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO, wenn es vor Ablauf der für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes iSd § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebracht wird.

3.5.1. Zu den Stundungszinsen

216

Siehe Rz 297 und Rz 298.

3.5.2. Zur Hemmung der Einbringung

217

Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterung zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 3 BAO).

218

Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht zeitgerecht eingebracht, so kann die Abgabenbehörde dem Ansuchen aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Maßnahmen zur Einbringung zuerkennen (§ 230 Abs. 4 BAO). Demnach steht ein verspätetes Ansuchen der Ausfertigung eines Rückstandsausweises und der Einleitung oder Fortsetzung von Einbringungsmaßnahmen solange nicht entgegen, als nicht auf Grund eines solchen Ansuchens Zahlungserleichterungen bewilligt werden.

219

Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterung erst nach Einleitung von Einbringungsmaßnahmen eingebracht, so kann dies einen Grund für den Aufschub weiterer Einbringungsmaßnahmen gemäß § 18 Z 7 AbgEO darstellen.

220

In den Fällen der Vollstreckungshilfe (§ 5 Abs. 1 AbgEO) obliegt die Entscheidung über Ansuchen um Zahlungserleichterungen dem ersuchenden Finanzamt.

3.5.3. Zum Säumniszuschlag

221

Nach § 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 3 BAO verhindern zeitgerechte Ansuchen um Zahlungserleichterungen die Verwirkung von Säumniszuschlägen. Dies gilt sowohl für den ersten als auch für den zweiten und dritten Säumniszuschlag. Aus § 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 5 BAO ergibt sich, dass bei Bewilligung der Zahlungserleichterung für die Dauer des Zahlungsaufschubes keine Säumniszuschlagsansprüche entstehen. Die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages tritt erst ein, wenn infolge eines Terminverlustes (§ 230 Abs. 5 BAO) ein Rückstandsausweis (§ 229 BAO) ausgestellt wird.

222

Wird einem iSd § 230 Abs. 3 BAO zeitgerecht eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht stattgegeben, so steht für die Zahlung der Abgabe eine Nachfrist von einem Monat zu (§ 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO). Während der Dauer der Nachfrist entstehen keine Säumniszuschlagsansprüche (§ 217 Abs. 4 lit. b BAO). Dies gilt sowohl für den ersten als auch für den zweiten und dritten Säumniszuschlag. Wird allerdings gegen die Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung innerhalb der Frist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO eine Berufung oder ein Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) eingebracht, so ergibt sich aus § 212 Abs. 4 BAO ein Hinausschieben der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages sowie ein dem § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO entsprechender Anspruch auf eine Nachfristsetzung, wenn der Berufung nicht stattgegeben wird (VwGH 22.3.2000, 98/13/0227).

3.6. Erhebliche Härte

223

Das Vorliegen einer erheblichen Härte ist eine der kumulativen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung (VwGH 21.2.1989, 88/15/0045; VwGH 18.6.1993, 91/17/0041).

224

Der deutlichste Fall einer "erheblichen Härte" ist die wirtschaftliche Notlage oder finanzielle Bedrängnis des Abgabepflichtigen (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041). Das Tatbestandsmerkmal der erheblichen Härte ist schon dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung dem

Abgabepflichtigen, gemessen an seinen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden kann (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056). Das Vorhandensein ausreichender flüssiger Mittel (VwGH 5.4.1957, 0975/55) oder auch nur veräußerbaren oder belastungsfähigen Vermögens kann zur Verneinung der "erheblichen Härte" führen. Dieses Ergebnis wird selbst dann vertreten, wenn Zinsverluste zu endgültigen Vermögenseinbußen führen. Eine Verschleuderung des Vermögens darf nicht verlangt werden (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041).

225

Musste ein Abgabepflichtiger mit dem Zufließen von Einkünften erkennen, dass die zu erwartende Abgabenvorschreibung die Vorauszahlungen übersteigen wird, so trifft ihn die Verpflichtung, für die Erfüllung der vorhersehbaren Abgabenschulden zeitgerecht und ausreichend vorzusorgen. Unterlässt er eine solche Vorsorge oder verwendet er den für die Nachzahlung bereitgestellten Betrag anderweitig, ohne auf anzuerkennende berechnete Interessen verweisen zu können, dann kann - sofern eine wirtschaftliche Notlage oder finanzielle Bedrängnis konkret nicht vorliegt - eine erhebliche Härte, die mit der sofortigen oder mit der sofortigen vollen Entrichtung der Abgabe verbunden wäre, nicht erkannt werden (VwGH 4.6.1986, 84/13/0290).

226

Die wirtschaftliche Notlage als Begründung für ein Ansuchen um Zahlungserleichterung kann nur dann zum Erfolg führen, wenn gleichzeitig glaubhaft gemacht wird, dass die Einbringlichkeit der Abgabe weder gefährdet ist noch durch die Zahlungserleichterung gefährdet wäre (VwGH 8.2.1989, 88/13/0100).

227

Die erhebliche Härte hat für den Abgabepflichtigen im Einzelfall mit der zeitgerechten Entrichtung verbunden zu sein; sie muss sohin in den besonderen Umständen der konkreten Besteuerungsangelegenheit, nicht in allgemein wirkenden Normen ihren Grund haben (VwGH 21.9.1981, 81/17/0069).

228

Die Tatsache der Anfechtung einer Abgabenvorschreibung (mit Wiederaufnahmeantrag) begründet für sich allein noch keinen Härtefall. Ein solcher liegt nur dann vor, wenn die Vorschreibung klar und eindeutig unrichtig wäre, der Bescheid also offenkundige, klare Fehler enthielte, deren Beseitigung im Rechtsweg zu gewärtigen wäre, und die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde. Auch der Hinweis auf die angeblichen

Erfolgsaussichten eines eingebrachten Nachsichtsansuchens rechtfertigt keine Stundung (VwGH 26.2.2001, 2000/17/0252; VwGH 18.9.2003, 2000/16/0576).

229

Wird - ungeachtet der allfälligen Möglichkeit einer Antragstellung gemäß § 212a BAO - die Bewilligung einer Zahlungserleichterung, insbesondere einer Stundung, lediglich im Hinblick auf ein eingebrachtes Rechtsmittel beantragt, so sind die Aussichten des Rechtsmittels zu prüfen. Die sofortige Entrichtung und allenfalls die zwangsweise Einbringung einer noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Abgabenschuld bedeutet unter dem Gesichtspunkt eines unerledigten Rechtsmittels nur dann eine Härte, wenn der angefochtene Bescheid offenkundig klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Berufungsverfahren zu gewärtigen ist (VwGH 17.2.1986, 84/15/0201, VwGH 5.5.1992, 92/14/0053). Die Bewilligung einer Stundung ausschließlich auf Grund einer Berufung hätte nämlich zur Folge, dass § 254 BAO überflüssig und inhaltslos wäre. Die Tatsache der Anfechtung einer Abgabenvorschreibung begründet für sich allein noch keinen Härtefall (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041). Ebenso wie bei Berufungen kommt bei Beschwerden an den VfGH oder den VwGH eine Zahlungserleichterung in Betracht, wenn der angefochtene Bescheid klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Beschwerdeverfahren zu gewärtigen ist.

230

Die Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof allein ist keine taugliche Begründung für ein Zahlungserleichterungsansuchen (VwGH 22.2.2001, 95/15/0058).

231

Aussetzungsanträge gemäß § 212a BAO sind frühestens gleichzeitig mit der Berufung einzubringen. Wird die Berufungsfrist erst durch die Bekanntgabe der fehlenden Begründung (§ 245 Abs. 1 BAO) in Lauf gesetzt oder wird wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO gestellt, so wird in diesen Fällen ein Rechtsmittel und folglich auch ein Aussetzungsantrag in aller Regel erst nach Eintritt der Fälligkeit eingebracht werden. Zur Überbrückung kommt eine Stundung der Abgaben grundsätzlich in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass diesfalls die sofortige volle Entrichtung der Abgabe für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Gründe, die den Abgabepflichtigen an der Einbringung einer Berufung vor Fälligkeit der Abgabe und somit auch an einer Antragstellung gemäß § 212a BAO zunächst hindern, von der Abgabenbehörde zu vertreten sind (siehe auch Ausführungen zu § 212a Abs. 1 und 2 BAO). Gleiches gilt, wenn die Frist für den Vorlageantrag erst durch Bekanntgabe der fehlenden Begründung der Berufungsvorentscheidung in Lauf gesetzt wird (§ 276 Abs. 4 in Verbindung mit § 245 Abs. 1

zweiter Satz BAO) oder wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der der Berufungsvorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung gestellt wird (§ 276 Abs. 4 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO).

3.7. Gefährdung der Einbringlichkeit

232

Besteht bereits eine Gefährdung der Einbringlichkeit, dann ist für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung ebenso kein Raum, wie wenn die Einbringlichkeit erst durch die Zahlungserleichterung selbst gefährdet würde (VwGH 24.11.1998, 94/14/0036; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

233

Für die Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben braucht es noch nicht zu einem Abgabenausfall gekommen zu sein. Es reicht aus, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094). Bei einer Gefährdung handelt es sich um das Vorstadium eines Abgabenausfalles, in dem eine Tendenz erkennbar ist, dass die Abgabe nicht bezahlt werden wird. Für diese Gefährdung muss es Anhaltspunkte tatsächlicher Art geben, sie darf nicht nur vermutet werden (VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). Schlechte Einkommens- und Vermögensverhältnisse, voraussehbar geringes künftiges Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen sind Gegebenheiten, die es im Allgemeinen rechtfertigen, eine Gefährdung der Einbringlichkeit anzunehmen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094). Mit dem Vorbringen im Antrag um Zahlungserleichterung, der Abgabepflichtige könne die Abgabe aus eigenen Mitteln nicht bezahlen und eine Kreditfinanzierung komme nicht in Frage, wird eine Gefährdung der Einbringung dargetan (VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

234

Zur Beseitigung einer Gefährdung der Einbringlichkeit können vom Abgabepflichtigen entsprechende Sicherheitsleistungen angeboten werden, damit eine Zahlungserleichterungsbewilligung zulässig wird. In einem solchen Fall hat die Sicherheitsleistung vor der (letztinstanzlichen) Entscheidung über das Zahlungserleichterungsansuchen zu erfolgen, weil im Zeitpunkt der Entscheidung die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 212 BAO erfüllt sein müssen. Wenn die Behörde die in einem Verfahren betreffend Zahlungserleichterung angebotenen Sicherheitsleistungen nicht zulässt, hat sie dies in dem das Zahlungserleichterungsansuchen abweisenden Bescheid zu begründen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0037).

235

Bietet der Abgabepflichtige im Zusammenhang mit einem Ansuchen um Zahlungserleichterung eine Bankgarantie an, so kann damit gegebenenfalls die einer Zahlungserleichterungsbewilligung ansonsten entgegenstehende Gefährdung der Einbringlichkeit beseitigt werden.

236

Die Bankgarantie ist im Gegensatz zur Bürgschaft nicht akzessorisch, dh. vom Grundverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner unabhängig. Das die Bankgarantie einräumende Kreditinstitut kann deshalb dem Begünstigten weder Einwendungen und Einreden aus dem Grundgeschäft noch aus dem Rechtsverhältnis zum Garantierauftraggeber entgegensetzen. Der Begünstigte wird schon durch seine bloße Behauptung, der Garantiefall sei eingetreten, vom Kreditinstitut ohne weitere Prüfung schadlos gestellt (VwGH 21.5.1990, 90/15/0029 mwN).

237

Soll eine Zahlungserleichterung erwirkt werden und wird dem Finanzamt, um dem Gefährdungselement zu begegnen, eine Bankgarantie angeboten, so ist die Bewilligung der Zahlungserleichterung mit längstens zwei Wochen vor Ablauf der Bankgarantie zu befristen.

238

Eine Gefährdung darstellende Umstände können insbesondere bei drohendem Insolvenzverfahren sowie nach der Lage des Falles bei einer Überschuldung des Abgabepflichtigen gegeben sein.

239

Mit der Zustellung eines wegen drohender Einbringungsgefährdung oder -erschwerung erlassenen Vollstreckungsbescheides tritt eine Zahlungserleichterung außer Kraft (siehe Rz 1459).

3.8. Ermessen

240

Bei Ermessensentscheidungen ist unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände (§ 20 BAO) sowohl auf Erwägungen der Billigkeit (berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen) als auch auf solche der Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse insbesondere an der zeitnahen Abstattung der Abgaben) Bedacht zu nehmen; die Gründe, warum im Einzelfall Erwägungen der Zweckmäßigkeit oder solchen der Billigkeit Vorrang eingeräumt wird, sind in der Bescheidbegründung entsprechend darzustellen, es sei denn, dass dem Ansuchen vollinhaltlich entsprochen wird.

241

Wurden Vorauszahlungen auf Antrag des Abgabepflichtigen herabgesetzt, so ist bei Erledigung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung für die dadurch beeinflusste Abschlusszahlung ein restriktiver Maßstab anzulegen.

242

Ebenso ist zB bei einer Zahlungserleichterungsbewilligung für die Entrichtung der Umsatzsteuer ein strenger Maßstab anzulegen. Insbesondere wird in Fällen, in denen die Umsatzsteuer bereits vereinnahmt wurde (Ist-System), die Bewilligung einer Zahlungserleichterung meist nicht in Betracht kommen. Dies gilt auch für Abgabepflichtige, die zwar die Umsätze nach dem Soll-System versteuern, bei denen jedoch nach den branchenspezifischen Gegebenheiten eine sofortige Vereinnahmung der Entgelte anzunehmen ist (zB Diskonter).

243

Bei von Arbeitgebern eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterung für Lohnsteuer ist bei der Ermessensübung auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 Bedacht zu nehmen, wonach der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen. Wurden Nettolöhne voll ausbezahlt, obwohl die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel für den vollen vereinbarten Arbeitslohn nicht ausreichten, wird eine Zahlungserleichterung nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht kommen.

3.9. Umfang und Inhalt der Zahlungserleichterung

244

Ein von einem Parteienbringen abhängiger Verwaltungsakt ist zwar grundsätzlich rechtswidrig, wenn er ohne einen entsprechenden Parteienantrag erlassen wird (VwGH 17.6.1992, 91/13/0243) oder über das Parteienbegehren hinausgeht, doch können im Gegensatz dazu dem § 212 Abs. 1 letzter Satz BAO zufolge in die Bewilligung der Zahlungserleichterung über den Gegenstand des diesbezüglichen Ansuchens hinaus Abgaben einbezogen werden, deren Gebarung mit der Gebarung jener Abgaben, die den Gegenstand des Ansuchens bilden, zusammengefasst verbucht wird (§ 213 BAO). Diese Vorgangsweise erscheint zweckmäßig, weil ein möglichst umfassender übersichtlicher Tilgungsplan einerseits vom Abgabepflichtigen leichter eingehalten und andererseits von der Abgabenbehörde besser überwacht werden kann.

245

Von den Fällen des § 212 Abs. 1 letzter Satz BAO abgesehen darf eine Zahlungserleichterungsbewilligung nicht über das Ansuchen des Abgabepflichtigen

hinausgehen. Es darf somit grundsätzlich weder hinsichtlich des zeitlichen Rahmens noch bezüglich der Art der Zahlungserleichterung (Stundung, Raten) das Ansuchen des Abgabepflichtigen überschritten werden. Auf Abänderungs- oder Erweiterungsanbringen zu einem bereits eingebrachten Ansuchen ist jedoch Bedacht zu nehmen.

246

Wenn die Einhebung einer Abgabe gemäß § 212a BAO ausgesetzt wurde, kommt insoweit eine Bewilligung von Zahlungserleichterungen nicht in Betracht (VwGH 30.11.1989, 88/13/0213). Dies gilt auch für jene Abgaben, für die der VfGH oder der VwGH einer Beschwerde aufschiebende Wirkung zuerkannt hat.

3.10. Stundung

247

Eine Stundung liegt vor, wenn der Zeitpunkt, bis zu dem der gesamte den Gegenstand der Zahlungserleichterung bildende Abgabebetrag zu entrichten ist, hinausgeschoben wird.

248

Der Tag, an dem die Abgabenschulden fällig geworden sind, bleibt durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung unberührt (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156; VwGH 21.3.1995, 95/14/0034).

249

Eine Stundung kann entweder rückstands- oder abgabenbezogen bewilligt werden.

Bei teilweiser Bewilligung eines Ansuchens sind die Worte "unter Abweisung des Mehrbegehrens" in den Spruch des Bescheides aufzunehmen.

250

Die Stundungsfrist endet mit dem Ablauf des in der Stundungsbewilligung zu bezeichnenden Zahlungstermins.

251

Eine abgabenbezogene Stundung (zB für eine bestimmte Selbstbemessungsabgabe) setzt voraus, dass die betroffene Abgabe betragsmäßig feststeht.

252

Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Abgabenfestsetzungsverfahrens ist kein zwingender Stundungsgrund (VwGH 27.10.1987, 87/14/0130). Ob diesfalls eine Zahlungserleichterung in Betracht kommt, hängt von den von der Abgabenbehörde zu prüfenden Erfolgsaussichten des Antrages auf Wiederaufnahme ab.

253

Gegenstand der Stundung kann eine festgesetzte Abgabe und - im Fall selbst zu berechnender Abgaben - eine vom Abgabepflichtigen selbst berechnete und der Abgabenbehörde entsprechend bekannt gegebene Abgabe sein. Gegenstand der Stundung kann auch eine Abgabe sein, für die der Antragsteller bescheidmäßig als Haftender herangezogen worden ist, und eine der Abgabenbehörde bekannt gegebene Abgabe, für die ex lege Abfuhrpflicht besteht.

254

Wird für einen Abgabenrückstand Stundung bis zu einem bestimmten Termin bewilligt, so wird die Stundungsbewilligung gegenstandslos, wenn das Abgabenkonto, auf dem die gestundete Abgabe gebucht ist, durch Gutschriften welcher Art immer vor Ablauf der Stundungsfrist ausgeglichen wird (VwGH 20.9.1978, 0332/78).

255

Eine Stundung kommt gegebenenfalls in Betracht, wenn der Abgabepflichtige erklärungsgemäß veranlagt wird, sich in der Abgabenerklärung zu seinem Nachteil geirrt hat und eine Berufung einbringt. In einem solchen Fall wäre nämlich mangels Abweichens von der Abgabenerklärung eine Aussetzung der Einhebung ausgeschlossen (§ 212a Abs. 2 lit. b BAO).

256

Der Hinweis auf die angeblichen Erfolgsaussichten eines in derselben Sache eingebrachten Nachsichtsansuchens rechtfertigt allein noch nicht eine Stundung (VwGH 20.3.1975, 0870/74).

3.11. Ratenbewilligung

257

In der Erledigung eines Ansuchens um Ratenbewilligung soll über den gesamten auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Rückstand abgesprochen werden.

258

Bei teilweiser Bewilligung eines Ansuchens sind die Worte "unter Abweisung des Mehrbegehrens" in den Spruch des Bescheides aufzunehmen.

259

In die Ratenbewilligung sollen jene der Höhe nach bescheidmäßig festgesetzten Abgabenschuldigkeiten einbezogen werden, hinsichtlich derer die Zahlungstermine (insbesondere Fälligkeit) in der Laufzeit der Zahlungserleichterung gelegen sind. Insbesondere soll sich die Ratenbewilligung auf Vorauszahlungen an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer erstrecken.

260

Allfällige Stundungszinsennachteile, die sich aus dem Umstand ergeben, dass eine Ratenbewilligung vom Ansuchen um Zahlungserleichterung abweicht, kann der Abgabepflichtige dadurch vermeiden, dass Zahlungen in der Höhe der in den Ratenplan einbezogenen Abgabenschuldigkeiten bereits früher als zu den aus der Ratenbewilligung ersichtlichen Zahlungsterminen geleistet werden. Dem Abgabepflichtigen ist es somit unbenommen, Zahlungen vor einem im Zahlungserleichterungsbescheid angeführten Zahlungstermin zu leisten.

261

Bei der Bemessung der Höhe der Teilzahlungen ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die Abgabenschuld grundsätzlich in gleichen Teilbeträgen innerhalb des Zufristungszeitraumes zur Gänze abgestattet werden soll. Dies schließt nicht aus, dass in besonders gelagerten Einzelfällen (zB bei Saisonbetrieben) einzelne Raten entsprechend der jeweiligen Zahlungsfähigkeit des Abgabenschuldners in unterschiedlicher Höhe festgesetzt werden.

262

Aus Gründen der Zweckmäßigkeit sind mehrere Ratentermine innerhalb eines Monats nach Möglichkeit zu vermeiden.

263

Bei Bewilligung von monatlichen Teilzahlungen sind die Raten jeweils am gleichen Montag zahlbar zu stellen. Würde es sich bei dem Ratentermin um einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember handeln, so wäre dem § 108 Abs. 3 BAO zufolge der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, anzugeben.

264

Wochen- und Tagesraten sind von Gesetzes wegen nicht ausgeschlossen; aus Gründen der Zweckmäßigkeit bieten sich jedoch Monatsraten an.

3.12. Allgemeines

265

Das Finanzamt soll aus Zweckmäßigkeitsgründen, insbesondere im Interesse einer besseren Überschaubarkeit, keine ein Jahr überschreitende Zahlungserleichterung bewilligen. Sollte eine längere Zufristung beantragt worden sein und dies der Behörde gerechtfertigt erscheinen, könnte in dem die Zufristung auf nur ein Jahr aussprechenden Bescheid unter der Voraussetzung des Gleichbleibens der maßgeblichen Verhältnisse im Fall eines neuerlichen Ansuchens wieder eine Zahlungserleichterungsbewilligung in Aussicht gestellt werden.

266

Die in Zahlungserleichterungsbewilligungen enthaltenen Raten- und Stundungstermine sollen kalendermäßig festgesetzt und nicht von bestimmten künftigen Ereignissen abhängig gemacht werden.

267

Es steht dem Finanzamt frei, von der im Bescheid gegebenenfalls vorbehaltenen Widerrufsmöglichkeit Gebrauch zu machen, wenn die für die Zahlungserleichterung ausschlaggebenden Umstände bereits vor Ablauf der zuerkannten Zufristung wegfallen, zB wenn eine Stundung für sechs Monate nur im Hinblick auf eine zunächst als aussichtsreich angesehene, noch unerledigte Berufung bewilligt wird, die dem Berufungsbegehren nicht vollinhaltlich stattgebende Berufungsentscheidung aber schon zwei Monate nach Bewilligung der Zahlungserleichterung ergeht.

268

In jedem Zahlungserleichterungsbescheid ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass erworbene Sicherungen, insbesondere Pfandrechte, aufrecht bleiben, ferner, dass alle Schritte, die zur Wahrung eines Vorzugsrechtes erforderlich sind, sowie das Recht, Zuweisungen aus Erlösen oder Erträgen im Vollstreckungsverfahren zu begehren, vorbehalten bleiben, und weiters, dass zwischenweilige oder künftige Gutschriften aus gerichtlichen Verteilungen, aus Zahlungen eines Drittschuldners, aus abgetretenen Forderungen oder aus Geldforderungen gegenüber der Republik Österreich zwar den Rückstandsbetrag ändern, aber in die zu leistenden Raten nicht eingerechnet werden.

269

Das Finanzamt hat in jedem eine Ratenbewilligung aussprechenden Zahlungserleichterungsbescheid zu bestimmen, ob sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) auf die zu leistenden Raten anzurechnen sind. Der Vorzug ist einer Nichtanrechnung solcher Gutschriften auf Raten zu geben, zumal eine sonstige Gutschrift die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen nicht beeinflusst.

270

Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen hat gemäß § 230 Abs. 5 BAO zur Folge, dass Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

271

Im Wesen einer Ermessensentscheidung liegt es, dass sie von Bedingungen abhängig gemacht werden kann; diese müssen jedoch zulässig, also mit Sinn und Zweck des Gesetzes vereinbar sein.

272

Die Bedingung ist eine Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (§ 696 ABGB).

273

Zu unterscheiden ist zwischen aufschiebenden (Suspensiv-) Bedingungen und auflösenden (Resolutiv-) Bedingungen.

274

Im Zusammenhang mit Zahlungserleichterungsbewilligungen kommen nur auflösende Bedingungen in Betracht; dh. die Wirkungen der Zahlungserleichterung treten zwar zunächst mit Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides ein, werden aber durch Nichteinhaltung einer Bedingung beseitigt.

275

Der Fortbestand einer Zahlungserleichterung kann zB von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass in die Zahlungserleichterung nicht einbezogene, mit den den Gegenstand der Zahlungserleichterung zusammengefasst zu verbuchenden (§ 213 Abs. 1 oder 2 BAO) Abgaben, bei denen eine für die Entrichtung zur Verfügung stehende Zahlungsfrist während der Laufzeit der Zahlungserleichterung endet, bis zum Ablauf dieser Frist in voller Höhe entrichtet werden, oder von der Bedingung, dass der Abgabepflichtige bis zu einem bestimmten Zeitpunkt der Abgabenbehörde Abgabenerklärungen oder eine taugliche Sicherheit (zB eine Bankgarantie) vorlegt.

276

Die mit der Bewilligung einer Zahlungserleichterung verbundenen Bedingungen sind nicht stillschweigend in dieser inbegriffen, sondern erlangen erst durch Aufnahme in den Spruch des Zahlungserleichterungsbescheides Geltung.

277

In Bescheidvordrucken enthaltene Bedingungen und Einschränkungen sind bei der Bescheiderteilung den Erfordernissen des Einzelfalles anzupassen.

3.13. Erlöschen der Zahlungserleichterung

3.13.1. Durch Terminverlust

278

Eine Zahlungserleichterung erlischt durch Terminverlust wegen

- Nichteinhaltung eines Ratentermins oder

- Nichteinhaltung einer in den Spruch des Zahlungserleichterungsbescheides aufgenommenen Bedingung.

279

Ist durch Nichteinhaltung eines Ratentermins oder durch Nichteinhaltung einer in den Bescheid aufgenommenen (auflösenden) Bedingung Terminverlust eingetreten, so erlischt die Zahlungserleichterung unabhängig davon, ob infolge des Terminverlustes ein Rückstandsausweis ausgestellt wird.

280

Ist die Zahlungserleichterung wegen Eintritts eines Terminverlustes erloschen, so bleibt der Zahlungsaufschub auf der Basis der erloschenen Zahlungserleichterung dennoch bis zur Wahrnehmung des Terminverlustes, das bedeutet bis zur Ausstellung eines Rückstandsausweises, bestehen (siehe § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Diesem Umstand kommt insbesondere in den Fällen der §§ 212a Abs. 7, 214 Abs. 3, 217 Abs. 4 lit. c und 230 Abs. 3 und 5 BAO Bedeutung zu.

281

Die Ausstellung des Rückstandsausweises beendet den Zahlungsaufschub. Dieser Zeitpunkt ist maßgeblich für die Berechnung der Stundungszinsen (siehe Ausführungen zu § 212 Abs. 2 BAO) sowie für die Verwirkung des Säumniszuschlages (siehe Ausführungen zu § 217 BAO).

3.13.1.1. Ein Terminverlust wird insbesondere in folgenden Fällen (zunächst) nicht wahrgenommen:

282

- Dem Finanzamt gelangt der Eintritt des Terminverlustes nicht zur Kenntnis.

Beispiel:

Die USt-Vorauszahlungen, deren vollständige und pünktliche Entrichtung Bedingung für die Zahlungserleichterung ist, werden in zu geringer Höhe bezahlt, eine USt-Voranmeldung über den richtigen USt-Vorauszahlungsbetrag wird jedoch nicht eingereicht.

- Anwendungsfall des § 230 Abs. 5 BAO:

Ein Rückstandsausweis darf höchstens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden, wenn dieser auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Zahlungserleichterungsbewilligung vorgesehenen Zahlungstermins zurückzuführen ist (siehe Ausführungen zu § 230 Abs. 5 BAO).

3.13.2. Ohne Terminverlust

283

Im Spruch des Zahlungserleichterungsbescheides ist für folgende in der Regel dem unmittelbaren Einfluss des Abgabepflichtigen entzogene Fälle ein Erlöschen vorzusehen:

- Hinsichtlich der für die Schuldigkeit etwa gepfändeten Gegenstände wird wegen einer anderen Verbindlichkeit verwaltungsbehördlich (durch eine Abgabenbehörde oder durch eine andere Verwaltungsbehörde) oder gerichtlich ein Verfahren zur zwangsweisen Verwertung eingeleitet.
- Die Zwangsverwaltung oder die Zwangsversteigerung der Liegenschaft, an der für die Schuldigkeit ein gesetzliches Pfandrecht besteht oder auf der sie besichert ist, oder die Zwangsverwaltung oder Zwangsverpachtung des Unternehmens, durch dessen Betrieb die Schuldigkeit begründet wurde, wird eingeleitet.
- Über das Vermögen des Abgabenschuldners wird ein Insolvenzverfahren eröffnet.
- Der Abgabenschuldner stirbt.

284

Eine Zahlungserleichterung erlischt, ohne dass es einer Erwähnung im Spruch des Bewilligungsbescheides bedarf, insoweit, als der VfGH oder der VwGH bezüglich von der Zahlungserleichterung umfasster Abgaben einer Beschwerde aufschiebende Wirkung zuerkennt (siehe Rz 246). Für allenfalls im Rückstand verbleibende Abgabenschuldigkeiten ist zweckmäßigerweise ein gemäß § 294 Abs. 1 BAO ändernder Bescheid zu erlassen.

285

Wurde für die Abgabenzahlungsschuld eines mit Berufung angefochtenen Abgabenbescheides eine Zahlungserleichterung bewilligt, so erlischt diese wegen Wegfalls der Abgabenzahlungsschuld, wenn die Berufung durch Aufhebung des Bescheides unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz (§ 289 Abs. 1 erster Satz BAO) erledigt wird.

3.13.3. Außerkrafttreten der Zahlungserleichterung durch Vollstreckungsbescheid

286

Kommen während der Zufristung Umstände hervor, welche die Einbringung einer Abgabenschuld zu gefährden oder zu erschweren drohen, so ist gemäß § 230 Abs. 7 BAO mit Vollstreckungsbescheid vorzugehen. Mit der Bekanntgabe dieses Bescheides treten Zahlungserleichterungen außer Kraft.

287

Auch die mit einem zeitgerecht eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterung zwingend verbundene Hemmungswirkung (§ 230 Abs. 3 BAO) wird mit der Bekanntgabe eines Vollstreckungsbescheides beseitigt.

3.14. Wiederaufleben der Zahlungserleichterung

288

In den Fällen des § 214 Abs. 5 BAO wird ein etwaiger Terminverlust (§ 230 Abs. 5 BAO) rückgängig gemacht und lebt eine davon betroffene Zahlungserleichterungsbewilligung ohne neuerliche Antragstellung wieder auf.

3.15. Stundungszinsen (§ 212 Abs. 2 BAO)

289

Der Abgabenbehörde ist beim Vollzug der Bestimmungen des § 212 Abs. 2 BAO kein Ermessen eingeräumt (VwGH 27.9.1990, 90/16/0101).

290

Bei Festsetzung der Stundungszinsen ist nicht zu prüfen, ob die Abgabenfestsetzung bzw die Selbstbemessung einer Abgabe richtig war (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145).

291

Ob eine Verpflichtung zur Entrichtung von Stundungszinsen dem Grunde nach gegeben ist, richtet sich danach, ob nach Einbringung eines zeitgerechten Ansuchens um Zahlungserleichterung bzw. nach einer Zahlungserleichterungsbewilligung Abgabenbeträge, die Gegenstand des Ansuchens bzw. der Zahlungserleichterungsbewilligung sind, 750 Euro übersteigen und nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag oder dem bisher maßgeblich gewesenen davon abweichenden Zahlungstermin entrichtet wurden. Die Stundungszinsen sind tageweise unter Zugrundelegung des jeweils maßgeblichen Rückstandsbetrages in Höhe von viereinhalb Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu berechnen. Stundungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

292

Die Gebärung der nicht in die Zahlungserleichterung einbezogenen Abgabenschuldigkeiten ist ohne Einfluss auf die Berechnung der Stundungszinsen.

293

Solange das zeitgerechte Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht erledigt ist, können Bemessungsgrundlage für die Stundungszinsen höchstens jene Abgaben sein, die Gegenstand des Ansuchens sind; dies auch dann, wenn die Zahlungserleichterung für

Vorauszahlungen bewilligt wird, die nicht Gegenstand des Ansuchens waren (§ 212 Abs. 1 erster Satz BAO).

294

Abgaben, die noch nicht fällig oder wegen einer gesetzlich zustehenden Zahlungsfrist noch nicht zahlbar sind, dürfen in die Bemessungsgrundlage für die Stundungszinsen nicht einbezogen werden (VwGH 27.9.1990, 90/16/0067).

295

Der Stundungszinsenbescheid braucht keine Ausführungen über die Rechtsnormen zu enthalten, die zum Entstehen der Steuerschuld betreffend die gestundeten Abgaben geführt haben (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145).

296

Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass die Festsetzung von Stundungszinsen nicht erfolgen dürfte, solange die Berufung gegen die Abweisung des Stundungsansuchens unerledigt ist (VwGH 18.2.1999, 98/15/0017).

3.15.1. Beginn des Zeitraumes, für den Stundungszinsen zu entrichten sind

297

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Stundungszinsen beginnt mit dem Tag der Einbringung eines iSd § 230 Abs. 3 BAO zeitgerechten Ansuchens, frühestens jedoch mit dem Tag, der dem Zahlungstermin folgt; bei diesem Zahlungstermin kann es sich um die Fälligkeit oder um eine gesetzliche oder bescheidmäßig zuerkannte Zahlungsfrist handeln. Dies gilt in den Fällen des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO sinngemäß. Nicht zeitgerecht eingebrachte Zahlungserleichterungsansuchen lösen, auch wenn ihnen nach § 230 Abs. 4 BAO von der Abgabenbehörde einbringungshemmende Wirkung zuerkannt wird, keine Ansprüche auf Stundungszinsen aus.

298

Ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) wegen Versäumung eines Ratentermins ist im Analogieweg einem neuen Ansuchen um Zahlungserleichterung gleichzuhalten, weshalb ihm aufschiebende Wirkung gemäß § 230 Abs. 4 BAO zuerkannt werden kann. Der Antrag löst keine Stundungszinsenpflicht aus.

3.15.2. Ende des Zeitraumes, für den Stundungszinsen zu entrichten sind

299

Der Zeitraum, für den Stundungszinsen zu entrichten sind, endet

- im Fall der Bewilligung einer Zahlungserleichterung mit dem Ende des durch sie bewirkten Zahlungsaufschubes (hiebei ist § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO zu beachten),

- im Fall der Abweisung des Ansuchens um Zahlungserleichterung mit dem Tag vor deren Bekanntgabe (Zustellung),
- abweichend von den beiden vorangeführten Fällen mit der Einleitung oder Fortsetzung von Einbringungsmaßnahmen vor Erledigung des Ansuchens um Zahlungserleichterung, wofür, falls das Ansuchen zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO eingebracht wurde, die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs. 7 BAO) erforderlich ist. Wurde im Anschluss an die Einbringungsmaßnahmen dem Ansuchen um Zahlungserleichterung (vollinhaltlich oder teilweise) stattgegeben, so sind für die Zeit ab der Bewilligung der Zahlungserleichterung wieder Stundungszinsen zu entrichten.
- In dem Zeitpunkt, in dem die den Gegenstand der Zahlungserleichterungsbewilligung bildende Abgabe entrichtet ist.

300

Die Wirksamkeit einer Zahlungserleichterungsbewilligung und damit des durch sie bewirkten Zahlungsaufschubes endet mit Ablauf des Zeitraumes, für den sie erteilt wurde (zB mit Ablauf der Stundungsfrist), mit ihrem Widerruf (§ 212 Abs. 3 BAO) oder mit der Bekanntgabe (Zustellung) eines Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs. 7 BAO). Im Fall eines Terminverlustes (infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermins oder infolge Nichterfüllung einer Bedingung; siehe § 230 Abs. 5 BAO) gilt der Zahlungsaufschub für Zwecke der Berechnung der Stundungszinsen allerdings erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229 BAO) als beendet (§ 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO), weil vor diesem Zeitpunkt Vollstreckungsmaßnahmen nicht durchgeführt werden dürfen. Auf diesen über den Terminverlust hinausreichenden Zahlungsaufschub ist auch in den §§ 214 Abs. 3 BAO (betreffend Verrechnung), 217 Abs. 4 lit. c BAO (betreffend Säumniszuschlag) und 230 Abs. 3 BAO (betreffend Hemmung der Einbringung) Bezug genommen.

301

Wurde dem Abgabepflichtigen für einen von der Zahlungsleichterungsbewilligung umfassten Abgabebetrag auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder bis zu ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein (§ 212a Abs. 5 zweiter Unterabsatz BAO); für die Dauer der Aussetzung der Einhebung fallen für diesen Abgabebetrag daher keine Stundungszinsen, wohl aber Aussetzungszinsen an.

302

Wirkt eine Gutschrift auf einen vor ihrer Durchführung liegenden Tag zurück (zB bei Umbuchung, Überrechnung, Kompensation), so ist dies bei der Bemessungsgrundlage und gegebenenfalls für das Ende des Zeitraumes, für den Stundungszinsen zu entrichten sind, zu

berücksichtigen. Eine bereits erfolgte Stundungszinsfestsetzung wäre gemäß § 293a BAO zu berichtigen.

303

Die Anforderung von Stundungszinsen erfolgt außerhalb des Zahlungserleichterungsverfahrens mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO), somit nicht im Zahlungserleichterungsbescheid. Die Stundungszinsen werden gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Bescheides fällig. Bei Bewilligung einer Zahlungserleichterung ergeht der Stundungszinsenbescheid nicht vor Ende des durch die Zahlungserleichterung ausgelösten Zahlungsaufschubes, bei Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung nach dessen Erledigung.

304

In den Bescheid über die Stattgabe oder die Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung ist ein Hinweis aufzunehmen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein gesonderter Bescheid über Stundungszinsen ergehen wird.

305

Der Abgabenanspruch betreffend Stundungszinsen entsteht laufend während jener Zeit, in welcher der Abgabepflichtige den Zahlungsaufschub in Anspruch nimmt und nicht erst im Zeitpunkt ihrer bescheidmäßigen Festsetzung (VwGH 23.6.1994, 92/17/0166).

306

Wird für eine Abgabe, die Gegenstand einer Zahlungserleichterung ist, eine Haftung geltend gemacht und dem Haftenden ebenfalls eine Zahlungserleichterung bewilligt, so dürfen dem Haftenden Stundungszinsen nur insoweit vorgeschrieben werden, als nicht gegenüber dem Primärschuldner für dieselbe Abgabe und denselben Zeitraum Stundungszinsen festgesetzt wurden.

3.16. Nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld

307

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO auf Antrag die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Der Antrag ist an keine bestimmte Form gebunden; er muss keine Darstellung der Neuberechnung der Stundungszinsen enthalten. Aus Zweckmäßigkeitsgründen ist es gerechtfertigt, in Fällen der Herabsetzung der Abgabenschuld vor Erlassung des Stundungszinsenbescheides die Neuberechnung der Stundungszinsen auch ohne Vorliegen eines entsprechenden Antrages vorzunehmen.

308

Unter nachträglicher Herabsetzung einer Abgabenschuld ist jede nach Einreichen des Ansuchens um Zahlungserleichterung durch Bescheid (ausgenommen Bescheide im Einhebungsverfahren, die Abschreibungen von Abgaben, nicht aber die Aufhebung oder Herabsetzung von Nebengebühren betreffen) oder durch ein höchstgerichtliches Erkenntnis erfolgte Minderung einer auf dem Abgabenkonto gebuchten Abgabenschuldigkeit - unabhängig davon, ob diese Gegenstand einer Zahlungserleichterung ist oder war - zu verstehen. Hierunter fallen zB Bescheidaufhebungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO oder gemäß § 299 BAO, insbesondere aber Schuldminderungen, die auf einen Abgabenbescheid (§ 198 BAO) zurückzuführen sind. Dazu gehören vor allem Verminderungen, die auf Grund eines endgültigen (§ 200 BAO) oder eines ändernden Abgabenbescheides (§ 295 BAO, § 296 BAO), auf Grund einer (teilweise) stattgebenden Berufungs(vor)entscheidung oder im Zuge eines Wiederaufnahmeverfahrens eintreten, sowie Minderungen von Abgabenfestsetzungen gegenüber den Vorauszahlungen oder Herabsetzungen von Vorauszahlungen. Die Minderung einer Abgabenschuldigkeit kann sich auch aus der Ersetzung eines Abgabenbescheides durch einen "Nichtveranlagungsbescheid" ergeben.

309

Die nachträgliche Herabsetzung einer im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenschuld durch Abänderung des Haftungsbescheides durch Berufungs(vor)entscheidung hat auch gegenüber dem Erstschuldner eine die Stundungszinsen mindernde Auswirkung.

310

Verminderungen der Abgabenschuldigkeiten (einschließlich ihres Wegfalles) durch Zahlung bleiben in diesem Zusammenhang außer Betracht.

311

Jede Verminderung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer stellt eine Herabsetzung iSd § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO dar (VwGH 11.4.1991, 88/13/0202; VwGH 4.9.1992, 92/13/0131). In diesem Fall ist der neue Vorauszahlungsbetrag der Stundungszinsberechnung zugrunde zu legen.

Beispiele:

Beispiel 1: ESt-Vorauszahlung zunächst 100.000 Euro, nach Fälligkeit des zweiten Viertels Herabsetzung auf 80.000 Euro.

	<i>Vierteljahrsbeträge zur Stundungszinsberechnung</i>
<i>1. Viertel</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>2. Viertel</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>3. Viertel</i>	<i>20.000 Euro</i>

<i>4. Viertel</i>	<i>20.000 Euro</i>
-------------------	--------------------

Beispiel 2: ESt-Vorauszahlung zunächst 100.000 Euro, nach Fälligkeit des zweiten Viertels Herabsetzung auf 60.000 Euro

	<i>Vierteljahrsbeträge zur Stundungszinsberechnung</i>
<i>1. Viertel</i>	<i>15.000 Euro</i>
<i>2. Viertel</i>	<i>15.000 Euro</i>
<i>3. Viertel</i>	<i>15.000 Euro</i>
<i>4. Viertel</i>	<i>15.000 Euro</i>

Sinngemäß ist insoweit vorzugehen, als eine ESt- oder KSt-Festsetzung die zuletzt für das in Betracht kommende Jahr maßgeblichen Vorauszahlung unterschreitet.

<i>Beispiel 3: ESt-Vorauszahlung</i>	<i>100.000 Euro</i>
<i>Veranlagungsergebnis</i>	<i>80.000 Euro</i>

	<i>Vierteljahresbeträge laut Abgabenkonto</i>	<i>Vierteljahresbeträge für Zwecke der Stundungszinsberechnung</i>
<i>1. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>2. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>3. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>4. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>20.000 Euro</i>

312

Ergibt sich die Herabsetzung einer bereits veranlagten Abgabenschuld zB durch eine Berufungs(vor)entscheidung, Wiederaufnahme des Verfahrens oder Änderung eines Bescheides gemäß § 295 BAO, so ist zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Stundungszinsen der Herabsetzungsbetrag zunächst von der letzten zu einer Lastschrift führenden Vorschreibung (zB Abschlusszahlung iSd § 46 EStG 1988) abzuziehen und, soweit diese nicht ausreicht, gleichmäßig wie bei einer Herabsetzung von Vorauszahlungen zu berücksichtigen.

<i>Beispiel 4: ESt-Vorauszahlung</i>	<i>100.000 Euro</i>
<i>Veranlagungsergebnis</i>	<i>110.000 Euro</i>
<i>Berufungs(vor)entscheidung</i>	<i>70.000 Euro</i>

Von der Gutschrift im Betrag von 40.000 Euro auf Grund der Berufungs(vor)entscheidung entfallen 10.000 Euro auf die Nachforderung laut Veranlagung; die restlichen 30.000 Euro sind für Zwecke der Stundungszinsberechnung mit jeweils einem Viertel, somit 7.500 Euro, als Verminderung der einzelnen Vierteljahresfälligkeiten zu berücksichtigen.

	<i>Vierteljahresbeträge laut Abgabekonto</i>	<i>Vierteljahresbeträge für Zwecke der Stundungszinsberechnung nach Berufungs(vor)entscheidung</i>
<i>1. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>17.500 Euro</i>
<i>2. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>17.500 Euro</i>
<i>3. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>17.500 Euro</i>
<i>4. Viertel</i>	<i>25.000 Euro</i>	<i>17.500 Euro</i>

313

Vorstehendes gilt entsprechend für andere Abgaben, die in Vierteljahresbeträgen zu entrichten sind (zB Bodenwertabgabe).

314

Eine nach Erlassung eines Zahlungserleichterungsbescheides erfolgte Herabsetzung einer Abgabenschuld hat unter der Voraussetzung, dass die betreffende Abgabe und die den Gegenstand der Zahlungserleichterung bildende Abgabenschuldigkeit zusammengefasst iSd § 213 BAO verbucht werden, selbst dann rückwirkend Einfluss auf die Stundungszinsberechnung, wenn die zunächst überhöht festgesetzt gewesene Abgabe noch vor Erlassung des Zahlungserleichterungsbescheides bereits abgestattet worden ist und daher in den Abgabenschuldigkeiten, die den Gegenstand der Zahlungserleichterung bilden, nicht mehr enthalten war.

315

Es gelten somit folgende Grundsätze:

Jede nachträgliche Abgabenherabsetzung iSd Rz 307 bis Rz 314, die den Rückstand vermindert, für den eine Zahlungserleichterung beantragt und gegebenenfalls bewilligt wurden, ist zu berücksichtigen. Hingegen ist nicht erforderlich, dass die Abgabe, die nachträglich gemindert wird, Teil des Rückstandes war, für den Zahlungserleichterungen bewilligt wurden.

Beispiel:

Für die aus einem ESt-Bescheid sich ergebende Abschlusszahlung wird eine Zahlungserleichterung bewilligt. Während der Wirksamkeit der Zahlungserleichterung

ergeht eine stattgebende Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer. Dies wirkt sich auf die Berechnung der Stundungszinsen aus.

316

Eine vor der Einreichung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung bereits abgestattete Abgabenschuld wird vermindert, sodass sich auf dem Abgabenkonto eine Gutschrift ergibt. Obwohl die Zahlungserleichterungsbewilligung daher nur andere Abgabenschuldigkeiten umfasst, hat die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen, da auch diese Gutschrift eine Minderung des Rückstandes bewirkt.

317

Es ist möglich, dass sich ein und dieselbe Herabsetzung einer Abgabenschuldigkeit auf mehrere Stundungszinsenvorschreibungen auswirkt.

Beispiel:

Eine Abgabe ist unter Einhaltung einer Zahlungserleichterung abgestattet worden. In der Folge wird nach einer weiteren Abgabenvorschreibung wieder eine Zahlungserleichterung beantragt. Später wird die erste Abgabenschuld zB nach § 295 BAO herabgesetzt. Auswirkungen ergeben sich auch auf die durch das zweite Zahlungserleichterungsansuchen ausgelösten Stundungszinsen.

318

Erfolgt die Herabsetzung einer Abgabenschuld vor Erlassung des Stundungszinsenbescheides, so sind die Stundungszinsen bereits unter Berücksichtigung der Herabsetzung der Abgabenschuld zu berechnen. Im Fall der Herabsetzung einer Abgabenschuldigkeit nach Erlassung des Stundungszinsenbescheides ist eine Neuberechnung der Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO durchzuführen.

319

Hingegen ist der Stundungszinsenbescheid aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für dessen Erlassung nicht mehr vorliegen, weil zB die gestundete Abgabenschuld nachträglich zur Gänze wegfällt oder der Rückstand, der den Gegenstand der Zahlungserleichterung gebildet hat, unter Beachtung einer nachträglichen Herabsetzung nicht mehr als 750 Euro betragen hätte.

320

Stundungszinsen, die im Einzelfall den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

321

Für die Neuberechnung der Stundungszinsen oder die allfällige Aufhebung des Stundungszinsenbescheides ist § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO die im Bescheid anzuführende maßgebliche verfahrensrechtliche Grundlage.

322

Die Regelung des § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO bildet - ebenso wie § 212a Abs. 9 BAO und § 217 Abs. 8 BAO - eine Durchbrechung des Grundsatzes, dass im Einhebungs- und Einbringungsrecht nur auf die Abgabenzahlungsschuld abgestellt wird und der Frage der Rechtmäßigkeit einer Abgabenfestsetzung keine Bedeutung zukommt.

323

Im Gegensatz zum Säumniszuschlag (§ 217 BAO) und zu den Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO) werden die Stundungszinsen nicht von der einzelnen Abgabe, sondern vom jeweiligen vom Zahlungserleichterungsansuchen bzw. von der Zahlungserleichterungsbewilligung umfassten Rückstand berechnet. Dementsprechend ist - im Gegensatz zur Neuberechnung (Aufhebung) der Stundungszinsen - bei der Neuberechnung (Aufhebung) der Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO) und Herabsetzung (Aufhebung) des Säumniszuschlages (§ 217 Abs. 7 und 8 BAO) ausschließlich auf die Minderung jener Abgaben Bedacht zu nehmen, welche die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der maßgeblichen Nebengebühren gebildet haben.

3.17. Widerruf einer Zahlungserleichterung (§ 212 Abs. 3 BAO)

324

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind, durch die Abgabenbehörde nur zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, geändert haben (§ 294 Abs. 1 lit. a BAO), oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist (§ 294 Abs. 1 lit. b BAO).

325

Der Widerruf einer Zahlungserleichterung soll nur in Fällen von größerer Bedeutung und bei Vorliegen triftiger Gründe ausgesprochen werden, so etwa, wenn eine erhebliche Änderung (Verbesserung oder Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners) bekannt wird, oder wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen, von denen bei der Bewilligung ausgegangen worden ist, nicht gegeben waren oder nicht mehr zutreffen. Auf diese Umstände ist in der Begründung des Bescheides hinzuweisen.

326

Im Fall des Widerrufs eines Stundungsbescheides ist festzustellen, in welcher Höhe dem Abgabenschuldner auf Grund des geänderten Sachverhaltes die sofortige Leistung der Abgabenschuld möglich wäre (VwGH 13.10.1995, 92/17/0205).

327

§ 294 Abs. 2 BAO, wonach die Änderung oder Zurücknahme von im § 294 Abs. 1 BAO genannten Bescheiden unter bestimmten Voraussetzungen mit rückwirkender Kraft ausgesprochen werden kann, bleibt in diesem Zusammenhang außer Betracht.

3.17.1. Nachfrist bei Widerruf einer Zahlungserleichterung

328

Dem Abgabenschuldner steht in dem den Widerruf der Zahlungserleichterung aussprechenden Bescheid für die Entrichtung der in Betracht kommenden, noch nicht abgestatteten Abgabenschuldigkeiten eine gesetzliche Nachfrist von einem Monat zu, bis zu deren Ablauf die Einbringung gehemmt ist (§ 230 Abs. 2 BAO).

329

Wurde das der widerrufenen Zahlungserleichterungsbewilligung zu Grunde liegende Ansuchen zeitgerecht eingebracht, so entstehen während der Dauer der Nachfrist keine Säumniszuschlagsansprüche. Dies gilt sowohl für den ersten als auch für den zweiten und dritten Säumniszuschlag (§ 212 Abs. 3 erster Satz BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 lit. b BAO). Werden die in Betracht kommenden Abgaben nicht fristgerecht entrichtet, so könnte ein Säumniszuschlag nur vermieden werden, wenn vor Ablauf der vorgenannten Frist ein neuer diese Abgabe umfassender Zahlungserleichterungsbescheid zugestellt wird.

330

Die für die Verwirkung des zweiten bzw. dritten Säumniszuschlages maßgeblichen Dreimonatsfristen beginnen mit Ablauf der Nachfrist neu zu laufen (§ 217 Abs. 3 letzter Satz BAO).

3.17.2. Vollstreckungsbescheid und Zahlungserleichterung

331

Ohne förmlichen Widerruf der Zahlungserleichterung erlischt diese durch einen Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7 BAO). Eine Nachfrist zur Entrichtung der Abgabe steht in diesem Fall nicht zu. Dem § 217 Abs. 6 BAO zufolge tritt die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages mit ungenütztem Ablauf der im Zahlungserleichterungsbescheid vorgesehenen Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des

Vollstreckungsbescheides ein. Erst ab diesem Zeitpunkt beginnt die Dreimonatsfrist des § 217 Abs. 3 erster Satz BAO zu laufen.

3.18. Abweisung eines zeitgerecht eingebrachten Ansuchens um Zahlungserleichterung

332

Eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO steht bei Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung nur dann zu, wenn das Ansuchen zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO eingebracht worden ist.

333

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt mit ungenütztem Ablauf dieser Frist ein (§ 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 lit.b BAO).

334

Diese Nachfrist kann grundsätzlich nur durch Entrichtung genützt werden. Zur Festsetzung eines Säumniszuschlages kommt es jedoch trotz unterlassener Entrichtung nicht, wenn vor Ablauf der Fristen des § 212 Abs. 3 BAO eine Zahlungserleichterung bewilligt wurde. Im Fall einer Berufung oder eines Vorlageantrages gegen die Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung innerhalb der Fristen des § 212 Abs. 3 BAO wird im Hinblick auf die Bestimmung des § 212 Abs. 4 BAO die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages hinausgeschoben (VwGH 22.3.2000, 98/13/0227). Im übrigen bewirkt auch ein bereits vor der maßgeblichen Nachfrist eingebrachter Antrag auf Aussetzung der Einhebung das Hinausschieben der Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages.

335

Wurde einem aus der Sicht des § 230 Abs. 3 BAO verspätet eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht stattgegeben, so steht für die Abgabentrachtung keine Nachfrist zu; ein Anspruch auf Hemmung ist somit nicht gegeben.

336

§ 212 Abs. 3 BAO gilt nicht in den Fällen der Zurückweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens wegen mangelnder Aktivlegitimation des Antragstellers.

3.19. Berufung gegen Bescheide betreffend Abweisung einer Zahlungserleichterung (§ 212 Abs. 4 BAO)

337

Dem § 212 Abs. 4 BAO zufolge kommt Berufungen gegen Bescheide betreffend die (teilweise) Abweisung von Zahlungserleichterungsansuchen sowie solche Berufungen

betreffenden Vorlageanträgen (§ 276 Abs. 2 BAO) die Wirkung eines neuerlichen Zahlungserleichterungsansuchens zu.

338

§ 212 Abs. 4 BAO kommt nur dann zur Anwendung, wenn einem Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Nicht anwendbar ist diese Bestimmung jedoch bei Zurückweisung einer Berufung wegen mangelnder Aktivlegitimation des Berufungswerbers.

339

Die Regelung des § 212 Abs. 4 BAO hat insbesondere im Zusammenhang mit der Hemmung der Einbringung Bedeutung:

340

Einer innerhalb der Frist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO gegen die Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung eingebrachten Berufung oder einem innerhalb dieser Frist eingebrachten Vorlageantrag kommt gemäß § 230 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 212 Abs. 4 BAO einbringungshemmende Wirkung zu. Wird die Berufung oder der Vorlageantrag nach Ablauf dieser Frist eingebracht, so kann gemäß § 230 Abs. 4 BAO einbringungshemmende Wirkung zuerkannt werden. Im Fall der Bewilligung höherer als die vom Abgabepflichtigen beantragten Raten ist eine Berufung oder ein Vorlageantrag durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Ansehung der nach Einreichung solcher Anbringen zu entrichtenden Raten als rechtzeitig iSd § 230 Abs. 3 BAO anzusehen, weshalb in diesen Fällen Einbringungsmaßnahmen unzulässig sind.

341

Die Einbringung einer Berufung oder eines Vorlageantrages gegen einen ein Zahlungserleichterungsansuchen abweisenden Bescheid bedeutet - wie bei Einbringung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung - einerseits im Sinn ua. des § 217 Abs. 4 BAO ein Hinausschieben der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages; andererseits steht dem Abgabepflichtigen die Nachfrist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO zu, wenn der Berufung nicht stattgegeben wird (vgl. VwGH 22.3.2000, 98/13/0227); dies gilt allerdings nur, wenn die Berufung oder der Vorlageantrag innerhalb der Frist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO eingebracht wurde.

342

Wird der Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens oder Bewilligung höherer als der vom Abgabepflichtigen beantragten Raten (teilweise) stattgegeben, so entfällt gemäß § 217 Abs. 9 BAO (siehe

Rz 990) auf Antrag die bereits eingetretene Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages.

3.20. Sonstige Fälle, in denen ein Zahlungsaufschub eintritt

343

- Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO).
- Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO).
- Der VfGH oder der VwGH hat einer Beschwerde aufschiebende Wirkung zuerkannt (dies kommt einem zinsenlosen Moratorium gleich).
- Im Konkursverfahren für Konkursforderungen.
- Im Ausgleichsverfahren für nicht bevorrechtete Forderungen.

Randzahlen 344 bis 399: *derzeit frei*

4. Aussetzung der Einhebung (einschließlich Aussetzungszinsen, § 212a BAO)

4.1. Allgemeines

400

Dem Erkenntnis des VfGH 11.12.1986, G 119/86, zufolge soll der Berufungswerber nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden. Diesem Ziel dient § 212a BAO über die Aussetzung der Einhebung.

4.2. Grundsätzliches

401

Eine solche Aussetzung kommt dann in Betracht, wenn ein Bescheid zu einer Nachforderung geführt hat (siehe Rz 424 bis Rz 431), der Abgabepflichtige als Folge einer Berufungs(vor)entscheidung eine Minderung der Abgabenschuldigkeit erwartet (siehe Rz 465 bis Rz 472) und - falls der angefochtene Bescheid von einem Anbringen, insbesondere von einer Erklärung, abweicht - ein Abweichen von diesem Anbringen Gegenstand des Berufsbegehrens ist (siehe Rz 444 bis Rz 446). Ausgeschlossen ist eine Aussetzung, wenn die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint (siehe Rz 447 bis Rz 457) oder das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (siehe Rz 458 bis Rz 464).

4.3. Ausscheiden aus der laufenden Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO)

402

Die von der Aussetzung betroffenen Abgabenschuldigkeiten scheiden aus der laufenden Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) aus.

4.4. Aussetzung der Einhebung und Unbedenklichkeitsbescheinigung

403

Im Fall einer Aussetzung besteht mangels Entrichtung im Sinne des § 160 Abs. 4 erster Satz BAO kein Rechtsanspruch auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung. Ob im Einzelfall eine Unbedenklichkeitsbescheinigung in Betracht kommt, ist nach Maßgabe des § 160 Abs. 4 zweiter Satz BAO zu prüfen.

404

Eine Aussetzung steht der Anwendung des § 214 Abs. 8 BAO nicht entgegen.

4.5. Aussetzung der Einhebung und Sicherstellungsauftrag

405

Die im Verfahren zur Festsetzung einer Abgabe erfolgte Aussetzung der Einhebung führt nicht zur Einstellung des zuvor auf Grund eines Sicherstellungsauftrages durchgeführten Sicherungsverfahrens (VwGH 22.5.1996, 96/14/0058).

4.6. Entscheidungspflicht

406

Ein Aussetzungsantrag ist ein Anbringen im Sinne des § 85 BAO und unterliegt somit der Entscheidungspflicht des § 311 BAO.

407

Bezieht sich ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung auf mehrere Abgabebeträge, so kann es sein, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Aussetzung bei einem Abgabebetrag gegeben sind und bei einem anderen nicht. Der Abspruch über einen Antrag gemäß § 212a BAO, der sich auf mehrere Abgabebeträge bezieht, muss daher keineswegs einheitlich erfolgen (VwGH 28.5.1997, 97/13/0001; VwGH 30.9.1998, 93/13/0082).

4.7. Voraussetzungen für die Aussetzung (§ 212a

Abs. 1 und 2 BAO)

408

Für die Bewilligung einer Aussetzung müssen sämtliche nachstehend unter Abschnitt 4.7.1. bis Abschnitt 4.7.7. angeführten Voraussetzungen vorliegen.

4.7.1. Berufung, von deren Ausgang die Höhe einer Abgabe unmittelbar oder mittelbar abhängt

409

Aus der Formulierung "unmittelbar oder mittelbar" im § 212a Abs. 1 BAO ergibt sich, dass nicht nur eine Berufung, die gegen einen ein Leistungsgebot beinhaltenden Abgaben- oder Haftungsbescheid gerichtet ist, zu einer Aussetzung führen kann, sondern dass ein Rechtsanspruch auf Aussetzung gegebenenfalls auch dann begründet wird, wenn der Abgabepflichtige etwa den einem Abgabenbescheid vorgeschalteten Grundlagenbescheid, zB einen Feststellungsbescheid, anfechtet. Eine solche Berufung muss nicht vom Abgabepflichtigen selbst, sondern kann auch von einer gemäß § 81 BAO für eine Personenvereinigung

(Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit vertretungsbefugten Person namens dieser Personenvereinigung (Personengemeinschaft) eingebracht werden.

Beispiel:

Der Abgabepflichtige beantragt die Aussetzung hinsichtlich eines Teiles der Einkommensteuer im Hinblick auf eine gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gerichtete Berufung.

410

Im Übrigen gehören zu den Abgaben, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, alle Abgaben, die im Fall einer dem Begehren des Berufungswerbers Rechnung tragenden Berufungserledigung entweder von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabepflichtigen herabzusetzen sind oder deren Festsetzung diesfalls überhaupt aufzuheben ist. Außer den von Grundlagenbescheiden abhängigen Abgaben fallen hierunter auch Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO), Stundungszinsen (§ 212 Abs. 2 BAO), Verspätungszuschläge (§ 135 BAO) und Säumniszuschläge (§ 217 BAO). Die Einbeziehung von Säumniszuschlägen in die Aussetzung kommt sowohl in Betracht, wenn im Fall der Abänderung des Bescheides betreffend eine die Festsetzung des Säumniszuschlages auslösende Abgabe gemäß § 295 Abs. 3 BAO vorzugehen ist, als auch dann, wenn ein Säumniszuschlag in einem Verfahren gemäß § 217 Abs. 8 BAO gemindert würde oder in Wegfall käme.

Beispiel:

Der Abgabepflichtige beantragt im Zusammenhang mit einer Berufung die Aussetzung von Einkommensteuer, hinsichtlich derer die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages bereits verwirkt wurde. Im Fall einer Stattgabe der Berufung hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 217 Abs. 8 BAO). Bezieht der Abgabepflichtige den Säumniszuschlag in den Aussetzungsantrag mit ein, so handelt es sich bei dieser Nebengebühr um eine Abgabe im Sinne des § 212a Abs. 1 erster Satz BAO, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt.

411

Eine mittelbare Abhängigkeit besteht auch bei Abgabenerhöhungen (§ 3 Abs. 2 lit. a BAO) aufgrund materiellrechtlicher Vorschriften. Bezüglich der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen besteht keine Abhängigkeit im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO von der für das letztveranlagte Kalenderjahr festgesetzten Abgabenschuld (siehe Rz 490 bis Rz 492).

412

Ferner ermöglicht § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung des Streitgegenstandes des Hauptverfahrens (Berufung gegen den Abgabenbescheid) für die Zeit, in der in einem Nebenverfahren (zB Berufung gegen einen auf § 275 BAO gestützten Zurücknahmebescheid) geprüft wird, ob die Voraussetzungen einer Berufung vorliegen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0085).

413

Eine Aussetzung der Einhebung setzt voraus, dass eine Berufung, von deren Ausgang die Höhe einer Abgabe abhängig ist, noch anhängig ist (VwGH 29.6.1995, 94/15/0220; VwGH 27.3.1996, 93/15/0235). Hingegen hat der VwGH bei gleichartigem Sachverhalt die Rechtsverletzungsmöglichkeit bejaht, weil der Antragsteller durch eine rechtswidrige Abweisung des Aussetzungsantrages nicht nur um den Zahlungsaufschub und dessen Wirkungen, sondern auch um die Erstreckung der Entrichtungsfrist gemäß § 212a Abs. 7 BAO und die damit verbundenen Wirkungen auf den Säumniszuschlag gebracht würde (VwGH 10.12.1991, 91/14/0164; VwGH 24.9.1993, 93/17/0055; VwGH 3.11.1994, 94/15/0027).

4.7.2. Antrag auf Aussetzung der Einhebung

4.7.2.1. Zeitpunkt der Einbringung des Antrages

4.7.2.1.1. Beginn des maßgeblichen Zeitraumes

414

Die Aussetzung ist ein antragsgebundener Verwaltungsakt (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041; VwGH 24.2.1993, 91/13/0200). Ein entsprechender Antrag ist somit Voraussetzung für die Bewilligung einer Aussetzung. Erlässt die Behörde einen antragsgebundenen Bescheid ohne Vorliegen eines derartigen Antrages, so hat sie eine Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihr nicht zukommt (VwGH 17.6.1992, 91/13/0243; VwGH 17.12.2002, 2002/17/0273).

415

Aussetzungsanträge sind grundsätzlich frühestens gleichzeitig mit der Berufung einzubringen (VwGH 11.2.1994, 92/17/0152).

416

Anträge, die vor Einbringen einer Berufung gestellt werden, sind, wenn kein Zurückweisungsgrund vorliegt, etwa wegen Fehlens der Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Betrages (§ 212a Abs. 3 BAO), als unbegründet abzuweisen, wenn nicht bis zur Erledigung des Antrages die Berufung eingebracht wird.

417

Wird die Berufungsfrist erst durch die Bekanntgabe der fehlenden Begründung (§ 245 Abs. 1 BAO) in Lauf gesetzt oder wird wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO gestellt, so werden in diesen Fällen ein Rechtsmittel und folglich auch ein Aussetzungsantrag in aller Regel erst nach dem vom Zeitpunkt der Bekanntgabe (§ 97 BAO) des maßgeblichen Bescheides abhängigen Eintritt der Fälligkeit der Abgabe eingebracht werden. Zur Überbrückung kommt eine Stundung der Abgaben gemäß § 212 BAO grundsätzlich in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass diesfalls die sofortige volle Entrichtung der Abgabe für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden ist, zumal die Gründe, die den Abgabepflichtigen an der Einbringung einer Berufung vor Fälligkeit der Abgabe und somit auch an einer Antragstellung gemäß § 212a BAO zunächst hindern, von der Abgabenbehörde zu vertreten sind. Dasselbe gilt, wenn die Frist für den Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) erst durch die Bekanntgabe der fehlenden Begründung (§ 276 Abs. 4 in Verbindung mit § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO) in Lauf gesetzt wird oder im Hinblick auf einen Antrag auf Mitteilung der der Berufungsvorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt ist (§ 276 Abs. 4 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO). Entsprechend ist vorzugehen, wenn durch eine Bescheiderteilung zwar nicht eine Fälligkeit, aber eine Frist gemäß § 210 Abs. 4 BAO ausgelöst wird.

4.7.2.1.2. Ende des maßgeblichen Zeitraumes

418

Der Zeitraum, in dem ein Aussetzungsantrag gestellt werden kann, endet mit der Bekanntgabe der Berufungsentscheidung (VwGH 10.4.1991, 91/15/0011), die bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung, bei mündlichen Erledigungen durch Verkündung erfolgt. Wird eine Berufungsentscheidung verkündet, so ist der Zeitpunkt der Verkündung maßgeblich, ungeachtet des Umstandes, dass diesfalls auch immer eine schriftliche Ausfertigung der Berufungsentscheidung zugestellt werden muss (§ 287 Abs. 4 erster Satz BAO).

419

Wurde eine Berufungsentscheidung durch ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH aufgehoben, so kann bis zum Ergehen der Berufungs(vor)entscheidung im fortgesetzten Verfahren ein Aussetzungsantrag gestellt werden.

4.7.2.2. Inhalt des Antrages

420

Aussetzungsanträge haben die Darstellung und somit auch die Berechnung des für die Aussetzung der Einhebung in Betracht kommenden Abgabebetrages zu enthalten; im Übrigen siehe Rz 465 bis Rz 470.

4.7.2.3. Person des Antragsberechtigten

421

Einen Aussetzungsantrag kann nur ein Abgabepflichtiger im Sinne des § 77 BAO stellen, der von der Abgabenbehörde mit Bescheid (insbesondere Abgaben- oder Haftungsbescheid), der eine Nachforderung zur Folge hat, in Anspruch genommen worden ist; ein noch nicht in Anspruch genommener Gesamtschuldner ist zu einem derartigen Antrag nicht legitimiert, da gemäß § 212a Abs. 5 BAO die Wirkung der Aussetzung in einem Zahlungsaufschub besteht und ein solcher nur nach wirksamer Bekanntgabe eines Leistungsgebotes in Betracht kommen kann.

422

Unter Inanspruchnahme für eine Abgabe im Sinne des § 212a Abs. 1 letzter Satz BAO ist entweder die Heranziehung als Eigenschuldner (Gesamtschuldner oder Einzelschuldner) oder als abgabenrechtlich persönlich Haftungspflichtiger zu verstehen.

4.7.2.4. Zuständigkeit für die Einbringung des Antrages

423

Aussetzungsanträge sind bei jenem Finanzamt einzubringen, dem die Erhebung der den Gegenstand des Aussetzungsantrages bildenden Abgabe obliegt.

4.7.3. Der Bescheid muss eine Nachforderung zur Folge haben

424

Die Aussetzung kommt höchstens insoweit in Betracht, als der Bescheid eine Nachforderung zur Folge hat (VwGH 19.10.1999, 94/14/0082; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0029).

425

Führte etwa ein Einkommensteuerbescheid gegenüber den festgesetzten Vorauszahlungen zu keiner Nachforderung, so ist eine Aussetzung nicht zulässig.

426

Der Begriff "**Nachforderung**" entspricht jenem des § 198 Abs. 2 BAO. Einer solchen Nachforderung muss somit nicht eine frühere Festsetzung oder die Buchung des Ergebnisses einer Selbstbemessung vorangehen; unter Nachforderung ist auch jede aus einer erstmaligen Abgabenfestsetzung sich ergebende Zahlungsverpflichtung eines Abgabepflichtigen zu verstehen (VwGH 11.2.1994, 92/17/0152; VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238).

427

Im Interesse der Effizienz des Rechtsschutzes ist als Nachforderung im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO auch eine Zahlungsverpflichtung, die sich aus dem Widerruf einer Löschung oder Nachsicht gemäß § 235 Abs. 3 BAO oder § 236 Abs. 3 BAO ergibt, anzusehen (VwGH 10.12.1991, 91/14/0164).

428

Im Übrigen kommt eine Aussetzung im Zusammenhang mit Berufungen gegen im Einhebungsverfahren erlassene Bescheide nicht in Betracht. Sie ist daher etwa bei Berufungen gegen Bescheide betreffend Abweisung eines Nachsichtsantrages oder eines Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld, gegen Vollstreckungsbescheide oder Sicherstellungsaufträge ausgeschlossen.

429

Eine Berufung gegen eine abweisende Erledigung in einem Zahlungserleichterungsverfahren rechtfertigt keine Aussetzung der Einhebung (VwGH 20.2.1996, 95/13/0247).

430

Eine Berufung gegen eine abweisende Erledigung in einem Aussetzungsverfahren rechtfertigt keine Aussetzung der Einhebung (VwGH 20.2.1996, 95/13/0248).

431

Die (beantragte) Wiederaufnahme eines Nachsichtsverfahrens stellt keine taugliche Grundlage dar, die Einhebung aushaftender Abgabenschulden auszusetzen (VwGH 22.10.2002, 97/14/0090).

4.7.4. Der Bescheid muss, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, von diesem abweichen

432

Falls dem angefochtenen Bescheid ein Anbringen zugrunde liegt, ist das Ausmaß der Aussetzung nicht nur durch die Höhe der Nachforderung (siehe 3. Beispiel), sondern auch durch die Auswirkungen eines Abweichens von diesem Anbringen begrenzt.

Beispiele:

<i>1. ESt-Vorauszahlungen</i>	<i>18.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund der Erklärung</i>	<i>12.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund des Bescheides</i>	<i>15.000 Euro</i>

Eine Aussetzung ist unzulässig, da der Bescheid - obwohl er von einem Anbringen abweicht - gegenüber den Vorauszahlungen zu keiner Nachforderung führt.

<i>2. ESt-Vorauszahlungen</i>	<i>18.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund der Erklärung</i>	<i>12.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund des Bescheides</i>	<i>19.000 Euro</i>

Eine Aussetzung kommt im Umfang von 1.000 Euro in Betracht; der Bescheid weicht gegenüber der Erklärung zwar um 7.000 Euro ab, die Nachforderung gegenüber den Vorauszahlungen beträgt aber lediglich 1.000 Euro.

<i>3. ESt-Vorauszahlungen</i>	<i>12.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund der Erklärung</i>	<i>15.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund des Bescheides</i>	<i>19.000 Euro</i>

Eine Aussetzung kommt trotz einer Nachforderung von 7.000 Euro lediglich für 4.000 Euro in Betracht, da der Bescheid nur in diesem Umfang von der Erklärung abweicht.

433

Unter Anbringen im Sinne des § 212a Abs. 1 und 2 lit. b BAO sind nicht nur vom Abgabepflichtigen selbst eingebrachte Anbringen (zB Einkommensteuererklärung), sondern etwa aus der Sicht abgabepflichtiger Gesellschafter auch von einer gemäß § 81 BAO für eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit vertretungsbefugten Person namens dieser Personenvereinigung (Personengemeinschaft) eingebrachte Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu verstehen.

434

Im Interesse eines effizienten Rechtsschutzes ist eine Aussetzung auch dann zu bewilligen, wenn sich eine Abgabenschuld aus einer verbösernden Berufungsvorentscheidung ergibt und ein Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) gestellt wird.

435

Führt im Fall einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO eine Berufungsvorentscheidung mittelbar zu einer Erhöhung einer Abgabenschuld für einen an den gemeinschaftlichen Einkünften Beteiligten, so kommt für diesen, wenn er einen Vorlageantrag stellt, ohne selbst Berufungswerber zu sein (§ 276 Abs. 2 zweiter Satz BAO), eine Aussetzung in Betracht.

436

Führt ein Abgabenbescheid gegenüber den festgesetzten Vorauszahlungen zunächst zu einer Gutschrift, wird aber dieser Bescheid später durch einen anderen Bescheid mit einem Mehrergebnis gegenüber dem Erstbescheid ersetzt (etwa im Weg der Wiederaufnahme des

Verfahrens gemäß § 303 BAO oder einer Änderung gemäß § 295 BAO), so ist - im Fall der Anfechtung des neuen Bescheides - die für die Aussetzung in Betracht kommende Nachforderung durch Gegenüberstellung der Vorschreibung laut Erstbescheid und jener des neuen Bescheides zu ermitteln.

Beispiel:

<i>ESt-Vorauszahlungen</i>	<i>18.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund des Erstbescheides</i>	<i>10.000 Euro</i>
<i>Einkommensteuer auf Grund des neuen Bescheides</i>	<i>22.000 Euro</i>

Eine Aussetzung kommt - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - für einen Betrag von 12.000 Euro in Betracht, da der neue Bescheid in diesem Umfang eine Nachforderung gegenüber dem Erstbescheid zur Folge hat. Unrichtig wäre es, die Abgabe laut neuem Bescheid den Vorauszahlungen gegenüberzustellen.

437

Wurde ein Anbringen geändert, zB im Fall der Berichtigung einer Abgabenerklärung, so ist das Kriterium des Abweichens im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO aus der Sicht des letzten Standes des Anbringens vor der Bescheiderteilung maßgeblich.

438

Wurde ein Bescheid, mit dem ein früherer Bescheid abgeändert worden ist (zB gemäß § 295 BAO), angefochten, so ist bei der Beurteilung der Frage des Abweichens von einem Anbringen auf den Inhalt des dem abgeänderten Bescheid zugrunde gelegenen Anbringens des Abgabepflichtigen Bedacht zu nehmen. Somit ist in allen Fällen, in denen ein Bescheid - selbst wenn er von Amts wegen ergangen ist - an die Stelle eines früheren Bescheides tritt (zB § 200 Abs. 1 und 2 BAO, § 295 BAO, § 303 Abs. 4 BAO), stets vom Anbringen der Partei auszugehen.

Beispiel:

Aus dem ESt-Bescheid ergibt sich eine Abgabenschuld von 8.000 Euro, Vorauszahlungen waren nicht festgesetzt; die auf Grund der Erklärung sich ergebende Abgabe hätte 7.000 Euro betragen. In weiterer Folge ergeht ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter ESt-Bescheid, aus dem sich eine Abgabenschuld von 10.000 Euro ergibt. Die Erhöhung gegenüber dem Erstbescheid von 2.000 Euro beruht im Umfang von 100 Euro auf der Anpassung an den vorgeschalteten Grundlagenbescheid und im Umfang von 1.900 Euro auf einer Änderung in anderen Bereichen.

Da bei der Beurteilung, ob ein Bescheid von einem Anbringen abweicht, stets auf das ursprüngliche Anbringen Bedacht zu nehmen ist, liegt ein Abweichen von einem Anbringen im Umfang von 3.000 Euro vor: es ist die Abgabenbelastung, die sich auf Grund der Erklärung ergeben hätte (7.000 Euro), der Abgabenbelastung laut Bescheid gemäß § 295 BAO (10.000 Euro) gegenüberzustellen. Würde dieser Bescheid

hinsichtlich der gesamten Nachforderung angefochten, so wäre allerdings für 100 Euro eine Aussetzung schon deshalb unzulässig, weil die Berufung diesbezüglich wegen § 252 BAO aussichtslos wäre (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO).

Nur dann, wenn auch gegen den dem ESt-Bescheid vorgeschalteten Feststellungsbescheid berufen wird, käme im Hinblick auf diese Berufung auch eine Aussetzung für den vorerwähnten Betrag von 100 Euro in Betracht.

4.7.4.1. Anbringen bei Gesamtschuldverhältnissen

439

Bei Personen, die Gesamtschuldner sind, weil sie nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, entsteht das Gesamtschuldverhältnis durch Verwirklichung des Tatbestandes (§ 6 Abs. 1 BAO). In diesen Fällen trifft etwa im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Verpflichtung zur Anmeldung des Erwerbes die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (§ 22 Abs. 2 ErbStG 1955). Wurde einer der Gesamtschuldner, welcher der Abgabenbehörde keine Anmeldung vorgelegt hat, mit Leistungsgebot in Anspruch genommen, so kommt im Fall einer Berufung eine Aussetzung nur insoweit in Betracht, als der an den Berufungswerber gerichtete Abgabenbescheid vom Anbringen des anderen Gesamtschuldners abgewichen ist, außer der Abgabepflichtige ficht seine Inanspruchnahme dem Grunde nach an.

440

Auch in Fällen, in denen mehrere Personen gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind (§ 6 Abs. 2 BAO), entsteht das Gesamtschuldverhältnis durch Verwirklichung des Tatbestandes (zB Mitglieder der GesBR betreffend Umsatzsteuer der GesBR).

4.7.4.2. Anbringen bei Geltendmachung von Haftungen

441

Wurde eine Haftung mit Haftungsbescheid geltend gemacht (§ 224 Abs. 1 BAO), so kann der Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen (§ 248 BAO). Beruft der Haftungspflichtige gegen den Haftungsbescheid mit der Begründung, dass seine Heranziehung zur Haftung zu Unrecht erfolgt sei, so kommt - unter der Voraussetzung, dass die Berufung nicht nur wenig Aussicht auf Erfolg hat - eine Aussetzung für die gesamte den Gegenstand des Haftungsbescheides bildende Abgabenschuld in Frage.

442

Beruft der Haftungspflichtige nur gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch und wurde an den Erstschuldner bereits ein Leistungsgebot gerichtet, dem ein Anbringen zugrunde lag,

so kommt eine Aussetzung höchstens insoweit in Betracht, als der Bescheid über den Abgabensanspruch vom Anbringen des Erstschuldners abweicht und diese Abweichungen Gegenstand des Berufungsbegehrens sind.

4.7.4.3. Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt

443

Bei einem Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, kommt eine Aussetzung gegebenenfalls in Betracht, unabhängig davon, ob ein solcher Bescheid immer von Amts wegen ergeht (zB Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe oder eines Verspätungszuschlages, Haftungsbescheid) oder ob der Verpflichtung zur Einreichung eines Anbringens nicht entsprochen wurde (zB Schätzung der Bemessungsgrundlagen mangels Einreichung einer Abgabenerklärung).

4.7.5. Der Bescheid muss, falls ihm ein Anbringen zugrunde liegt, in Punkten angefochten werden, die mit dem Abweichen vom Anbringen im Zusammenhang stehen

444

In Fällen, in denen einem Bescheid ein Anbringen zugrunde liegt, ist Voraussetzung für eine Aussetzung, dass der Bescheid in Punkten angefochten wird, die mit der Abweichung vom Anbringen im Zusammenhang stehen (§ 212a Abs. 2 lit. b BAO).

Beispiel:

Hätte etwa in den Beispielen zu Punkt 4.7.4 das Finanzamt anlässlich der Veranlagung bestimmte vom Abgabepflichtigen als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen nicht anerkannt, so wäre eine Aussetzung ausgeschlossen, wenn der Abgabepflichtige in der Berufung ausschließlich erstmals die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung beantragt.

445

Eine Aussetzung kann nur in jenem Umfang bewilligt werden, in dem sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung eine Minderung der Abgabenschuld ergeben würde. Der auszusetzende Betrag ist jedoch, falls dem Bescheid ein Anbringen zugrunde liegt, in zweifacher Weise begrenzt, nämlich durch die Höhe der Nachforderung und durch den Umfang der Abweichung vom Anbringen (siehe Punkt 4.7.4); im übrigen ist der für eine Aussetzung in Frage kommende Betrag umfänglich auch noch insoweit eingeschränkt, als - von Ausnahmen abgesehen (siehe Rz 519 bis Rz 529) - die maßgebliche Abgabe noch nicht entrichtet ist.

446

Trägt eine Berufungsvorentscheidung dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung, wird aber in einem vom Berufungsbegehren nicht berührten Bereich eine Verböserung vorgenommen, so kommt im Fall eines Vorlageantrages eine Aussetzung für jene Abgabenschuldigkeiten, die auf die Verböserung zurückzuführen sind, in Betracht.

4.7.6. Die Berufung darf nicht nur wenig Erfolg versprechend sein

447

Die Aussetzung ist nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO).

448

Anlässlich der Entscheidung über einen Aussetzungsantrag ist somit von der Abgabenbehörde auf die Erfolgsaussichten der Berufung Bedacht zu nehmen, und zwar anhand des Berufungsvorbringens (VwGH 26.7.1995, 95/16/0018; VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100). In der Berufung nicht dargelegte Fragen der rechtlichen Beurteilung, die zum Erfolg einer Berufung führen könnten, sind bei dieser Prüfung nicht auszuklammern (VwGH 17.4.2000, 99/17/0437). Der Abgabenschuldner soll nicht einseitig in Fällen belastet werden, in denen - trotz Bedachtnahme auf gesicherte Erfahrungstatsachen, eine längerwährend unbeanstandet geübte Verwaltungspraxis oder die Klärung von Rechtsfragen durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts - Tatsachen- oder Rechtsfragen echt strittig sind (VfGH 11.12.1986, G 119/86).

449

Ist die den Gegenstand des Berufungsbegehrens bildende Frage etwa durch Rechtsprechung der Höchstgerichte geklärt, so wird eine Berufung, in der vom Abgabepflichtigen eine gegenteilige Meinung vertreten wird, oftmals wenig Erfolg versprechend sein; widersprüchliche Judikatur schließt jedoch eine Aussetzung der Einhebung nicht aus.

450

Eine Berufung ist ferner wenig Erfolg versprechend, wenn der eindeutige klare Wortlaut des Gesetzes den Standpunkt des Abgabepflichtigen widerlegt. Jedoch ist eine Berufung, welche die Verfassungswidrigkeit oder die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer Norm geltend macht, nicht von vornherein als wenig Erfolg versprechend zu bezeichnen.

451

Die Berufung ist zB nach Lage des Falles auch dann wenig Erfolg versprechend, wenn ein Abgabepflichtiger - entgegen den im § 252 Abs. 1 bis 3 BAO getroffenen Anordnungen - einen Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem vorgeschalteten Grundlagenbescheid getroffen worden sind, mit der Begründung anfechtet, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

452

Behauptet der Berufungswerber, dass eine erstinstanzlich angewendete Bestimmung im Konflikt mit dem Gemeinschaftsrecht steht, so darf die Abgabenbehörde nicht die Berufung von vornherein als wenig Erfolg versprechend ansehen, weil zu dieser Frage ein Vorabentscheidungsverfahren anhängig ist (VwGH 14.10.1999, 99/16/0266).

453

Stützt ein Abgabepflichtiger eine Berufung auf die Behauptung, ein angewendetes Gesetz sei verfassungswidrig oder eine Verordnung gesetzwidrig, so hat die Abgabenbehörde - ungeachtet der Bindung von Verwaltungsbehörden an ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze und Verordnungen - kraft der ausdrücklichen Anordnung im § 212a Abs. 2 lit. a BAO im Aussetzungsverfahren diese Behauptung ebenso wie jede andere Berufungsbehauptung im Hinblick auf ihre Erfolgsaussichten abzuschätzen. Hierbei ist zu beachten, dass über Berufungen allenfalls auch in einem nach Ergehen einer verwaltungsgerichtlichen oder verfassungsgerichtlichen Entscheidung fortgesetzten Verfahren zu entscheiden ist (VfGH 27.6.1996, B 131/95).

454

Aus dem Wort "insoweit" im § 212a Abs. 2 lit. a BAO ergibt sich, dass eine Aussetzung gegebenenfalls nur für einen Teil der vom Berufungsbegehren berührten Abgabenschuld in Betracht kommen kann. Wird beispielsweise ein Einkommensteuerbescheid angefochten, weil einerseits Beiträge an eine gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaft nur im gesetzlichen Höchstausmaß von 100 Euro als Sonderausgaben berücksichtigt und andererseits geltend gemachte Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden, so wäre eine Aussetzung zumindest für den durch die Sonderausgaben berührten Teil der Abgabenschuld ausgeschlossen (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF ab 1.1.2005).

455

Aufgabe des Aussetzungsverfahrens gemäß § 212a BAO ist es nicht, die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen. Die Abgabenbehörden haben lediglich die Erfolgsaussichten der Berufung anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0066; VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100). Die Beurteilung der Erfolgsaussichten einer Berufung anlässlich der Entscheidung über einen Aussetzungsantrag ist daher keinesfalls für die Berufungserledigung richtungweisend und somit nicht präjudiziell.

456

Für eine auslegungsweise Einschränkung des Tatbestandes nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO auf Fälle offenkundiger Erfolglosigkeit einer Berufung bietet der Text der zitierten Bestimmung

keinerlei Raum (VwGH 26.7.1995, 95/16/0018). Die Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels muss für jede mit der Sache vertraut gemachte urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar sein (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0383).

457

Es besteht keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgaben wegen einer bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigungen hinaus auszudehnen (VwGH 28.5.2002, 96/14/0175; VwGH 31.7.2002, 2002/13/0136; VwGH 25.11.2002, 2002/14/0126).

4.7.7. Das Verhalten des Abgabepflichtigen darf nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet sein

458

Die Aussetzung ist ferner unzulässig, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 lit. c BAO), etwa wenn er im Begriff ist, sein Vermögen (allenfalls im Treuhandweg) an Angehörige zu übertragen (VwGH 21.12.1999, 94/14/0088; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045). Die Übertragung des Vermögens des Abgabepflichtigen an eine Stiftung, auch wenn der Abgabepflichtige selbst ein Begünstigter aus der Stiftung ist, ist ein Hindernis für die Bewilligung der Aussetzung, weil dem Abgabengläubiger eine Vollstreckung von Abgabeforderungen gegen den Abgabepflichtigen in das Vermögen der Stiftung in gleicher Weise verwehrt ist wie eine Vollstreckung in das Vermögen naher Angehöriger (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

459

Entscheidend ist, ob ein Sachverhalt vorliegt, der die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde zu tragen vermag, das Verhalten des Abgabepflichtigen sei auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet. Ein solches Verhalten liegt im Fall der versuchten Vollstreckungsvereitelung nach § 15 StGB und nach § 162 Abs. 1 und 2 StGB vor (VwGH 5.10.1994, 94/15/0149).

460

Die Abgabenbehörde hat nicht nur ein gefährdendes Verhalten zu berücksichtigen, das mit dem Aussetzungsantrag in engem zeitlichem Zusammenhang steht; sie hat vielmehr auch zeitlich davor liegendes Verhalten zu berücksichtigen. Entscheidend ist die mit dem Verhalten verbundene objektive Gefährdungseignung, nicht jedoch das Motiv des Abgabepflichtigen (VwGH 29.6.1999, 98/14/0123). Der Umstand, dass die Einbringlichkeit der Abgabe an sich

gefährdet ist oder durch die Bewilligung der Aussetzung gefährdet wird, hat daher außer Betracht zu bleiben.

461

Vor dem Hintergrund des Zweckes des § 212a Abs. 2 lit. c BAO, nämlich einen Abgabepflichtigen, der sein Vermögen dem Zugriff des Abgabengläubigers zu entziehen versucht, daran zu hindern, den durch eine Aussetzung der Einhebung bewirkten Zahlungsaufschub zu einer erfolgreichen Fortsetzung solcher Versuche zu missbrauchen, ist es nicht einsichtig, weshalb erst nach dem Entstehen der Abgabensforderung gesetzte Gefährdungshandlungen, nicht aber auch solche der Aussetzung entgegenstehen sollten, die zeitlich nahe vor dem Entstehen der Abgabensforderung unter solchen Umständen gesetzt worden waren, aus denen dem Abgabepflichtigen das drohende Entstehen der Abgabenschuld, deren Durchsetzung er gefährdete, bereits erkennbar war (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

462

Verlagert ein Abgabepflichtiger den wirtschaftlichen Erfolg seiner Aktivitäten durch fingierte Betriebsaufwendungen - dazu gehören auch überhöhte Einstandspreise - in das Ausland und hat diese Vorgangsweise zur Folge, dass die für die Entrichtung der geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch Zahlungsfluss in das Ausland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden, so kann dies den Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO erfüllen. Ein Verhalten, das auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist, ist unabhängig von den Erfolgsaussichten der Berufung so lange ein Hindernis für die Aussetzung der Einhebung, als es sich nicht als zu Unrecht angenommen herausstellt (VwGH 15.9.1999, 94/13/0063).

463

Die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes bezüglich der im Alleineigentum des Abgabepflichtigen stehenden Liegenschaft berechtigt zur Schlussfolgerung, dass das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenschuld gerichtet ist, weil diese Maßnahme verhindert, dass zur Sicherung der Abgabenschuld ein zwangsweises Pfandrecht zu Gunsten der Abgabenbehörde begründet wird (VwGH 26.7.1995, 94/15/0226).

464

Allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter stellen für sich allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten dar (VwGH 24.6.2003, 99/14/0343).

4.8. Zurückweisung eines Aussetzungsantrages, Berufung gegen Abweisung eines Aussetzungsantrages (§ 212a Abs. 3 und 4 BAO)

465

Aussetzungsanträge haben die Darstellung und somit auch die Berechnung des nach Ansicht des Abgabepflichtigen für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages zu enthalten, da dem § 212a Abs. 3 BAO zufolge eine Aussetzung höchstens in dem Ausmaß in Frage kommt, in dem sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung eine Herabsetzung der Abgabenschuld ergibt.

466

Der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß steht jedoch der Umstand nicht entgegen, dass der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich bei genauer Überprüfung der maßgeblichen Beträge ergebenden nicht wesentlich abweicht (§ 212a Abs. 3 BAO). Dies wird etwa dann vorkommen, wenn der Abgabepflichtige in der gegen den Umsatzsteuerbescheid gerichteten Berufung vorbringt, dass ein Teil der vom Finanzamt als steuerbar behandelten Umsätze nicht steuerbare Auslandsumsätze sind und er bei Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages die Auswirkungen umsatzabhängiger Positionen (zB Höhe des Vorsteuerabzuges bei Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) nicht berücksichtigt hat.

467

Im Übrigen ist bei Prüfung, ob der Antrag die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Betrages enthält, kein strenger Maßstab anzulegen. Kommt zB bei einer Abgabe nur ein bestimmter Steuersatz in Betracht, so kann die Darstellung der Ermittlung des Betrages entfallen, wenn sich dieser aus der dargelegten strittigen Bemessungsgrundlage und dem maßgeblichen Steuersatz ergibt.

468

Es reicht nicht, dass dem Finanzamt die Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Betrages aus den Akten möglich ist; die Darstellung der Ermittlung dieses Betrages muss bei sonstiger Zurückweisung im Antrag enthalten sein (VwGH 18.2.1999, 98/15/0017; VwGH 18.2.1999, 97/15/0143).

469

Enthält ein Antrag nicht die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Betrages, so ist er zurückzuweisen (§ 212a Abs. 3 BAO). Die Zurückweisung

eines Aussetzungsantrages steht einer neuerlichen Antragstellung und Bewilligung der Aussetzung bei Vorliegen der Voraussetzungen nicht entgegen.

470

Wird im Fall einer Wiederaufnahme des Verfahrens in der Berufung die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide und damit der Wegfall der neuen Sachbescheide (§ 307 Abs. 3 BAO) begehrt, so erübrigt sich eine genaue ziffernmäßige Darstellung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Betrages.

471

Unterbleibt in den Fällen des § 85 Abs. 2 BAO die fristgerechte Behebung der Mängel eines Aussetzungsantrages, so ist ein (rechtsmittelfähiger) Bescheid zu erteilen, mit dem ausgesprochen wird, dass der Antrag als zurückgenommen gilt. Gemäß § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 BAO steht auch in diesem Fall dem Abgabepflichtigen unter der Voraussetzung, dass der Aussetzungsantrag zeitgerecht eingereicht wurde, eine Frist von einem Monat für die säumniszuschlagsfreie Entrichtung der Abgabe zu. Während dieser Frist besteht eine Hemmung der Einbringung (§ 230 Abs. 2 BAO). Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt der Antrag als ursprünglich richtig eingebracht.

472

Das Vorgesagte gilt sinngemäß für das Fehlen einer Vollmacht. Bezüglich als Parteienvertreter einschreitender Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Notare sind § 8 Abs. 1 letzter Satz Rechtsanwaltsordnung, § 88 Abs. 9 WTBG und § 5 Abs. 4a Notariatsordnung zu beachten, wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt. Im Übrigen siehe Erlass des BMF vom 4.10.2001, 05 0601/7-IV/5/01, AO 210, AÖF Nr. 225/2001.

4.9. Auswirkungen eines Aussetzungsantrages

473

Soweit sich ein vom Abgabepflichtigen gestellter Aussetzungsantrag auf noch nicht entrichtete Abgaben bezieht,

- ist er für den Beginn des Zeitraumes, für den Aussetzungszinsen zu entrichten sind, maßgeblich (Rz 552),
- löst er eine Hemmung der Einbringung aus (Rz 475 bis Rz 479),
- kann er die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages hinausschieben (Rz 480 bis Rz 482).

4.9.1. Zum Verzinsungszeitraum

474

Da § 212a Abs. 9 lit. a BAO darauf abstellt, dass Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen, ergibt sich, dass für bereits entrichtete Abgaben auf Grund der genannten Bestimmung - im Gegensatz zu § 212a Abs. 9 lit. b BAO - keine Aussetzungszinsen anfallen können. Für entrichtete Abgaben beginnt der Zeitraum, für den gegebenenfalls Aussetzungszinsen festgesetzt werden dürfen, erst mit Bewilligung der Aussetzung. Im Übrigen siehe Rz 547 bis Rz 576.

4.9.2. Zur Hemmung der Einbringung

475

Ein Aussetzungsantrag führt dem § 230 Abs. 6 BAO zufolge zu einer Hemmung der Einbringung hinsichtlich der nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz BAO betroffenen Abgaben, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt der Antrag gestellt wird (siehe jedoch Rz 519 bis Rz 529). Diese Wirkung besteht bis zur Erledigung des Antrages unabhängig davon, wie der Antrag erledigt wird. Keine Hemmungswirkung besteht allerdings bei Einbringung des Aussetzungsantrages durch einen hiezu nicht Legitimierten.

476

Ein Aussetzungsantrag, der gemäß § 212a Abs. 3 BAO zurückzuweisen ist, löst ebenfalls eine Hemmung der Einbringung aus. Keine Hemmungswirkung ist hingegen mit solchen Aussetzungsanträgen verbunden, die aus anderen Gründen zurückzuweisen sind, wie etwa wegen mangelnder Aktivlegitimation.

477

Wird einem Aussetzungsantrag (teilweise) stattgegeben, so bleibt die Hemmungswirkung für den von der Aussetzung umfassten Teil der Abgabe bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 BAO bestehen. Dies ergibt sich aus § 212a Abs. 7 erster Satz BAO in Verbindung mit § 230 Abs. 2 erster Satz BAO, wonach während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen.

478

Wurde einem im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO zeitgerechten Aussetzungsantrag nicht stattgegeben, so bleibt die durch die Antragstellung bewirkte Hemmung (§ 230 Abs. 6 BAO) im Hinblick auf § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des den Antrag erledigenden

Bescheides aufrecht. Im Fall der Abweisung eines nicht zeitgerecht gestellten Antrages steht die Nachfrist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO nicht zu.

479

Dem § 212a Abs. 4 BAO zufolge bewirkt die Berufung gegen einen die Aussetzung ablehnenden Bescheid ebenso wie ein Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) im Fall einer (teilweise) abweisenden Berufungsvorentscheidung neuerlich eine Hemmung der Einbringung.

4.9.3. Zum Säumniszuschlag

480

Ein zeitgerecht im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO, somit vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO gestellter Aussetzungsantrag schiebt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages zunächst hinaus (§ 217 Abs. 4 BAO). Soweit der Aussetzungsantrag säumniszuschlagsvermeidende Wirkung hat, unterbricht er die für den zweiten und dritten Säumniszuschlag maßgebliche Dreimonatsfrist (§ 217 Abs. 4 lit. b BAO in Verbindung mit § 230 Abs. 6 BAO). Diese Fristen beginnen mit Erledigung des Antrages neu zu laufen. Die Antragstellung berührt bereits entstandene Säumniszuschlagsansprüche nicht.

481

Der Bescheid, mit dem das Finanzamt über einen Aussetzungsantrag entscheidet, ist mit Berufung anfechtbar (§ 243 BAO). Gemäß § 212a Abs. 4 BAO sind die für Aussetzungsanträge geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2 BAO) sinngemäß anzuwenden. Dieser Regelung zufolge kommt somit einer Berufung neuerlich eine die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages hinausschiebende Wirkung zu, wenn sie innerhalb der Monatsfrist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO eingebracht wird. Je nach Ausgang des Berufungsverfahrens wird die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages nach Maßgabe der §§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO und 217 Abs. 4 BAO weiter hinausgeschoben. Dasselbe gilt im Fall eines Vorlageantrages; dies unter der Voraussetzung, dass der Abgabepflichtige den Antrag innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Berufungsvorentscheidung stellt.

482

§ 212a Abs. 4 BAO ist nicht anwendbar, wenn ein Bescheid angefochten wird, mit dem ein Aussetzungsantrag zurückgewiesen wurde. In diesem Fall hat der Abgabepflichtige die Möglichkeit, neuerlich einen Aussetzungsantrag zu stellen.

4.10. Zahlungsaufschub (§ 212a Abs. 5 BAO)

483

Die Wirkung einer Aussetzung besteht in einem Zahlungsaufschub bis zu ihrem Ablauf oder ihrem Widerruf, woran sich gemäß § 212a Abs. 7 erster Satz BAO noch eine Zahlungsfrist von einem Monat anschließt. Der Zahlungsaufschub hat gemäß § 230 Abs. 2 BAO, wonach während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, eine Hemmung der Einbringung bis zum Ablauf dieser Zahlungsfrist zur Folge. Dass bereits ein Aussetzungsantrag eine Hemmung der Einbringung bewirkt, ergibt sich aus § 230 Abs. 6 BAO.

484

Die Aussetzung kann auf Antrag des Abgabepflichtigen auch für einen geringeren Betrag als er gesetzlich zustünde bewilligt werden; es darf jedoch nicht mehr ausgesetzt werden, als beantragt wurde.

485

Eine Aussetzung kann auch solche erst in der Zukunft fällig werdende Abgabebeträge betreffen, die zwar aus einem angefochtenen Bescheid resultieren, deren Fälligkeit jedoch nicht von der Bekanntgabe des angefochtenen Bescheides abhängig ist. Dies ist etwa bei Vorauszahlungsbescheiden betreffend Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer der Fall.

486

Die Aussetzung kann auch im Stadium der Vollstreckung bewilligt werden. Sie bedeutet lediglich einen Zahlungsaufschub, die Fälligkeit wird nicht verschoben; vor der Antragstellung erworbene Pfandrechte bleiben unberührt.

487

Nach Erledigung der Berufung, deretwegen die Aussetzung beantragt worden ist, kommt ihre Bewilligung nicht mehr in Betracht (Beschluss des VwGH 30.3.1992, 90/15/0039), es sei denn, dass an der Bewilligung noch ein rechtliches Interesse des Antragstellers bestehen sollte. Dies kann zB dann der Fall sein, wenn die (teilweise) stattgebende Entscheidung über die Berufung gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid zwar schon verkündet wurde (§ 287 Abs. 4 BAO), die schriftliche Ausfertigung dieser Entscheidung aber noch nicht vorliegt und deshalb die Änderung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide noch nicht vorgenommen worden ist.

488

Die Bewilligung einer Aussetzung darf, weil hierauf bei Vorliegen aller Voraussetzungen ein Rechtsanspruch besteht, nicht an Bedingungen geknüpft werden.

489

Im Fall des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung ist der Ablauf der Aussetzung jedenfalls zu verfügen (VwGH 18.12.2002, 2002/17/0282).

4.11. Aussetzung bei bestimmten Vorauszahlungen

490

Die Höhe der Vorauszahlungen an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer richtet sich grundsätzlich nach der jeweiligen Abgabenschuld des letztveranlagten Kalenderjahres (§ 45 Abs. 1 EStG 1988; gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 gilt § 45 Abs. 1 EStG 1988 auch für die Körperschaftsteuer).

491

Dennoch liegt eine mittelbare Abhängigkeit der Höhe der Vorauszahlungen von der Erledigung einer Berufung gegen einen Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO nicht vor, da gemäß § 45 Abs. 3 EStG 1988 im Fall einer nach dem 30. September des Jahres, für das die Vorauszahlungen festgesetzt wurden, ergehenden Berufungserledigung die Anpassung der Vorauszahlungen für das betreffende Jahr nicht mehr zulässig ist; ferner könnte vor Erledigung der gegen den Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid gerichteten Berufung im Hinblick auf eine mittlerweile durchgeführte weitere Veranlagung eine Anpassung der Vorauszahlungen ohne Bedachtnahme auf das Ergebnis des Berufungsverfahrens erfolgt sein oder Vorauszahlungen könnten - unabhängig von einer Veranlagung - neu festgesetzt worden sein.

492

Eine Aussetzung von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen kommt daher gegebenenfalls nur im Zusammenhang mit einer gegen den Vorauszahlungsbescheid gerichteten Berufung in Betracht.

4.11.1. Besonderheiten bei der Aussetzung von bestimmten Vorauszahlungen und anderen in Teilbeträgen fällig werdenden Abgaben

493

Wird einer Berufung gegen einen Abgabenbescheid (teilweise) stattgegeben, so führt dies grundsätzlich zu einer Rückstandsminderung, die mit Bekanntgabe der Berufungs(vor)entscheidung wirksam wird.

494

Wurde einem Antrag auf Aussetzung von Vorauszahlungsteilbeträgen stattgegeben, so führt dies dazu, dass Vierteljahresbeträge jeweils nur in einem dem Berufungsbegehren entsprechenden Ausmaß zu entrichten sind, sodass auch bei stattgebender

Berufungserledigung eine zumindest teilweise Nachentrichtung ausgesetzt gewesener Abgabebeträge zu erfolgen hat.

495

Soweit der Berufung gegen einen Vorauszahlungsbescheid stattgegeben wurde, sind Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO) nicht zu entrichten.

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß für Abgaben, die auf Grund bescheidmäßiger Festsetzung in Teilbeträgen fällig werden (zB Bodenwertabgabe).

4.11.2. Ansuchen um Zahlungserleichterung im Zusammenhang mit einer Berufung

496

Das Instrument der Aussetzung berührt nicht die Wirksamkeit des § 212 BAO. Somit bleibt es einem Abgabepflichtigen unbenommen, ein Ansuchen um Bewilligung einer Zahlungserleichterung auch dann zu stellen, wenn die Voraussetzungen für eine Aussetzung vorliegen. Es ist daher unzulässig, ein Ansuchen um Bewilligung einer Zahlungserleichterung mit der Begründung abzuweisen, dass dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit offen steht, einen Aussetzungsantrag zu stellen. Wurde ein Ansuchen um eine Zahlungserleichterung gestellt, so ist, wenn die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen hierfür vorliegen und gemessen an den Grundsätzen des § 20 BAO eine positive Ermessensübung in Betracht kommt, einem solchen Ansuchen zu entsprechen; dies auch dann, wenn im Einzelfall ein Rechtsanspruch auf eine Aussetzung bestehen sollte.

4.11.3. Zusammentreffen von Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO und Aussetzung gemäß § 212a BAO

497

Wurden für denselben Abgabebetrag sowohl ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO als auch ein Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO eingebracht, so ist zunächst über den Aussetzungsantrag zu entscheiden. Nur insoweit eine Aussetzung nicht in Betracht kommt, wäre bei Vorliegen der Voraussetzungen eine Zahlungserleichterung zu bewilligen.

498

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl eine Zahlungserleichterung als auch eine Aussetzung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder bis zu ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein (§ 212a Abs. 5 letzter Unterabsatz BAO).

499

Hieraus ergibt sich, dass, sollte für einen Abgabebetrag eine Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO bewilligt worden sein, im Fall der Bewilligung einer Aussetzung für den den Gegenstand der Zahlungserleichterung bildenden Abgabebetrag dieser Bescheid stärker ist und den Zahlungserleichterungsbescheid insoweit und solange verdrängt, als eine Aussetzung wirksam ist.

500

Wenn für alle Abgaben, die Gegenstand einer Ratenbewilligung sind, eine Aussetzung beantragt wird, besteht zunächst keine Verpflichtung mehr, die Ratentermine einzuhalten. Wird der Aussetzungsantrag abgewiesen, so wird mit Bekanntgabe des Abweisungsbescheides der Zahlungserleichterungsbescheid wieder maßgeblich. Dies bedeutet, dass der Abgabepflichtige, wenn er Säumnis- und Terminverlustfolgen vermeiden will, innerhalb der Monatsfrist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO sämtliche bis dahin im Zahlungserleichterungsbescheid vorgesehenen Raten nachzuentrichten hat.

501

Wird im Fall einer bereits erteilten Ratenbewilligung dem Aussetzungsantrag stattgegeben, so besteht für die davon umfassten Abgaben der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung. Ist der Betrag, hinsichtlich dessen die Aussetzung bewilligt wurde, kleiner als der den Gegenstand der Zahlungserleichterung bildende Betrag, so sind für den Teil, der nicht von der Aussetzung umfasst ist, die Raten, wie im Zahlungserleichterungsbescheid vorgesehen, weiter zu entrichten. Wurden dem Abgabepflichtigen Raten bewilligt und bezieht sich ein Aussetzungsantrag nur auf einen Teil der von der Ratenbewilligung umfassten Abgaben, so sind die Raten so lange weiter zu bezahlen, bis die Rückstandshöhe auf jenen Betrag sinkt, der seiner Höhe nach jener Abgabenschuldigkeit entspricht, deren Aussetzung angestrebt wird. Sinkt der Rückstand unter diesen Betrag, so ist insoweit - von den Fällen, in denen entrichtete Abgaben Gegenstand einer Aussetzung sein können (siehe Rz 519 bis Rz 529), abgesehen - eine Aussetzung nicht möglich.

502

Wurde für eine Abgabe eine Stundung gemäß § 212 BAO bewilligt und ein zu einem späteren Zeitpunkt auf denselben Abgabebetrag bezogener Aussetzungsantrag abgewiesen, so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgabe der sich aus dem Zahlungserleichterungsbescheid ergebende Termin oder die sich aus § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO ergebende Frist, falls diese nach diesem Termin enden sollte, zur Verfügung.

4.12. Beendigung und Änderung der Aussetzung

503

Die Aussetzung endet dem § 212a Abs. 5 BAO zufolge mit dem Ablauf oder dem Widerruf (§ 294 BAO).

504

Darüber hinaus kann sich eine Verpflichtung zur Entrichtung eines Teiles des ausgesetzten Betrages auf Grund einer Änderung des Aussetzungsbescheides gemäß § 294 BAO ergeben.

4.12.1. Ablauf

505

Der stets mit Bescheid von der Abgabenbehörde erster Instanz auszusprechende Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung oder einer anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen (VwGH 22.1.2001, 2000/17/0265). Unter einer "anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung" wäre etwa die Zurückweisung einer Berufung (§ 273 BAO) oder die Gegenstandsloserklärung einer Berufung nach deren Zurücknahme (§ 256 Abs. 3 BAO) zu verstehen. Die Erledigung einer Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz (§ 289 Abs. 1 BAO) ist ebenfalls eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung.

506

Der Gesetzesauftrag, anlässlich einer der in § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO genannten Erledigungen den Ablauf der Aussetzung zu verfügen, erlischt nicht dadurch, dass die Abgabenbehörde dieser Anordnung im zeitlichen Nahbereich der Erledigung des Berufungsverfahrens nicht nachkommt. Der Abgabepflichtige kann die Folgen der verspäteten Verfügung des Ablaufes im Weg der im § 212 Abs. 8 BAO vorgesehenen Tilgung in einfacher Weise abwenden (VwGH 31.7.2002, 2002/13/0075).

507

Die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung ist nicht in der Erledigung über die Berufung auszusprechen. Die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 22.1.2001, 2000/17/0266).

508

Ein Ablaufbescheid ist auch dann zu erlassen, wenn anlässlich einer gemäß § 295 BAO vorgenommenen Änderung des angefochtenen Bescheides der ändernde Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt und die Berufung gemäß § 274 BAO als gegenstandslos erklärt wird.

509

Wurde der Ablauf einer Aussetzung anlässlich des Ergehens einer (ersten oder zweiten) Berufungsvorentscheidung verfügt, so schließt dies eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus (§ 212a Abs. 5 BAO).

510

Der Ablaufbescheid ist stets von der Abgabenbehörde erster Instanz zu erlassen (VwGH 22.1.2001, 2000/17/0266).

511

Ein Ablaufbescheid ist anlässlich der Erledigung der Berufung, die Anlass für die Bewilligung der Aussetzung war, selbst dann zu erlassen, wenn die ausgesetzt gewesenen Abgaben nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 BAO bereits entrichtet oder getilgt worden sein sollten, um unter Bedachtnahme auf § 212a Abs. 9 letzter Satz BAO die etwaige Festsetzung von Aussetzungszinsen zu ermöglichen.

4.12.1.1. Aussetzung und Ablauf anlässlich einer Berufung gegen einen Grundlagenbescheid

512

Wurde anlässlich einer Berufung gegen einen Grundlagenbescheid (zB gemäß § 188 BAO) die Aussetzung eines sich aus einem abgeleiteten Bescheid ergebenden Abgabebetrages bewilligt, so ist, falls ein ändernder Bescheid gemäß § 295 BAO zu ergehen hat, der Ablauf der Aussetzung frühestens gleichzeitig mit der Erlassung des ändernden Bescheides zu verfügen. Dies deshalb, weil die Verpflichtung zur Zahlung eines Betrages, von dem feststeht, dass er als Folge der stattgebenden Berufungs(vor)entscheidung betreffend den Grundlagenbescheid anlässlich der Bescheiderteilung gemäß § 295 BAO gutzuschreiben sein wird, mit dem für die Schaffung des § 212a BAO maßgeblichen Rechtsschutzgedanken nicht vereinbar ist.

513

Wurde der Berufung gegen einen Grundlagenbescheid (teilweise) stattgegeben, so fallen insoweit Aussetzungszinsen nicht an. Dies gilt selbst dann, wenn anlässlich der Erlassung des ändernden Bescheides (§ 295 BAO) über die Anpassung an den Grundlagenbescheid hinaus Änderungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen vorgenommen werden.

4.12.2. Widerruf

514

Die Aussetzung kann auch durch einen Widerruf (§ 294 BAO) enden (§ 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO). Ein Widerruf ist zB zulässig, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 lit. c BAO). Die Übertragung des Vermögens mit Übergabevertrag durch den Abgabepflichtigen an den Sohn

stellt ein solches Verhalten dar; ob das Verhalten des Abgabepflichtigen im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist, hängt von der mit dem Verhalten verbundenen objektiven Gefährdungseignung ab und nicht von einem inneren Vorgang des Abgabepflichtigen, also von dessen Motivation (VwGH 25.10.1994, 94/14/0096). Bietet der Abgabepflichtige entsprechende Sicherheiten an, so ist von einem Widerruf der Aussetzung abzugehen.

515

Ob die Abgabenbehörde von der Möglichkeit des Widerrufs Gebrauch macht, liegt in ihrem Ermessen (VwGH 21.12.1999, 94/14/0088).

4.12.3. Änderung

516

Eine Änderung der Bewilligung der Aussetzung gemäß § 294 BAO kommt in folgenden Fällen in Betracht:

- Das Berufungsbegehren wurde eingeschränkt.
- Eine Minderung des strittigen Betrages tritt außerhalb der Berufungserledigung ein, zB nach einer Folgeänderung gemäß § 295 BAO im Hinblick auf eine etwaige Progressionsminderung trotz unveränderter Berufungspunkte.

517

Wurde der Bescheid betreffend Bewilligung einer Aussetzung gemäß § 294 BAO geändert, so steht dem Abgabepflichtigen gemäß § 212a Abs. 7 erster Satz BAO eine Zahlungsfrist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu (siehe auch Rz 530 bis Rz 536).

518

Wurde hingegen im Fall einer bereits bewilligten Aussetzung im Zusammenhang mit einer Erweiterung des Berufungsbegehrens abermals ein Aussetzungsantrag gestellt, so ist hierüber ein weiterer Bescheid, der nur über den zweiten Antrag abspricht, zu erteilen und auch im Fall einer gänzlichen oder teilweisen Bewilligung der Aussetzung nicht etwa mit einer Änderung des bereits ergangenen ersten Aussetzungsbescheides vorzugehen. Dies gilt sinngemäß, wenn die Höhe einer Abgabe von der Erledigung mehrerer Berufungen abhängt und diese zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingebracht werden.

Beispiel:

Anlässlich der Berufung gegen einen ESt-Bescheid wird eine Aussetzung bewilligt. Vor Erledigung der Berufung - und somit vor Ablauf der Aussetzung - ergeht aufgrund eines nachträglich erlassenen Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) gemäß § 295

Abs. 1 BAO ein neuer ESt-Bescheid, der dem Berufungsbegehren nicht Rechnung trägt, weshalb die Berufung dem § 274 BAO zufolge nunmehr auch als gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid gerichtet gilt. Der Abgabepflichtige stellt anlässlich der gegen den Feststellungsbescheid gerichteten Berufung einen weiteren Aussetzungsantrag für die sich aus dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid ergebende Nachforderung.

4.13. Einbeziehung getilgter Beträge in die Aussetzung der Einhebung (§ 212a Abs. 6 BAO)

519

Aus dem Wesen eines Zahlungsaufschubes ergibt sich, dass ein solcher für bereits entrichtete Abgaben grundsätzlich nicht in Betracht kommen kann.

520

Ausnahmen von diesem Grundsatz sieht insbesondere § 212a Abs. 6 BAO vor. Darüber hinaus sind dem Rechtsschutzgedanken des § 212a BAO entsprechend auch noch weitere Fälle zu beachten, in denen die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe trotz erfolgter Entrichtung in Betracht kommt.

521

Der Regelung des § 212a Abs. 6 BAO zufolge sind in bestimmten Fällen durch Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) gänzlich oder teilweise getilgte Beträge, die Gegenstand des Aussetzungsantrages (§ 212a Abs. 3 BAO) sind, in die Bewilligung der Aussetzung einzubeziehen.

4.13.1. Zu § 212a Abs. 6 lit. a und b BAO

522

Wurde eine Abgabe durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) vor Fälligkeit (§ 212a Abs. 6 lit. a BAO) oder vor Ablauf einer für die Entrichtung der Abgabe gemäß § 210 Abs. 2 BAO zustehenden Frist (§ 212a Abs. 6 lit. b BAO) getilgt, so ist sie auf Antrag in die Aussetzung einzubeziehen.

4.13.2. Zu § 212a Abs. 6 lit. c BAO

523

Bei Tilgung einer später als einen Monat vor der Fälligkeit festgesetzten Abgabe durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides ist der getilgte Betrag auf Antrag des Abgabepflichtigen in die Aussetzung einzubeziehen.

Beispiel:

Der Bescheid betreffend Festsetzung der USt-Vorauszahlung für Jänner wird am 20. April (somit später als einen Monat vor der am 15. März eingetretenen Fälligkeit) zugestellt. Wird die USt-Vorauszahlung auf die vorstehend beschriebene Art vor dem 20. Mai getilgt (§ 210 Abs. 4 BAO), so sind im Fall der Anfechtung des Bescheides die getilgten Beträge auf Antrag in die Aussetzung einzubeziehen.

4.13.3. Zu § 212a Abs. 6 lit. d BAO

524

§ 212a Abs. 6 lit. d BAO sieht vor, dass nach Einbringen des Aussetzungsantrages durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) getilgte Beträge auf Antrag in die Aussetzung einzubeziehen sind. Darauf wäre vor allem dann Bedacht zu nehmen, wenn im Fall der Abweisung eines Aussetzungsantrages der dagegen gerichteten Berufung stattgegeben wird; diesfalls bezieht sich § 212a Abs. 6 lit. d BAO auf den gesamten Zeitraum nach Einbringung des Erstantrages.

4.13.4. Zu § 212a Abs. 6 lit. e BAO

525

Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt war, steht dem Abgabepflichtigen gemäß § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Ablaufbescheides oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 BAO zu (siehe Rz 530 bis Rz 536). Erfolgt eine Tilgung durch Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) innerhalb eines Monats vor Ablauf der erwähnten Frist, so besteht auf Antrag bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen ebenfalls ein Anspruch auf Einbeziehung der in diesem Zeitraum getilgten Abgabenbeträge in die Aussetzung. Diese Bestimmung hat vor allem dann Bedeutung, wenn anlässlich einer dem Berufungsbegehren nicht vollinhaltlich Rechnung tragenden Berufungsvorentscheidung der Ablauf der Aussetzung verfügt und innerhalb der zur Entrichtung der Abgabe gemäß § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO noch offenen Frist anlässlich eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2 BAO) neuerlich ein Aussetzungsantrag gestellt wird (§ 212a Abs. 5 BAO).

4.13.5. Andere Fälle der Aussetzung der Einhebung bereits entrichteter Abgaben

526

- Da bei Vorliegen der Voraussetzungen auf die Aussetzung ein Rechtsanspruch besteht, ist für die Beurteilung, inwieweit eine Abgabe als entrichtet zu betrachten und somit die Aussetzung diesbezüglich nicht mehr zulässig ist, die Sachlage im Zeitpunkt der Antragstellung - gegebenenfalls am Tag der Postaufgabe - maßgeblich. Demnach sind Abgabenbeträge, die zwischen Antragstellung auf Aussetzung und Erledigung des

Antrages entrichtet und nach § 214 BAO auf die den Gegenstand des Aussetzungsantrages bildenden Abgaben verrechnet wurden, in die Aussetzung einzubeziehen, soweit der auszusetzende Betrag im Zeitpunkt der Erledigung im Rückstand Deckung findet.

- Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen für mehrere Abgaben die für ihre Entrichtung zur Verfügung stehende Frist gleichzeitig endet und Zahlungen geleistet werden und der Abgabepflichtige durch Unterlassung einer Weisung eine Verrechnung nach § 214 Abs. 1 BAO auf die den Gegenstand des Aussetzungsantrages bildende Abgabe nicht verhindert hat.

Beispiel:

Auf dem Konto des Abgabepflichtigen, das weder einen Rückstand noch ein Guthaben ausweist, werden am selben Tag zuerst ein USt-Bescheid und sodann ein ESt-Bescheid mit Nachforderungen von jeweils 10.000 Euro gebucht; die Zahlungstermine treten für beide Abgaben am selben Tag ein (§ 210 Abs. 4 BAO für die USt, § 210 Abs. 1 BAO für die Einkommensteuer). Entrichtet der Abgabepflichtige einen Teilbetrag von beispielsweise 18.000 Euro, so wird dieser gemäß § 214 Abs. 1 BAO mit 10.000 Euro auf die USt und mit 8.000 Euro auf die Einkommensteuer verrechnet. Dem Abgabepflichtigen ist mangels Inanspruchnahme eines Weisungsrechtes eine Einflussmöglichkeit auf die Verrechnung entzogen. Beantragt der Abgabepflichtige die Aussetzung anlässlich einer Berufung gegen den USt-Bescheid, so hindert die bereits erfolgte Entrichtung der USt-Schuld nicht die Bewilligung der Aussetzung im Höchstausmaß des noch nicht entrichteten Betrages von 2.000 Euro.

527

- Wurde gegen einen Ablaufbescheid zB mit der Begründung berufen, dass die Berufungsentscheidung nicht wirksam zugestellt wurde, und wird der Ablaufbescheid mit Berufungs(vor)entscheidung aufgehoben, so bedeutet dies ein Wiederaufleben der Aussetzung. Die Aussetzung erstreckt sich gegebenenfalls auch auf allfällige nach Zustellung des Ablaufbescheides durch Verwendung sonstiger Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) gänzlich oder teilweise getilgte von der Aussetzung betroffene Abgabenschuldigkeiten. Eine diesbezügliche Antragstellung des Abgabepflichtigen ist nicht notwendig. Das Vorgesagte gilt auch dann, wenn der Abgabepflichtige im genannten Zeitraum auf die ausgesetzt gewesene Abgabenschuldigkeit zu verrechnende **Zahlungen** geleistet hat.

528

- Wird die Berufungsfrist erst durch Bekanntgabe der fehlenden Begründung (§ 245 Abs. 1 BAO) in Lauf gesetzt oder wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gestellt (§ 245 Abs. 2 BAO), so wird in diesen Fällen ein Rechtsmittel und folglich auch ein

Aussetzungsantrag in aller Regel erst nach Fälligkeit der Abgabe eingebracht werden können. Zur Überbrückung kommt eine Stundung der Abgaben gemäß § 212 BAO grundsätzlich in Betracht (siehe Rz 417). Gleiches gilt, wenn die Frist für den Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) erst durch Bekanntgabe der fehlenden Begründung in Lauf gesetzt wird (§ 276 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO) oder wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der der Berufungsvorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung gestellt wird (§ 276 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO).

- Um nachteilige Folgen für die Partei hintanzuhalten, wenn in späterer Folge eine Aussetzung bewilligt wird, sind Abgabenschuldigkeiten, die durch Verrechnung mit während der Dauer des durch die Bewilligung der Zahlungserleichterung eingetretenen Zahlungsaufschubes bewirkten Gutschriften getilgt wurden, in die Aussetzung miteinzubeziehen.

529

- Wurde eine Berufungsentscheidung durch ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH aufgehoben, so kommt eine Aussetzung in Betracht, wenn die Abgabe in der Zwischenzeit entrichtet wurde. Hinsichtlich des Umfanges der für die Bewilligung einer Aussetzung in Betracht kommenden Abgabe wird bei Beurteilung der Erfolgsaussichten der Berufung (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO) auf den Umstand Bedacht zu nehmen sein, dass allenfalls auf Grund des Erkenntnisses des VfGH oder des VwGH manche Punkte nicht mehr echt strittig sind.

4.14. Fristen für die Entrichtung ausgesetzter Beträge (§ 212a Abs. 7 BAO)

530

§ 212a Abs. 7 BAO hat die Entrichtung von Abgaben nach Beendigung der Aussetzung sowie die für die Entrichtung der Abgabe zustehende Nachfrist bei Nichtstattgabe eines iSd § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO zeitgerecht eingebrachten Aussetzungsantrages zum Gegenstand.

531

Wurde einem gemäß § 212a Abs. 7 BAO zeitgerecht eingebrachten Aussetzungsantrag stattgegeben, so entsteht im Fall der Entrichtung des ausgesetzten Abgabenbetrages innerhalb der erwähnten Monatsfrist auf Grund des § 217 Abs. 4 BAO keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages.

532

Dass während der Dauer der Aussetzung und während der Monatsfrist des § 212a Abs. 7 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, ergibt sich aus § 230 Abs. 2 BAO (zur Hemmungswirkung des Aussetzungsantrages siehe Ausführungen zu § 230 Abs. 6 BAO).

533

Wurde ein Vorlageantrag zum Anlass eines neuerlichen Aussetzungsantrages genommen (§ 212a Abs. 5 BAO), so wird die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages weiter hinausgeschoben, wenn der Abgabepflichtige diesen neuerlichen Antrag zeitgerecht, dh. innerhalb der nicht erstreckten, für die Stellung eines Vorlageantrages zustehenden Frist (§ 276 Abs. 2 BAO), einbringt (§ 212a Abs. 7 BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 BAO).

Hinsichtlich der Hemmungswirkung siehe Rz 1434.

534

Die Säumniszuschlagsverpflichtung wird durch einen Aussetzungsantrag nur dann hinausgeschoben, wenn er zeitgerecht im Sinne des § 212a Abs. 7 BAO eingebracht wurde. Dem § 108 Abs. 4 BAO zufolge, der nur bei richtiger Adressierung eines Anbringens anzuwenden ist, werden die Tage des Postlaufes in die Frist nicht eingerechnet.

535

Die Frist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO steht nur zu, wenn ein zeitgerecht gestellter Aussetzungsantrag abgewiesen oder gemäß § 212a Abs. 3 BAO zurückgewiesen wurde. Kein Anspruch auf diese Frist besteht in Fällen, in denen ein Aussetzungsantrag mangels Aktivlegitimation zurückzuweisen ist.

536

Ein Aussetzungsantrag bewirkt auch dann eine Hemmung der Einbringung, wenn er nicht zeitgerecht im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO gestellt wurde (§ 230 Abs. 6 BAO).

4.15. Tilgung von ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten durch Verwendung von Zahlungen, sonstigen Gutschriften und Guthaben nur auf Verlangen (§ 212a Abs. 8 BAO)

537

§ 212a Abs. 8 BAO hat die Entrichtung oder Tilgung ausgesetzter Abgaben vor Beendigung der Aussetzung zum Gegenstand.

538

Allfällige Zahlungen, sonstige Gutschriften und Guthaben dürfen nur auf ausdrückliches Verlangen des Abgabepflichtigen auf ausgesetzte Abgaben verrechnet werden; aus § 212a

Abs. 8 BAO ergibt sich, dass auf einem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen zur selben Zeit ein rückzahlbares Guthaben sowie eine fällige ausgesetzte Abgabenschuld aufscheinen können. Die Verrechnung hat im Fall einer Aussetzung somit nicht gemäß § 214 Abs. 1 BAO zu erfolgen, sondern vielmehr nach der Sonderregelung des § 214 Abs. 3 zweiter Unterabsatz BAO, wonach eine Verrechnung auf Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, nur nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 BAO vorgenommen werden darf.

539

Die sinngemäße Anwendung des § 214 Abs. 4 BAO bedeutet, dass bei Zahlungen die Verrechnungsweisung auf dem Zahlungsbeleg zu erfolgen oder der Zahlungsbeleg zumindest einen entsprechenden Hinweis auf eine gesondert vorgenommene Verrechnungsweisung zu enthalten hat. Sonstige Gutschriften dürfen im Fall einer solchen Weisung zur Tilgung ausgesetzter Abgabebeträge nur verwendet werden, soweit sie im Zusammenhang mit einer in Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung von Abgaben entstehen. Guthaben kann der Abgabepflichtige zur Tilgung ausgesetzter Beträge verwenden, wenn er der Abgabenbehörde eine entsprechende Mitteilung macht. In diesem Zusammenhang ist auch § 215 Abs. 1 BAO zu beachten, wonach unter Guthaben nur solche zu verstehen sind, die sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergeben.

540

Ein Guthaben, das nach einer gemäß § 215 Abs. 1 BAO erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde verbleibt, ist gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

541

Durch eine Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, kann der Abgabepflichtige für den Fall, dass er mit seinem Berufungsbegehren nicht durchdringt, die Zinsenbelastung mindern.

542

Inwieweit sonstige Gutschriften ohne Einflussnahme des Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, zu verrechnen sind, siehe Rz 760 und Rz 761.

543

Die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, im Weg der Aufrechnung kommt nur mit Zustimmung des Abgabepflichtigen in Betracht (siehe Rz 150).

4.16. Entrichtung von Abgaben bei Nichtstattgabe eines Aussetzungsantrages

4.16.1. Mängelfreier Antrag

544

Wird einem im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO zeitgerecht eingebrachten Aussetzungsantrag nicht stattgegeben, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages erst ein, wenn die Abgabe nicht spätestens einen Monat nach Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides entrichtet wird (§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 BAO). Im Fall einer innerhalb nicht erstreckter Rechtsmittelfrist eingebrachten Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Aussetzungsantrag abgewiesen wurde, wird die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages weiter hinausgeschoben (§ 212a Abs. 4 BAO). Im Übrigen siehe Ausführungen zu § 212a Abs. 7 BAO.

Hinsichtlich der Hemmungswirkung ist § 230 Abs. 2 BAO zu beachten.

4.16.2. Mangelhafter Antrag

- **Der Antrag ist im Sinne des § 212a Abs. 3 BAO inhaltlich mangelhaft**

545

Gemäß § 212a Abs. 3 zweiter Satz BAO sind Aussetzungsanträge zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages enthalten. Auch ein solcherart mangelhafter Antrag hat eine die Einbringung hemmende Wirkung (§ 230 Abs. 6 BAO). Wurde der Aussetzungsantrag zeitgerecht gestellt, so steht dem Abgabepflichtigen die im § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO vorgesehene Frist für die Abgabentrachtung zu. Gegebenenfalls kommt innerhalb dieser Frist die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs. 7 BAO) in Betracht.

- **Notwendigkeit eines Mängelbehebungsverfahrens gemäß § 85 Abs. 2 BAO**

546

Unterbleibt in den Fällen des § 85 Abs. 2 BAO eine fristgerechte Mängelbehebung, so ist ein (rechtsmittelfähiger) Bescheid zu erteilen, mit dem ausgesprochen wird, dass der Antrag als zurückgenommen gilt. Gemäß § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 BAO steht auch in diesem Fall unter der Voraussetzung, dass der Antrag fristgerecht eingereicht wurde, eine Frist von einem Monat für die säumniszuschlagsfreie Entrichtung der Abgabe und somit eine Hemmung der Einbringung zu (§ 230 Abs. 2 BAO). Gegebenenfalls kommt innerhalb dieser Frist die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides

(§ 230 Abs. 7 BAO) in Betracht. Das Vorgesagte gilt sinngemäß für das Fehlen einer Vollmacht. Wurden die Mängel rechtzeitig behoben, so gilt der Antrag als ursprünglich richtig eingebracht.

Sinngemäß gilt das Vorgesagte auch für § 86a Abs. 1 BAO.

4.17. Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO)

547

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

548

Aussetzungszinsen stellen ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub dar (VwGH 21.7.1998, 97/14/0131).

549

Die Einhebung von Aussetzungszinsen ist im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst wurden, nicht unbillig. Der Abgabepflichtige hat die Möglichkeit, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern (VwGH 17.10. 2001, 98/13/0073; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; siehe Rz 1709).

550

Für die Frage der Berechnung der Aussetzungszinsen hat die Behörde amtswegige Ermittlungen über den Aussetzungsbetrag anzustellen (VwGH 18.2.1999, 97/15/0143).

551

Die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist gesetzliche Folge des verfüzten Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgaben infolge der Erledigung der damit im Zusammenhang stehenden Berufung (VwGH 21.7.1998, 98/14/0101; VwGH 28.5.2002, 96/14/0157). Das Gesetz sieht die Vorschreibung von Aussetzungszinsen für die gesamte Dauer des Berufungsverfahrens vor, selbst wenn dieses unangemessen lange dauert (VwGH 17.9.1997, 93/13/0100).

552

Aussetzungszinsen sind für Zeiträume zu entrichten, in denen auf Grund eines noch unerledigten Aussetzungsantrages die Einbringung gehemmt (§ 230 Abs. 6 BAO) oder auf Grund einer entsprechenden Bewilligung die Einhebung der in Betracht kommenden Abgabenschuldigkeiten ausgesetzt ist.

553

Wird somit einem Aussetzungsantrag nicht stattgegeben, so endet der Zeitraum für die Zinsberechnung mit der Bekanntgabe des ablehnenden Bescheides.

554

Wurde eine Aussetzung bewilligt, so endet der Zeitraum für die Zinsberechnung mit der Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf oder den Widerruf der Aussetzung. Für die Fristen des § 212a Abs. 7 BAO besteht keine Verpflichtung zur Entrichtung von Zinsen.

555

Die Aussetzungszinsen sind tageweise unter Zugrundelegung des jeweils aktuellen Standes der Bemessungsgrundlage und unter Bedachtnahme auf den jeweils geltenden Basiszinssatz zu berechnen. Der Zinssatz beträgt zwei Prozent über dem Basiszinssatz pro Jahr (gegenüber viereinhalb Prozent über dem Basiszinssatz bei Stundungszinsen). Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

556

Für die Zeit bis zur Erledigung eines Aussetzungsantrages sind Aussetzungszinsen für die von diesem betroffenen, noch nicht entrichteten Abgaben, soweit für sie eine Aussetzung ohne Bedachtnahme auf § 212a Abs. 2 lit. a und c BAO in Betracht kommen könnte, zu entrichten.

557

Für die Zeit nach einer Bewilligung der Aussetzung bilden die hievon betroffenen Abgabenschuldigkeiten, soweit für sie infolge der Aussetzung ein Zahlungsaufschub eintritt, die Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen. Abgesehen von dem im zweiten Satz des § 212a Abs. 9 BAO vorgesehenen Fall der nachträglichen Herabsetzung von Abgabenschulden stellt die Feststellung des ausgesetzten Betrages im Bescheid über die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden die Grundlage für die mit weiterem Bescheid festzusetzenden Aussetzungszinsen dar (VwGH 21.7.1998, 98/14/0101).

558

Abgaben, die noch nicht fällig oder wegen einer gesetzlich zustehenden Zahlungsfrist noch nicht zahlbar sind, dürfen in die Bemessungsgrundlagen für die Aussetzungszinsen nicht einbezogen werden.

559

Wird einem Aussetzungsantrag, wenn auch nur teilweise, stattgegeben, so darf der Bescheid betreffend Aussetzungszinsen nicht vor dem Ablauf oder dem Widerruf der Aussetzung erlassen werden. Wird eine Aussetzung nicht bewilligt, so sind Aussetzungszinsen vor der Erledigung des Aussetzungsantrages nicht festzusetzen.

560

Für ein- und denselben Abgabebetrag (bei dem es sich nicht um die gesamte Abgabenschuld handeln muss) können für einen Berechnungszeitraum nur entweder Aussetzungszinsen oder Stundungszinsen anfallen. Wird im Fall einer bewilligten Zahlungserleichterung ein Aussetzungsantrag bezüglich der von der Zahlungserleichterung umfassten Abgaben gestellt, so fallen Stundungszinsen insoweit nicht an, als Aussetzungszinsen zu entrichten sind. Gleiches gilt im Fall eines unerledigten Antrages auf Zahlungserleichterungen, wenn vor dessen Erledigung ein Aussetzungsantrag gestellt wird.

561

Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen ist die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit (VwGH 15.1.1997, 95/13/0186).

562

Die Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen wird durch ein während der Wirksamkeit einer Aussetzung auf dem Abgabenkonto ausgewiesenes Guthaben - unabhängig von der Dauer seines Bestehens - nicht gemindert (VwGH 25.6.1997, 94/15/0167).

563

Wird anlässlich einer Berufungsvorentscheidung der Ablauf der Aussetzung verfügt (§ 212a Abs. 5 BAO), so hat dies nach dem Vorgesagten die Festsetzung von Aussetzungszinsen zur Folge. Im Fall eines Vorlageantrages besteht die Möglichkeit, diese Zinsen in einen neuerlich zu stellenden Aussetzungsantrag einzubeziehen, zumal es sich bei den Aussetzungszinsen um eine Abgabe handelt, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt (§ 212a Abs. 1 BAO).

564

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der auf Grund des Aussetzungsantrages bzw. der Bewilligung der Aussetzung für die Zinsenberechnung maßgeblichen Abgabenschuld hat die Festsetzung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Unter nachträglicher Herabsetzung der Abgabenschuld ist jede nach Einreichung des Aussetzungsantrages eingetretene Minderung der von diesem betroffenen rückständigen Abgabenschuld bzw. der den Gegenstand der Bewilligung der Aussetzung bildenden Abgabe zu verstehen; bezüglich jener Umstände, die zu einer solchen Minderung führen können, siehe Rz 307 bis Rz 314.

565

Jedenfalls werden Aussetzungszinsen insoweit nicht festgesetzt, als durch die Erledigung der Berufung, die Anlass für die Aussetzung war, oder durch einen anderen Verfahrenstitel (zB

§ 299 Abs. 1 BAO) eine Minderung der für die Aussetzungszinsberechnung maßgeblichen Abgabenschuld ausgelöst wird.

566

Bei der Bestimmung des § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO handelt es sich um eine auf einzelne Abgabenschulden abstellende Regelung. Wegen der Abgabenbezogenheit der Aussetzung der Einhebung sind infolge Herabsetzung einer Abgabenschuld entstehende Gutschriften nicht rückwirkend bei der Berechnung der Aussetzungszinsen für eine andere Abgabenschuld zu berücksichtigen (VwGH 31.7.2002, 2002/13/0078; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0285).

567

Da im Gegensatz zu den Aussetzungszinsen und auch zum Säumniszuschlag die Stundungszinsen nicht abgabenbezogen berechnet werden, genügt bei Anwendung des § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO, wonach im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat, schlechthin die dadurch bewirkte Gutschrift auf dem Abgabenkonto.

568

Für die Neuberechnung der Aussetzungszinsen oder die allfällige Aufhebung des Aussetzungszinsenbescheides bildet § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO die im Bescheid anzuführende maßgebliche verfahrensrechtliche Grundlage.

569

Der Abgabepflichtige hat gemäß § 212a Abs. 8 BAO die Möglichkeit, eine allfällig entstehende Zinsenbelastung zu vermindern, indem er ausgesetzte Abgabenschuldigkeiten zur Gänze oder teilweise entrichtet oder durch Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) tilgt.

570

In einem Verfahren betreffend Aussetzungszinsen ist über die Rechtmäßigkeit jenes Abgabenbescheides, auf Grund dessen die Aussetzung bewilligt worden ist, nicht zu befinden (VwGH 21.7.1998, 98/14/0101).

571

Wurde der Bescheid betreffend Ablauf der Aussetzung, der Anlass für die Erlassung eines Aussetzungszinsenbescheides war, etwa in Erledigung einer Berufung, zB wegen nicht wirksamer Zustellung der Berufungsentscheidung, aufgehoben, so ist der Zinsenbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufzuheben. Für die Zeit zwischen der Bekanntgabe des (später aufgehobenen) Ablaufbescheides und der Bekanntgabe des Aufhebungsbescheides ist die

Vorschreibung von Aussetzungszinsen nicht zulässig. Wird nach wirksamer Zustellung der Berufungsentscheidung abermals ein Ablaufbescheid erteilt, so ist unter Berücksichtigung der dargestellten Grundsätze neuerlich ein Aussetzungszinsenbescheid zu erlassen.

572

Wird eine Berufung, die Anlass für eine Aussetzung der Einhebung war, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides erledigt (§ 289 Abs. 1 BAO), so wird durch die Aufhebung eine aus dem angefochtenen Bescheid resultierende Nachforderung beseitigt. Dies entspricht einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld im Sinne des § 212a Abs. 9 dritter Satz BAO, sodass für die nunmehr weggefallene Nachforderung keine Aussetzungszinsen festzusetzen sind.

Zu Aussetzungszinsen anlässlich einer Berufung gegen einen Grundlagenbescheid siehe Rz 513.

573

Aussetzungszinsen (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) vorzuschreiben; die Fälligkeit der Aussetzungszinsen tritt mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Zinsenbescheides ein (§ 210 Abs. 1 BAO).

574

Aussetzungszinsen, die im Einzelfall den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

575

Der Abgabenanspruch betreffend Aussetzungszinsen entsteht laufend während jener Zeit, in welcher der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (VwGH 19.2.1997, 95/13/0046), und nicht erst im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung. Die Entstehung des Abgabenanspruches ist insbesondere für den Beginn der im Allgemeinen fünf Jahre betragenden Bemessungsverjährung (§ 207 Abs. 2 in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. a BAO) mit Ablauf jedes Jahres hinsichtlich der bis zum letzten Tag dieses Jahres entstandenen Aussetzungszinsen bedeutsam.

4.18. Systematische Unterschiede zwischen Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO und Stundung gemäß § 212 BAO

576

Aussetzung der Einhebung	Stundung
---------------------------------	-----------------

Rechtsanspruch bei Vorliegen aller Voraussetzungen.	Ermessensentscheidung bei Vorliegen aller Voraussetzungen.
Bewilligung darf an keine Bedingungen geknüpft werden.	Bedingungen sind zulässig.
Keine Bedachtnahme auf in der sofortigen Entrichtung gelegene Härte.	Bedachtnahme auf in der sofortigen Entrichtung gelegene Härte.
Keine Bedachtnahme auf Gefährdung der Einbringlichkeit, wohl aber auf ein auf eine solche Gefährdung gerichtetes Verhalten.	Bedachtnahme auf Gefährdung der Einbringlichkeit.
Keine Minderung ausgesetzter Beträge durch sonstige Gutschriften, die nicht den Gegenstand der Aussetzung bildende Abgaben betreffen, ohne Verlangen des Abgabepflichtigen.	Minderung gestundeter Beträge durch sonstige Gutschriften.
Neben ausgesetzten Beträgen ist ein Guthaben möglich.	Neben gestundeten Beträgen ist ein Guthaben nicht möglich.
Aussetzung ist abgabenbezogen.	Stundung ist in aller Regel rück-standsbezogen.
Zahlung hat grundsätzlich bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 BAO zu erfolgen.	Zahlung hat bis zu dem sich aus dem Zahlungserleichterungsbescheid ergebenden Zeitpunkt zu erfolgen.

577

Zu den Unterschieden zwischen der Aussetzung gemäß § 212a BAO und der Aussetzung der Einbringung gemäß § 231 BAO siehe Rz 1511.

Randzahlen 578 bis 599: *derzeit frei*

5. Abgabenkonten (§ 213 BAO)

600

§ 213 BAO stellt die gesetzliche Grundlage für die Führung von Abgabenkonten dar, auf denen die jeweils in Betracht kommenden Gebarungs-(Buchungs-)vorgänge erfasst werden.

5.1. Wiederkehrend zu erhebende Abgaben (§ 213 Abs. 1 BAO)

601

Bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den Nebenansprüchen hiezu ist, soweit im § 213 Abs. 3 und 4 BAO keine Ausnahmen vorgesehen sind, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung (kontokorrentmäßig) zusammengefasst (kumulativ) zu verbuchen.

602

Der VwGH erblickt in den Regelungen des § 213 Abs. 1 und 2 BAO die Grundlage für die kumulative kontokorrentmäßige Verbuchung der Gebarung (VwGH 17.4.1989, 88/15/0133).

603

Sonstige Gutschriften sind alle Gutschriften, die nicht unmittelbar Folge einer Zahlung sind. Sonstige Gutschriften können sich etwa auf Grund der bescheidmäßigen Herabsetzung einer Abgabenschuld, zB im Berufungsweg oder infolge einer Bescheidänderung gemäß § 295 BAO, einer ersatzlosen Aufhebung eines ein Leistungsgebot beinhaltenden Bescheides oder einer Abschreibung nach den §§ 235 und 236 BAO ergeben. Weiters können sich auch Gutschriften im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung ergeben (zB Überschuss auf Grund einer Umsatzsteuervoranmeldung).

604

Wiederkehrend zu erhebende Abgaben sind

- periodisch festzusetzende Abgaben, wie zB veranlagte Einkommensteuer, veranlagte Körperschaft- und Umsatzsteuer.
- Selbstbemessungsabgaben, wie zB Umsatzsteuervorauszahlungen (VwGH 20.11.1997, 95/15/0001), Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Straßenbenützungsabgabe.

605

Unter dem Begriff "zusammengefasste Verbuchung" ist die Verrechnung mehrerer Abgabenarten auf ein und demselben Abgabenkonto zu verstehen (VwGH 20.11.1997, 95/15/0001).

606

Entspricht eine Buchung nicht den Grundlagen (Bescheid, bei nicht bescheidmäßig festgesetzten Selbstbemessungsabgaben dem der Abgabenbehörde bekannt gegebenen Betrag), so ist sie, zumal eine Buchung der Rechtskraft nicht zugänglich ist und ihr bloß deklarativer Charakter zukommt, jederzeit von Amts wegen richtigzustellen (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046; VwGH 7.8.1992, 89/14/0218).

607

Wird anlässlich der Buchung eines Abgabenbescheides die bisherige Vorschreibung (Vorsoll) als Gutschrift dargestellt, so handelt es sich dabei dennoch nicht um eine sonstige Gutschrift iSd § 213 Abs. 1 BAO. Eine sonstige Gutschrift liegt jedoch dann vor, wenn die Vorschreibung laut Bescheid niedriger ist als das Vorsoll (siehe Rz 603).

608

Von Gutschriften sind Guthaben zu unterscheiden (siehe § 215 BAO).

Zum Begriff "Nebenansprüche" siehe § 3 Abs. 2 BAO und Rz 45.

5.2. Nicht wiederkehrend zu erhebende Abgaben

(§ 213 Abs. 2 BAO)

609

Bei nicht wiederkehrend zu erhebenden Abgaben (zB Grunderwerbsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rechtsgebühren) ist die Gebarung für jeden Abgabepflichtigen nach einzelnen Abgaben getrennt oder zusammengefasst, jedoch von den wiederkehrend zu erhebenden Abgaben abgesondert, zu verbuchen. Diese Bestimmung räumt der Abgabenbehörde Ermessen ein. Die Gebarung der Nebenansprüche wird aus Zweckmäßigkeitsgründen immer mit jener der Stammabgabe zusammengefasst verbucht. Wenn auch die nicht wiederkehrend zu erhebenden Abgaben nach Möglichkeit aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen zusammengefasst verbucht werden, so darf aus diesem Umstand dem Abgabepflichtigen kein Nachteil erwachsen.

610

Die Verbuchung der Rückforderung von zuviel bezogener Familienbeihilfe erfolgt immer nach § 213 Abs. 2 BAO. Dies gilt auch im Fall zu Unrecht bezogener Kinderabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988.

Bezüglich der Vorgangsweise bei Gesamtschuldverhältnissen siehe Rz 616 bis Rz 618.

5.3. Ausnahmen von der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung (§ 213 Abs. 3 BAO)

611

Ausnahmen von der im § 213 Abs. 1 BAO zwingend vorgesehenen zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind im § 213 Abs. 3 BAO genannt.

612

Die Gebarung der vom Grundsteuermessbetrag oder vom Einheitswert wirtschaftlicher Einheiten oder Untereinheiten des Grundbesitzes unmittelbar abhängigen Abgaben oder Beiträge hat getrennt nach diesen wirtschaftlichen Einheiten oder Untereinheiten und abgesondert von der Gebarung der übrigen Abgaben zu erfolgen (zB Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Beitrag von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben).

613

Bei Wechsel von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ist eine voneinander getrennte Verbuchung der Gebarung vorzunehmen.

614

Die Gebarung der im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatzes und der hiebei anfallenden sonstigen Geldansprüche ist zwar zusammengefasst, jedoch von der Gebarung der Abgaben getrennt zu verbuchen.

615

Die Gebarung der Nebenansprüche wird auch im Anwendungsbereich des § 213 Abs. 3 BAO mit jener der zugehörigen Stammabgaben zusammengefasst verbucht.

5.4. Verbuchung der Gebarung bei Gesamtschuldverhältnissen (§ 213 Abs. 4 BAO)

616

Die Regelung des § 213 Abs. 4 BAO, wonach eine zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit der Gebarung vom Gesamtschuldverhältnis nicht umfasster Abgaben insoweit zulässig ist, als zumindest einer der Gesamtschuldner alle diese Abgaben schuldet, ergänzt die Regelungen des § 213 Abs. 1 und 2 BAO. Ohne die Sonderregelung des § 213 Abs. 4 BAO hätte eine Trennung der Gebarung für die vom Gesamtschuldverhältnis betroffenen Abgaben und für die hiervon nicht umfassten Abgaben zu erfolgen.

617

Eine zusammengefasste Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 Abs. 4 BAO kommt etwa in folgenden Fällen in Betracht:

- In Fällen, in denen nur für einen Teil der von einem Abgabepflichtigen geschuldeten Abgaben eine persönliche abgabenrechtliche Haftung geltend gemacht wird und somit insoweit gemäß § 7 BAO ein Gesamtschuldverhältnis entsteht, ist ein Herauslösen der von der Haftung umfassten Abgaben aus der bisher zusammengefassten Verbuchung der Gebarung mit anderen Abgaben nicht erforderlich.

Beispiel:

Im Fall der Geltendmachung einer Haftung für Umsatzsteuer gemäß § 12 BAO wird die Gebarung der von der Personenvereinigung zu erhebenden Abgaben mit jener der auch vom Gesellschafter auf Grund des Haftungsbescheides geschuldeten Umsatzsteuer zusammengefasst verbucht.

- Bei Kreditverträgen (§ 33 TP 19 GebG) wird die Gebarung der von dem Kreditinstitut geschuldeten Gebühren mit der vom jeweiligen Kreditnehmer geschuldeten Gebühr zusammengefasst verbucht.

618

In den Fällen des § 213 Abs. 4 BAO ist auf die Verrechnungsvorschriften des § 214 Abs. 5 und 7 BAO Bedacht zu nehmen.

5.5. Verbuchung der Gebarung der Abgaben einer Personenvereinigung (§ 213 Abs. 5 BAO)

619

Die Gebarung der Abgaben einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist auch nach deren Beendigung weiterhin zusammengefasst zu verbuchen, obwohl gemäß § 19 Abs. 2 BAO alle Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter übergehen.

5.6. Besonderheiten

620

Im Zusammenhang mit Aussetzungsmaßnahmen (§§ 212a und 231 BAO) werden grundsätzlich Beträge vorübergehend aus der laufenden zusammengefassten Verbuchung der Gebarung herausgelöst.

621

Eine Ausnahme besteht insofern, als eine Aussetzung der Einhebung im Zusammenhang mit einer Berufung bewilligt wird, die sich gegen einen Bescheid richtet, der weder mittelbar noch unmittelbar einen Buchungsvorgang zur Folge hatte.

Beispiel:

Der Geschäftsführer einer GmbH wird gemäß § 9 BAO mit Haftungsbescheid für die Abgabenschulden der GmbH herangezogen. In der gegen den Haftungsbescheid gerichteten Berufung bestreitet der Haftungspflichtige seine Inanspruchnahme dem Grunde nach.

622

Abgaben, bezüglich derer der VfGH oder der VwGH durch Beschluss eine aufschiebende Wirkung zuerkannt hat, werden aus der laufenden Verbuchung der Gebarung herausgenommen (siehe Rz 1469 und Rz 1857).

623

Im Übrigen können auch insolvenzrechtliche Vorschriften eine vom § 213 BAO abweichende Verbuchung der Gebarung erforderlich machen, etwa zum Zweck der Trennung von Konkurs- und Masseforderungen oder von bevorrechteten und nicht bevorrechteten Forderungen (VwGH 27.1.1981, 0842/80; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

In Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung (§§ 199 ff KO) wird der Konkurs bereits mit Rechtskraft des Einleitungsbeschlusses aufgehoben. Da nach Aufhebung des Konkurses auch das konkursrechtliche Verrechnungsverbot (§ 20 KO) mit späteren Abgabengutschriften (zB aus Arbeitnehmerveranlagungen) nicht mehr gilt, ist in diesen Fällen eine Trennung der Gebarung nicht vorzunehmen.

Randzahlen 624 bis 699: *derzeit frei*

6. Verrechnung von Gutschriften (§ 214 BAO)

700

§ 214 Abs. 1 BAO enthält grundsätzliche Vorschriften darüber, auf welche Abgabenschuldigkeiten Zahlungen oder sonstige Gutschriften zu verrechnen sind.

701

Die Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO sind in allen Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung anzuwenden (siehe Ausführungen zu § 213 BAO).

6.1. Verrechnung in Fällen zusammengefasster Verbuchung der Gebarung (§ 214 Abs. 1 BAO)

702

In den Fällen der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung werden Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit nicht Ausnahmeregelungen (siehe § 214 Abs. 2 bis 4 und 6 bis 8 BAO) Anderes bestimmen, grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten verrechnet. Gegebenenfalls hat jedoch an die Stelle des Fälligkeitstages der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende (zB gemäß § 210 Abs. 4 BAO oder § 212a Abs. 7 BAO) oder durch Bescheid zuerkannte (zB gemäß § 212 Abs. 3 BAO) Zahlungstermin zu treten. Im Übrigen siehe auch Rz 48 bis Rz 50.

703

Sind mehrere Abgabenschuldigkeiten am selben Tag zahlbar (unabhängig davon, ob es sich um Fälligkeitstage oder um davon abweichende Zahlungstermine handelt) und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Eine Aliquotierung dieser Beträge und somit eine anteilige Zuordnung zu den einzelnen Abgabenschuldigkeiten wird nicht vorgenommen.

704

§ 214 Abs. 1 BAO stellt die Verrechnung ausdrücklich auf bereits verbuchte Abgabenschuldigkeiten ab. Eine einmal durchgeführte Verrechnung kann grundsätzlich von später eintretenden Umständen nicht mehr berührt werden. Eine Umwidmung bereits verrechneter Zahlungen oder sonstiger Gutschriften auf erst später der Abgabenbehörde bekannt gewordene Abgabenschuldigkeiten ist somit grundsätzlich ausgeschlossen.

705

Abweichend von diesem Grundsatz erfolgen Umwidmungen jedoch zB insbesondere in folgenden Fällen:

- Berichtigung einer irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 5 erster Unterabsatz BAO).
- Nachholung einer irrtümlich unterlassenen Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 5 zweiter Unterabsatz und Abs. 7 letzter Satz BAO).
- Eine Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB wirkt ungeachtet des Zeitpunktes ihrer Durchführung auf den Tag zurück, an dem Forderung und Gegenforderung einander erstmals fällig gegenüberstanden (siehe Rz 130).
- Umbuchungen und Überrechnungen von Guthaben wirken auf den im § 211 Abs. 1 lit. g BAO angeführten Tag zurück, auch wenn die Durchführung später erfolgt.
- Gutschriften auf Grund von Umsatzsteuervoranmeldungen wirken in der Regel gemäß § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994 auf einen vor dem Buchungstag liegenden Zeitpunkt zurück.
- Wurde eine entrichtete Abgabenschuldigkeit in eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) einbezogen, so führt dies insoweit zur Tilgung anderer Abgabenschuldigkeiten oder zur Entstehung eines Guthabens.
- Im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren kommt den Aufrechnungsvorschriften der KO und AO Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zu (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052 - Rz 151 bis Rz 157).

706

Der letzte Satz des § 214 Abs. 1 BAO soll sicherstellen, dass im Interesse der Vermeidung von Willkür die Buchung stets in Übereinstimmung mit den Belegen erfolgt. Zu den sachlichen Gesichtspunkten, auf die hierbei Bedacht zu nehmen ist, zählen insbesondere die Bearbeitungsreihenfolge, die chronologische Reihenfolge der Erhebungszeiträume und die Maßgeblichkeit einer Abgabe für eine andere Abgabe (zB Stammabgabe und Nebenanspruch).

6.2. Fälligkeit bei zusammengefasster Festsetzung von Abgaben (§ 214 Abs. 2 BAO)

707

Die grundsätzlichen Verrechnungsregelungen des § 214 Abs. 1 BAO erfahren durch § 214 Abs. 2 BAO eine Ausnahme, welche den verrechnungstechnischen Besonderheiten Rechnung trägt, die sich bei bescheidmäßiger Festsetzung von nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnenden Abgaben ergeben. Die Festsetzung kann gemäß § 201 Abs. 4 BAO innerhalb derselben Abgabenart mehrere Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid umfassen (zB Umsatzsteuervorauszahlungen). § 214 Abs. 2 BAO bezieht sich auf die Fälle des § 201 Abs. 4 BAO, welche Bestimmung gemäß § 202 Abs. 1 BAO auch im Zusammenhang mit der Selbstberechnung einer Abgabe durch einen abgabenrechtlich Haftungspflichtigen sinngemäß anzuwenden ist (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer). § 214 Abs. 2 BAO fingiert, dass verrechnungstechnisch (nicht auch schuldrechtlich) für alle zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuldigkeiten der Fälligkeitstag der jüngsten dieser Abgabenschuldigkeiten als Fälligkeitstag gilt.

Beispiel:

Bei Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers für Lohnsteuer Jänner bis April gilt verrechnungstechnisch der 15. Mai als Fälligkeitstag.

6.3. Verbuchung der Gebahrung bei Zahlungserleichterung und Aussetzung der Einhebung (§ 214 Abs. 3 BAO)

708

Bei Anwendung des § 214 Abs. 1 BAO sind dem § 214 Abs. 3 erster Unterabsatz BAO zufolge in Zahlungserleichterungsbewilligungen vorgesehene Zahlungstermine nur dann maßgeblich, wenn im Zeitpunkt der Zahlung oder sonstigen Gutschrift die Bewilligung wirksam ist oder ein Zahlungsaufschub iSd § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO (betreffend den Zeitraum zwischen Erlöschen einer Zahlungserleichterung infolge Terminverlustes und Ausstellung eines Rückstandsausweises) für die den Gegenstand der Bewilligung bildenden Abgaben besteht. Liegt diese Voraussetzung nicht vor, so richtet sich die Verrechnung wieder nach den von der Zahlungserleichterung unabhängigen, für die einzelnen Abgabenschuldigkeiten maßgeblichen Terminen iSd § 214 Abs. 1 BAO.

709

Mit der Bestimmung des § 214 Abs. 3 erster Unterabsatz BAO soll erreicht werden, dass während der Laufzeit einer Zahlungserleichterung neu fällig werdende, nicht in diese einbezogene Abgabenschuldigkeiten entrichtet werden können, ohne dass eine Verrechnung auf ältere Schuldigkeiten erfolgt (VwGH 17.9.1986, 84/13/0208).

710

Die Anwendung des § 214 Abs. 3 erster Unterabsatz BAO setzt die bescheidmäßige Bewilligung einer Zahlungserleichterung voraus (VwGH 11.11.1980, 1120/77); die bloße Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens reicht hierfür nicht aus.

711

Bei Vorliegen eines noch unerledigten Aussetzungsantrages wird dem Rechtsschutzgedanken des § 212a BAO entsprechend eine Verrechnung gemäß § 214 Abs. 1 BAO zuerst auf jene Abgabenschuldigkeiten vorgenommen, die nicht Gegenstand des Aussetzungsantrages sind, auch wenn diese spätere Zahlungstermine als die vom Aussetzungsantrag umfassten haben. Hiedurch soll vermieden werden, dass hinsichtlich der vom Aussetzungsantrag nicht umfassten Abgaben Säumnisfolgen eintreten, obwohl Zahlungen und sonstige Gutschriften in Höhe dieser Abgaben bis zu deren Zahlungstermin erfolgen.

6.4. Verrechnungsweisungen (§ 214 Abs. 4 BAO)

6.4.1. Allgemeines

712

§ 214 Abs. 4 erster Unterabsatz BAO sieht abweichend von den Grundsätzen der Abs. 1, 2 und 3 vor, dass bestimmte Zahlungen dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekanntgegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind. Ferner sind dem § 214 Abs. 4 zweiter Unterabsatz BAO zufolge Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung von Abgaben entstehen, in Fällen einer entsprechenden auf der Gutschriftsanzeige erteilten Verrechnungsweisung auf Schuldigkeiten der im § 214 Abs. 4 erster Unterabsatz BAO angeführten Art zu verrechnen.

713

Bei Erteilung einer Verrechnungsweisung ist es als ausreichend anzusehen, wenn auf dem Zahlungsbeleg oder der Gutschriftsanzeige ein Hinweis auf ein gleichzeitig eingebrachtes Anbringen vorhanden ist, das die Verrechnungsweisung enthält. Für Verrechnungsweisungen sieht das Gesetz keinerlei Formerfordernis vor. Es genügt, wenn der Wille des Abgabepflichtigen aus seiner Weisung eindeutig zu erkennen ist (VwGH 9.11.1994, 91/13/0221). § 214 Abs. 4 BAO bezieht sich nur auf Verrechnungsweisungen ein und desselben Abgabepflichtigen hinsichtlich eines bestimmten (für ihn eröffneten) Abgabekontos (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094). Bezüglich der Berichtigung oder Nachholung einer Verrechnungsweisung siehe § 214 Abs. 5 und (bei Gesamtschuldverhältnissen) Abs. 7 BAO.

714

Die Möglichkeit einer wirksamen Verrechnungsweisung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die in Betracht kommende Abgabe Gegenstand einer Zahlungserleichterung ist.

715

Weist eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung iSd § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994 einen höheren Überschuss aus als eine für denselben Voranmeldungszeitraum früher eingereichte Voranmeldung, so ist eine Verrechnungsweisung höchstens im Ausmaß der Überschusserhöhung zulässig.

716

§ 214 Abs. 4 BAO ist in den Fällen des § 212a Abs. 8 BAO der letztgenannten Bestimmung zufolge sinngemäß anzuwenden. Darüber hinaus haben vom Abgabepflichtigen erteilte Verrechnungsweisungen keine Wirkung (VwGH 17.1.1989, 88/14/0027). Die Möglichkeit einer gezielten Entrichtung besteht jedoch auch nach § 214 Abs. 7 BAO.

6.4.2. Selbstberechnungsabgaben

717

Gemäß § 214 Abs. 4 lit. a BAO können wirksame Verrechnungsweisungen erteilt werden zB für Umsatzsteuervorauszahlungen, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.

6.4.3. Abfuhrabgaben

718

Gemäß § 214 Abs. 4 lit. b BAO können zB für folgende Abgaben wirksame Verrechnungsweisungen erteilt werden: Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, einbehaltene Einkommensteuer im Fall der beschränkten Steuerpflicht.

6.4.4. Abgabenschuldigkeiten im Hinblick auf eine Selbstanzeige

719

Würde eine Zahlung (oder sonstige Gutschrift) nicht gemäß § 214 Abs. 4 lit. c BAO gezielt, sondern gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf andere Abgabenschuldigkeiten verrechnet werden, so könnte die sich aus § 29 FinStrG ergebende Straffreiheit verwirkt sein, weil nicht die verkürzten Abgaben entrichtet wären. Wird in den Fällen einer Selbstanzeige die Abgabe vor ihrer Festsetzung unter Inanspruchnahme des Weisungsrechtes entrichtet, so ist der Betrag zunächst in Verwahrung zu nehmen und anlässlich der Festsetzung (gezielt) auf das Abgabenkonto umzubuchen.

6.4.5. Geldstrafen und Wertersatz

720

§ 214 Abs. 4 lit. d BAO stellt zusätzlich zu § 213 Abs. 3 letzter Satz BAO sicher, dass Zahlungen, die der Abgabepflichtige zur Abdeckung von im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatzes oder sonstigen hiebei angefallenen Geldansprüchen verwenden will, entsprechend verrechnet werden.

6.4.6. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Anzahlungen

721

Nach § 214 Abs. 4 lit. e BAO ermöglicht eine gezielte Entrichtung im Anwendungsbereich der Anspruchsverzinsung (§ 205 BAO). Die im § 214 Abs. 4 lit. e BAO vorgesehenen Weisungsrechte sind erforderlich, weil die Festsetzung von Gutschriftszinsen die Entrichtung der in Betracht kommenden Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer voraussetzt (§ 205 Abs. 5 BAO) und nur entrichteten Anzahlungen Anspruchszinsen vermindерnde Wirkung zukommt (§ 205 Abs. 3 BAO).

722

Der Begriff "Einkommensteuer" umfasst Einkommensteuervorauszahlungen, Nachzahlungen auf Grund einer Veranlagung, Abfuhrbeträge (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und Beträge nach § 99 EStG 1988); dies unabhängig davon, ob diese Beträge bereits bisher von § 214 Abs. 4 lit. b BAO erfasst waren.

723

Verrechnungsweisungen betreffen Zahlungsansprüche und sind somit bezüglich Vorauszahlungen je Fälligkeitszeitpunkt zulässig. Eine Verrechnungsweisung für ein bestimmtes Einkommensteuervorauszahlungsquartal ist daher zulässig, selbst wenn ein Einkommensteuervorauszahlungsquartal mit einer früheren Fälligkeit noch nicht entrichtet ist.

724

Sind mehrere Einkommensteuernachforderungen offen, so bezieht sich das Verrechnungsweisungsrecht auf jede einzelne Nachforderung. Wird eine Verrechnungsweisung für die Einkommensteuer eines bestimmten Jahres erteilt, so ist nach den Grundsätzen des § 214 Abs. 1 BAO zu verrechnen.

725

§ 214 Abs. 4 lit. e BAO ist auch anwendbar

- bei Inanspruchnahme des Eigenschuldners für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988
- bei Inanspruchnahme des Empfängers der Einkünfte für Beträge nach § 99 EStG 1988
- für den Fall der Nachversteuerung nach § 18 Abs. 4 EStG 1988.

6.4.7. Einfuhrumsatzsteuer

726

Das Weisungsrecht gemäß § 214 Abs. 4 lit. f BAO für die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer besteht unabhängig davon, ob die Einhebung dieser Abgabe dem Finanzamt oder dem Zollamt obliegt.

727

Eine Verrechnung entsprechend dem der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Verwendungszweck setzt voraus, dass die Abgabe, die gezielt entrichtet werden soll, ziffernmäßig konkretisiert ist. Eine Verrechnungsweisung, wonach etwa die aus der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Jänner resultierende Gutschrift in der Höhe von 1.000 Euro für die Abdeckung der noch bekanntzugebenden Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Februar verwendet werden soll, ist unwirksam. Eine "Reservierung" für die Tilgung einer erst später zu konkretisierenden Abgabe ist somit unzulässig.

728

Eine Verrechnung auf Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, darf nur nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 BAO erfolgen; dieser Bestimmung zufolge dürfen zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1 BAO) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden, wobei § 214 Abs. 4 BAO sinngemäß anzuwenden ist, wenn bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf den Umstand der Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hingewiesen wurde.

6.5. Irrtum bei Erteilung einer Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 5 BAO)

729

Eine einmal durchgeführte Verrechnung bleibt grundsätzlich von später eintretenden Ereignissen oder zu Tage gekommenen Umständen unbeeinflusst (siehe Rz 704); eine Ausnahme hievon ist § 214 Abs. 5 BAO, wonach für den Fall, dass bei einer Verrechnungsweisung iSd § 214 Abs. 4 BAO irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben oder irrtümlich eine Verrechnungsweisung nicht erteilt wurde, bestimmte Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten oder unterlassenen Verrechnungsweisung auf Antrag aufzuheben oder nicht herbeizuführen sind. Dies gilt gemäß § 214 Abs. 7 BAO auch dann, wenn in den Fällen des § 213 Abs. 4 BAO ein nicht alle

zusammengefasst verbuchten Abgaben schuldender Abgabepflichtiger eine auf ihn lautende Zahlungswidmung irrtümlich unterlassen hat.

730

Der Anwendungsbereich des § 214 Abs. 5 BAO bezieht sich auf alle nach § 214 Abs. 4 und 7 BAO zulässigen Verrechnungsweisungen und Zahlungswidmungen.

731

Die Zulassung der Berichtigung einer Umsatzsteuervoranmeldung (§ 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994) schließt nicht die Möglichkeit der Berichtigung einer früher erteilten Verrechnungsweisung ein (siehe auch Rz 712 bis Rz 728).

732

Einem Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO kann eine die Einbringung hemmende Wirkung zuerkannt werden (§ 230 Abs. 4 BAO).

733

Auf Aufhebung oder Nichtherbeiführung der Rechtsfolgen des Irrtums besteht ein Anspruch im Fall einer Antragstellung binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung bzw. im Fall der irrtümlich unterlassenen Verrechnungsweisung ab dem Zeitpunkt der maßgeblichen Entrichtung.

734

Da, von Nebengebühren im Zusammenhang mit einem Vollstreckungsverfahren abgesehen, alle Rechtsfolgen der unrichtigen bzw. unterlassenen Verrechnungsweisung zu beseitigen sind, ist eine Berichtigung der Verbuchung der Gebahrung und damit auch eine rückwirkende Änderung der Verrechnung entrichteter Beträge vorzunehmen.

Ein allfälliger Säumniszuschlagsbescheid ist aufzuheben.

735

Ein etwaiger Terminverlust iSd § 230 Abs. 5 BAO ist in den Fällen des § 214 Abs. 5 BAO rückgängig zu machen; von Terminverlustfolgen ist abzusehen. Eine vom Terminverlust betroffene Zahlungserleichterungsbewilligung lebt ohne neuerliche Antragstellung wieder auf.

Beispiel:

Als Folge der Nichteinhaltung einer im Zahlungserleichterungsbescheid enthaltenen Bedingung tritt Terminverlust ein, wenn anlässlich der am Fälligkeitstag geleisteten Zahlung im Ausmaß einer selbstberechneten USt-Vorauszahlung die Erteilung einer Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 lit. a BAO unterbleibt und somit der Betrag - entgegen der Erwartung des Abgabepflichtigen - gemäß § 214 Abs. 1 BAO verrechnet wird. Daher führt die spätere Lastschrift der USt-Vorauszahlung zu einer Rückstandserhöhung und löst die Festsetzung eines Säumniszuschlages aus. Auf

Antrag ist der Säumniszuschlagsbescheid aufzuheben, weil der Säumniszuschlag bei Erteilung der Verrechnungsweisung nicht festgesetzt worden wäre. Weiters ist eine Berichtigung der Verbuchung der Gebarung und damit auch der Verrechnung vorzunehmen.

736

Die Möglichkeit der Antragstellung nach § 214 Abs. 5 BAO bezieht sich auch auf Fälle einer irrtümlich für einen zu geringen Betrag erteilten Verrechnungsweisung.

Beispiel:

Am 15. April 2003 werden 9.000 Euro entrichtet. Die Verrechnungsweisung auf dem Zahlungsbeleg für die USt-Vorauszahlung für Februar 2003 wird für einen Betrag von 2.000 Euro erteilt. 7.000 Euro werden nach § 214 Abs. 1 BAO auf eine am 22. April 2003 fällige ESt-Schuld verrechnet. Vor Ablauf der Dreimonatsfrist erkennt der Abgabepflichtige, dass er bei Erteilung der Verrechnungsweisung insoweit geirrt hat, als er einen USt-Betrag von 5.000 Euro mit Verrechnungsweisung entrichten wollte. Bei rechtzeitiger Antragstellung ist der Abgabepflichtige von Einbringungsmaßnahmen abgesehen so zu stellen, als ob er ursprünglich eine Verrechnungsweisung über 5.000 Euro erteilt hätte. Die Berichtigung der Verbuchung der Gebarung führt zu einem teilweise Wiederaufleben der ESt-Schuld im Umfang von 3.000 Euro, für deren Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat zusteht (§ 210 Abs. 5 BAO).

737

Der Umstand, dass einem Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO entsprochen wurde, hat auf die Kosten des Vollstreckungsverfahrens gemäß § 26 AbgEO (Pfändungs-, Versteigerungsgebühren und Barauslagenersatz) keinen Einfluss.

738

Wurde einem Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO stattgegeben, so bedeutet dies, dass für die hievon betroffenen Abgaben, soweit sie zeitgerecht entrichtet wurden, keine Säumnis vorliegt; dies ist auch bei Anwendung des § 217 Abs. 5 BAO (Sechsmonatsfrist) zu beachten.

6.6. Zahlungen und sonstige Gutschriften unter Bezugnahme auf eine Mahnung (§ 214 Abs. 6 BAO)

739

Zahlungen und sonstige Gutschriften, die unter Bezugnahme auf eine zwingend vorgesehene oder freiwillige Mahnung (in der Regel mit Mahnschreiben; siehe Ausführungen zu § 227 BAO) erfolgen, sind in erster Linie auf die den Gegenstand der Mahnung bildenden Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

740

Im Vollstreckungsverfahren geleistete Beträge sind auf jene Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, für die der Pfandrechtserwerb erfolgte, weil bei einer Verbuchung auf eine ältere (oder überhaupt andere) Abgabenschuldigkeit eine Vollstreckung, die zur zwangsweisen

Einbringung einer bestimmten Abgabenschuldigkeit führen soll, dennoch fortgesetzt werden müsste.

741

Zu den gemäß § 214 Abs. 6 BAO zu verrechnenden Zahlungen gehören nicht nur solche, die der Abgabepflichtige zur Vermeidung einer Pfändung an den Vollstrecker leistet, sondern auch Erlöse aus der Verwertung von Pfandgegenständen oder Überweisungen durch Gerichte in gerichtlichen Vollstreckungsverfahren.

742

Zahlungen eines Drittschuldners dürfen nur auf jene Abgaben, die Gegenstand der Forderungspfändung sind, verrechnet werden (VwGH 5.4.1989, 88/13/0204).

743

§ 214 Abs. 6 BAO ist außerhalb der Verrechnung der Verwertungserlöse von Pfandobjekten auf jene Fälle sinngemäß anzuwenden, in denen nach Eintritt der Einhebungsverjährung auf Grund des § 238 Abs. 4 BAO eine Entrichtung noch in Betracht kommt.

744

In analoger Anwendung des § 214 Abs. 6 BAO sind auf Grund eines Sicherstellungsauftrages hinterlegte Beträge (§ 232 Abs. 4 lit. d BAO), die vorläufig in Verwahrung genommen wurden, nach Festsetzung der Abgaben, die Gegenstand des Sicherstellungsauftrages waren, auf diese zu verrechnen.

6.7. Zahlungen eines Gesamtschuldners (§ 214 Abs. 7 BAO)

745

§ 214 Abs. 7 BAO soll in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 Abs. 4 BAO allfällige negative Folgen einer kumulativen Verrechnung für den einzelnen Abgabepflichtigen hintanhalten.

746

Die Regelung des § 214 Abs. 7 BAO unterscheidet sich von jener des § 214 Abs. 4 BAO dadurch, dass im Rahmen des § 214 Abs. 4 BAO ein Recht auf Erteilung einer Verrechnungsweisung für bestimmte Abgaben besteht, während § 214 Abs. 7 BAO vorsieht, dass der Abgabepflichtige im Weg einer Widmung verfügen kann, auf wessen Rechnung bestimmte Zahlungen zu verrechnen sind.

747

Eine Verrechnung iSd § 214 Abs. 7 BAO setzt voraus, dass aus dem Zahlungsbeleg ersichtlich ist, für wessen Rechnung die Zahlung erfolgt. Innerhalb der vom § 214 Abs. 7 BAO

betroffenen Abgabenschuldigkeiten gelten die allgemeinen Verrechnungsgrundsätze, vor allem jene des § 214 Abs. 1 BAO.

Nicht ausreichend ist es, eine Widmung in der Form zu verfügen, dass der Abgabepflichtige lediglich seinen Namen auf dem Zahlungsbeleg angibt.

§ 214 Abs. 7 letzter Satz ermöglicht jedoch, eine – ausdrückliche – Widmung der Zahlung für Rechnung eines (bestimmten) Gesamtschuldners innerhalb von drei Monaten mit den gleichen Wirkungen wie im Fall einer irrtümlich unterlassenen Verrechnungsweisung (siehe Rz 732 bis Rz 738) nachzuholen.

748

In Fällen, in denen für einen Teil der von einem Abgabepflichtigen geschuldeten Abgaben eine persönliche abgabenrechtliche Haftung geltend gemacht wird und daher gemäß § 7 BAO ein Gesamtschuldverhältnis entsteht, kann eine Dokumentation der Widmung in der Weise erfolgen, dass der Haftende auf dem Zahlungsbeleg auf den Haftungsbescheid verweist. Unterbleibt diesfalls irrtümlich eine Widmung, kann sie binnen drei Monaten nachgeholt werden.

749

Eine Widmung gemäß § 214 Abs. 7 BAO kann auch ein noch nicht in Anspruch genommener Haftungspflichtiger erteilen.

750

Soweit den Gegenstand einer Verrechnung nach § 214 Abs. 7 BAO darstellende Zahlungen auf einem sich später (zB im Zuge einer Berufungserledigung) als überhöht erweisenden Leistungsgebot (Abgaben- oder Haftungsbescheid) beruhen, sind sie aus der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung herauszulösen, was durch Umbuchung auf ein gesondertes Konto geschieht, auf dem dann ein (gemäß § 215 BAO zu verwendendes bzw. gemäß § 239 BAO rückzahlbares) Guthaben ausgewiesen ist; das Ziel des Gesetzesauftrages kann allerdings auch durch eine unmittelbare Rückzahlung ohne vorherige Umbuchung erreicht werden.

751

Für die Entrichtung der nach erfolgter Umbuchung oder Rückzahlung wieder auflebenden Abgabenschuldigkeiten steht dem Abgabepflichtigen eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Umbuchung oder Rückzahlung zu (§ 210 Abs. 5 BAO). Eine allfällige Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt erst mit dem ungenützten Ablauf der Nachfrist gemäß § 210 Abs. 5 BAO ein.

752

Auf Abgabenschuldigkeiten, die infolge einer Umbuchung gemäß § 214 Abs. 7 BAO oder einer direkt erfolgten Rückzahlung (siehe Rz 750) wieder aufleben, ist § 227 BAO mit Ausnahme des Abs. 4 anzuwenden (§ 228 erster Satz BAO). Eine Mahnung ist jedoch nicht erforderlich, wenn dem Abgabepflichtigen spätestens eine Woche vor dem Ablauf der Nachfrist gemäß § 210 Abs. 5 BAO eine Buchungsmitteilung zugesendet wurde.

6.8. Besondere Verrechnungsvorschriften (§ 214 Abs. 8 BAO)

753

Durch Bescheide, insbesondere Abgabenbescheide, ausgelöste sonstige Gutschriften sind in erster Linie auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Beispiele:

Beispiel 1: Trotz älterer im Rückstand enthaltener Abgabenschuldigkeiten ist eine sonstige Gutschrift auf Grund einer Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer für ein bestimmtes Jahr auf diese zu verrechnen.

Beispiel 2: USt-Vorauszahlungen wurden festgesetzt und die Entscheidung über eine gegen den Festsetzungsbescheid gerichtete Berufung führt zu einer über die aus dem angefochtenen Bescheid resultierende Nachforderung hinausgehenden Gutschrift. Die aus der Berufungserledigung entstehende Gutschrift ist ungeachtet allfälliger sonstiger älterer Abgabenschuldigkeiten zunächst auf die aus dem angefochtenen Bescheid resultierende Nachforderung und, soweit noch ein Teil der Gutschrift verbleibt, auf allenfalls im Rückstand enthaltene, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte und noch nicht abgestattete Schuldigkeiten an USt-Vorauszahlungen zu verrechnen.

754

Wenn die Änderung oder Aufhebung eines Bescheides zu einer Gutschrift führt, die nicht zur Gänze gemäß § 214 Abs. 8 BAO verrechnet werden kann, findet die weitere Verrechnung nach den Vorschriften des § 214 Abs. 1 und 3 BAO statt.

755

Durch die Regelung des § 214 Abs. 8 BAO soll weitgehend vermieden werden, dass auf Null gestellte Abgaben, wenn auch nur aus Verrechnungsgründen, im Rückstand erhalten bleiben.

756

Gutschriften iSd § 214 Abs. 8 BAO sind ausschließlich solche, die aus Abgabenbescheiden resultieren; in diesem Zusammenhang kommen somit insbesondere Zahlungen und Gutschriften, die sich aus einer Umsatzsteuervoranmeldung ergeben, sowie Abschreibungen gemäß § 235 BAO und § 236 BAO nicht in Betracht (siehe jedoch Rz 758 und Rz 759).

757

Der Begriff "Abgabenbescheid" im § 214 Abs. 8 BAO ist allerdings extensiv in dem Sinn auszulegen, dass in diesem Zusammenhang Gutschriften auslösende Bescheide gemäß § 202 BAO sowie etwa auch Berufungs(vor)entscheidungen im Zusammenhang mit Haftungsbescheiden und Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass eine Veranlagung unterbleibt, darunterfallen.

758

Eine Gutschrift gemäß § 214 Abs. 8 BAO kann auch vorliegen, wenn etwa ein bestimmter Betrag als Umsatzsteuervorauszahlung gebucht wurde und eine Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 einen geringeren Betrag ergibt.

759

Führt eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung iSd § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994 zu einer saldowirksamen Gutschrift, so hat die Verrechnung, dem Wesen einer Berichtigung entsprechend, in erster Linie auf die rückständige Umsatzsteuer desselben Voranmeldungszeitraumes zu erfolgen.

760

Wird anlässlich der Erlassung eines Abgabenbescheides die bisherige Vorschreibung (das Vorsoll) als Gutschrift dargestellt, so handelt es sich dabei dennoch um keine sonstige Gutschrift iSd § 214 Abs. 8 BAO. Demgemäss ist nur die aus einem Abgabenbescheid resultierende Rückstandsminderung als Gutschrift iSd § 214 Abs. 8 BAO zu berücksichtigen.

761

Eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) sowie eine Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO) stehen der uneingeschränkten Anwendung des § 214 Abs. 8 BAO nicht entgegen.

762

Ergibt sich auf Grund einer Berufungs(vor)entscheidung eine Gutschrift betreffend eine den Gegenstand der Aussetzung der Einhebung bildende Abgabe, so erfolgt deren Verrechnung zunächst auf die ausgesetzt gewesenen Beträge; Gleiches gilt, soweit durch einen späteren Bescheid dem Berufungsbegehren entsprochen und die Berufung als gegenstandslos erklärt wird (§ 274 BAO). In allen anderen Fällen sind Gutschriften zunächst auf die nicht von der Aussetzung der Einhebung betroffenen Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Bezüglich der Vorgangsweise betreffend die Verrechnung von Gutschriften in Fällen der Aussetzung der Einbringung siehe Rz 1505.

763

6.9. Übersicht über die wichtigsten Durchbrechungen der Verrechnungsregelungen des § 214 Abs.1 BAO

- § 212a BAO (Aussetzung der Einhebung)
- § 214 Abs. 2 BAO
- § 214 Abs. 3 erster Unterabsatz BAO
- § 214 Abs. 3 zweiter Unterabsatz BAO
- § 214 Abs. 4 BAO
- § 214 Abs. 6 BAO
- § 214 Abs. 7 BAO
- § 214 Abs. 8 BAO
- § 231 BAO (Aussetzung der Einbringung)
- § 235 BAO (Löschung)
- § 236 BAO (Nachsicht)
- Verrechnung im Insolvenzverfahren nach Maßgabe der Vorschriften der KO oder AO
- § 51 Abs. 2 AbgEO (Verwendung des Verkaufserlöses zunächst auf Gebühren und Kosten des finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahrens)
- § 85 VfGG, § 30 VwGG (Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung)
- weitere bei § 235 BAO angeführte Abschreibungsfälle

Randzahlen 764 bis 799: *derzeit frei*

7. Verwendung von Guthaben (§ 215 BAO)

7.1. Verwendung von Guthaben im Regelfall

(§ 215 Abs. 1 und 2 BAO)

800

Guthaben ist ein Begriff der Abgabenverrechnung und bringt zum Ausdruck, dass auf dem Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (VwGH 24.10.1990, 86/13/0172; VwGH 24.6.1999, 96/15/0100).

801

Ein Guthaben iSd § 215 BAO stellt sich als das Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto dar (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077; VwGH 25.2.1997, 93/14/0143) und entsteht somit erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt (VwGH 28.6.2001, 2001/16/0030). Die kontokorrentmäßige Verrechnung der wiederkehrend zu erhebenden Abgaben schließt das Entstehen eines Guthabens insoweit aus, als dieses nicht kontomäßig zu Buche steht (VwGH 17.4.1989, 88/15/0133). Dabei kommt es nicht auf Gutschriften an, welche die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde tatsächlich durchgeführten Gutschriften (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043; VwGH 28.6.2001, 2001/16/0030).

802

Bei Beurteilung, ob sich für einen Abgabepflichtigen aus der Gebarung gemäß § 213 BAO ein Guthaben ergibt, bleiben Abgaben, deren Einhebung diesem gegenüber ausgesetzt sind (§ 212a BAO), außer Betracht. Dadurch ist sichergestellt, dass trotz Bestehens ausgesetzter Abgabenschuldigkeiten ein zur Abdeckung von anderen Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung nicht ausgesetzt ist, oder für eine Rückzahlung verfügbares Guthaben vorhanden sein kann.

803

Ergibt sich hingegen während der Zeit der Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO) für einen Abgabepflichtigen aus der laufenden Verbuchung der Gebarung ein Guthaben, so ist die Einbringung in dem Ausmaß, als die ausgesetzte Abgabenschuldigkeit durch das Guthaben getilgt werden könnte, wieder aufzunehmen.

804

§ 215 Abs. 1 und 2 BAO ordnet einen Kontenausgleich an, der insbesondere verhindern soll, dass infolge eines auf einem Abgabenkonto bestehenden Rückstandes Einhebungs- oder

Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, während auf einem anderen Konto desselben Abgabepflichtigen ein Guthaben besteht. Eine amtswegige Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben darf nur zu Gunsten fälliger Abgabenschuldigkeiten erfolgen.

805

Da die Verwendung von Guthaben nicht als Einbringungsmaßnahme anzusehen ist, stehen Zahlungserleichterungen einer amtswegigen Umbuchung oder Überrechnung nicht entgegen, weil Zahlungserleichterungen gemäß § 230 Abs. 5 BAO lediglich eine Hemmung der Einbringung zur Folge haben. Ebenso schließt die Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO) eine Maßnahme gemäß § 215 BAO nicht aus.

806

Da gemäß § 212a Abs. 8 BAO zur Entrichtung oder Tilgung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt ist, Zahlungen, sonstige Gutschriften und Guthaben nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden dürfen, kommt eine Umbuchung oder Überrechnung gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO nicht in Betracht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeit ausgesetzt ist.

807

§ 215 Abs. 2 BAO erlaubt nur eine Aufrechnung mit fälligen Abgabenschuldigkeiten, die der Abgabepflichtige bei einer Abgabenbehörde des Bundes hat. Eine Aufrechnung mit ausländischen Abgabenschuldigkeiten ist auch in Fällen der Vollstreckungsrechtshilfe auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen unzulässig (VwGH 19.1.1988, 85/14/0021).

808

Nach § 215 BAO kann nur ein sich aus der Gebarung ergebendes **Guthaben** Gegenstand einer Umbuchung oder Überrechnung sein (VwGH 14.3.1988, 86/15/0075).

809

Maßnahmen gemäß § 215 Abs. 2 BAO kommen nur dann in Betracht, wenn die Abgabenbehörde, bei der das Guthaben besteht, Kenntnis von einem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen bei einer anderen Abgabenbehörde (als Einzel- oder Gesamtschuldner) hat.

810

Die Verwendung der Guthaben gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO ist zwingend und nicht dem Ermessen der Behörde überlassen (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166). Zur Frage, wann bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben Abgaben als getilgt gelten, siehe Rz 112.

811

Mietzinsbeihilfen (§ 107 EStG 1988) sind gemäß § 290 Abs. 1 Z 8 EO der Exekution entzogen und mit Rücksicht auf die Sonderbestimmung des § 293 Abs. 3 EO insoweit nicht

aufrechnungsfähig. Demnach darf ein Anspruch auf Mietzinsbeihilfe nicht zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO herangezogen werden.

812

§ 215 Abs. 1 und 2 BAO ist auch dann anzuwenden, wenn ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabenkonto über ein Guthaben verfügt und als Gesamtschuldner eine auf einem anderen Abgabenkonto gebuchte Abgabe schuldet.

813

Ein aus der Gebarung von Abgaben, bezüglich derer ein Gesamtschuldverhältnis bestanden hat, entstandenes Guthaben darf, von den Fällen des § 215 Abs. 3 BAO abgesehen, gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO nur zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten jenes Gesamtschuldners verwendet werden, der als Rückzahlungsberechtigter in Betracht käme (siehe Rz 1909).

814

§ 215 Abs. 1 und 2 BAO ist nicht anwendbar, wenn ein Guthaben gepfändet wurde; nach Einlangen des Exekutionsbewilligungsbeschlusses beim Finanzamt sind somit Maßnahmen gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO unzulässig.

815

Zessionen und Pfändungen können sich im Hinblick auf den deklarativen Charakter der Verbuchung nur auf rechtswirksam entstandene Guthaben beziehen und nicht auf zu Unrecht auf dem Abgabenkonto ausgewiesene Beträge (VwGH 7.8.1992, 89/14/0218).

816

Abgesehen von den nach § 215 BAO bestehenden Möglichkeiten kann die Abgabenbehörde einer Verfügung des Abgabepflichtigen über ein Guthaben im Fall des Vorliegens eines Exekutionstitels, zB eines Sicherstellungsauftrages, im Weg eines Zweitverbotes entgegenreten (VwGH 22.3.1991, 90/13/0113). Im Übrigen siehe Rz 1924.

817

Erfolgt nach Konkurseröffnung über das Vermögen des Abgabepflichtigen eine Veranlagung, die vor der Konkurseröffnung liegende Zeiträume betrifft, und werden dabei Vorauszahlungen auf die Jahressteuerschuld angerechnet, so stellen die Vorauszahlungen selbst dann keinen unter das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 KO fallenden Gegenanspruch des Gemeinschuldners dar, wenn die Gutschrift der Vorauszahlungen zu einem auf dem Abgabenkonto aufscheinenden Guthaben führt (VwGH 27.1.1981, 0842/80).

818

Ein zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bestehendes Guthaben kann zur Gänze mit Abgabeforderungen verrechnet werden, die Zeiträume vor der Konkurseröffnung betreffen.

Dem steht weder ein aus abgabenrechtlichen Vorschriften sich ergebendes Aufrechnungsverbot noch § 20 Abs. 1 erster Satz KO entgegen (VwGH 25.2.1997, 93/14/0143).

7.2. Guthaben eines Abgabepflichtigen, der nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig ist; Umbuchung und Überrechnung (§ 215 Abs. 3 und 4 BAO)

819

Zur Verwendung auf den Abgabenkonto von Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GesBR), insbesondere von Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe, bestehender Guthaben gilt folgendes:

820

Guthaben der GesBR stehen deren Mitgliedern gemäß § 1203 ABGB im Verhältnis ihrer Anteile zu. Sofern der Gesellschaftsvertrag nicht anderes bestimmt, wird vom Verhältnis der Kapitalanteile, nach Beendigung der GesBR vom Verhältnis der Auseinandersetzungsguthaben auszugehen sein.

821

Guthaben einer GesBR sind vor Anwendung des § 215 Abs. 3 BAO gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO zur Tilgung von deren fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden. Ein allfälliges Guthaben iSd § 215 Abs. 3 BAO ist zunächst im Verhältnis der Anteile der Mitglieder der GesBR zur Tilgung von fälligen Abgabenschulden der Mitglieder bei derselben Abgabenbehörde zu verwenden; ein allfälliger Rest ist nach Maßgabe des § 215 Abs. 2 BAO zur Tilgung von der Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten der Mitglieder bei anderen Abgabenbehörden zu verwenden. Wird auch hiedurch der Anteil der Mitglieder am Guthaben der GesBR nicht aufgebraucht, so ist er nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder auf Antrag zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

822

Im Bereich der Offenen Handelsgesellschaften (OHG), Offenen Erwerbsgesellschaften (OEG), Kommanditgesellschaften (KG) und Kommandit-Erwerbsgesellschaften (KEG) gilt Folgendes:

Ist auf dem Abgabenkonto eines Gesellschafters ein Guthaben ausgewiesen und besteht auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft ein Rückstand, so kommt die Tilgung der Abgabenrückstände der Gesellschaft im Weg einer Umbuchung oder Überrechnung gemäß § 215 Abs. 1 und 2 BAO nur dann in Betracht, wenn dem Gesellschafter bereits ein wirksames Leistungsgebot im Weg eines Haftungsbescheides oder eines Abgabenbescheides

zugekommen ist. Wurde der Gesellschafter noch nicht mit Bescheid in Anspruch genommen, so bedürfte es für eine Übertragung des auf dem Abgabenkonto des Gesellschafters bestehenden Guthabens auf das Abgabenkonto der Gesellschaft im Weg einer Umbuchung oder Überrechnung eines entsprechenden Antrages.

Guthaben auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft können nur auf Antrag, nicht jedoch von Amts wegen, zur Tilgung rückständiger auf den Abgabenkonten der Gesellschafter bestehender Abgabenschuldigkeiten herangezogen werden.

823

Ein Guthaben gemäß § 215 BAO ist ein Vermögenswert des Abgabepflichtigen; es steht diesem zu, darüber zu verfügen, zB durch Umbuchungsantrag, und eine solche Verfügung im Abgabungsverfahren - etwa nach § 311 BAO - zu verfolgen (VwGH 12.11.1981, 81/15/0114). Auch die Abtretung eines Guthabens ist möglich (VwGH 13.11.1986, 86/16/0102).

824

Aus der im § 215 Abs. 4 BAO angeordneten sinngemäßen Anwendung des § 239 BAO ergibt sich, dass die Abgabenbehörde den umzubuchenden oder zu überrechnenden Betrag gemäß § 239 Abs. 2 BAO auf jenen Teil des Guthabens beschränken kann, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Umbuchungs- oder Überrechnungsantrages zu entrichten haben wird (VwGH 18.11.1987, 84/13/0229; VwGH 24.6.1999, 96/15/0100).

825

Ein Umbuchungs- oder Überrechnungsantrag darf daher (ebenso wie ein Rückzahlungsantrag) nicht mit der Begründung abgewiesen werden, dass infolge der späteren Buchung einer Lastschrift auf dem Abgabenkonto des Antragstellers kein Guthaben mehr besteht, wenn der den Gegenstand der gebuchten Lastschrift bildende Betrag nicht vor Ablauf der Dreimonatsfrist des § 239 Abs. 2 BAO zu zahlen ist.

826

Eine Umbuchung oder Überrechnung zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen kann nur unter der Voraussetzung des § 215 Abs. 4 BAO beantragt werden. Diese Voraussetzung ist das Vorhandensein eines nicht nach § 215 Abs. 1 bis 3 BAO zu verwendenden Guthabens (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094).

827

Die Umbuchung und Überrechnung eines Guthabens vom Abgabenkonto eines Abgabepflichtigen auf jenes eines anderen Abgabepflichtigen darf nur mit Zustimmung des Verfügungsberechtigten vorgenommen werden, wobei die Zustimmung auch von einem mit

ordnungsmäßiger Geldvollmacht ausgestatteten Vertreter des Verfügungsberechtigten erteilt werden kann.

828

Das bedeutet aber nicht, dass die Abgabenbehörde dann, wenn sie gegen das Gebot, die Umbuchung und Überrechnung eines Guthabens vom Abgabenkonto eines Abgabepflichtigen auf jenes eines anderen Abgabepflichtigen nur mit Zustimmung des Verfügungsberechtigten vorzunehmen, verstößt, den unzulässigen Buchungsvorgang wiederum rückgängig machen könnte. Mit der Rückgängigmachung würde sie nämlich erneut gegen dasselbe Gebot verstoßen: sie würde die "Rückbuchung" ohne Zustimmung des nunmehr Verfügungsberechtigten durchführen (VwGH 18.11.1987, 84/13/0229; VwGH 23.5.1996, 94/15/0033).

829

Bezüglich als Parteienvertreter einschreitender Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Notare sind § 8 Abs. 1 letzter Satz Rechtsanwaltsordnung, § 88 Abs. 9 WTBG und § 5 Abs. 4a Notariatsordnung zu beachten, wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt. Im Übrigen siehe Erlass des BMF 4.10.2001, 05 0601/7-IV/5/01, AO 210, AÖF Nr. 225/2001.

Randzahlen 830 bis 849: *derzeit frei*

8. Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO)

850

Der Abrechnungsbescheid stellt eine Entscheidung im Einhebungsverfahren dar. Durch den antragsabhängigen Abrechnungsbescheid wird über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 213 BAO) sowie darüber entschieden, ob und inwieweit eine bestimmte Zahlungsverpflichtung durch die Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Somit dient der Abrechnungsbescheid der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebärungsakte bezüglich der Verrechnung von Zahlungen und sonstigen Gutschriften (VfGH 18.12.1980, B 404/79; VwGH 30.4.2003, 2002/16/0245). Ist der Abgabepflichtige der Meinung, dass die Durchführung der Abgabenverrechnung unzutreffend ist, so kann er seine Auffassung durch einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides iSd § 216 BAO durchsetzen (VwGH 24.4.2002, 99/16/0082). Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig. Das Verfahren über einen Antrag auf Abrechnungsbescheid hat sich damit zu befassen, ob die Anlastung der Abgabenfestsetzungen (nicht deren Rechtmäßigkeit an sich) und die entsprechenden Gutschriften in der kontomäßigen Gebärung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben (VwGH 27.11. 2000, 2000/17/0090). Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Zweifel in den strittigen Punkten, so soll durch den Abrechnungsbescheid eine beide Teile bindende Klärung geschaffen werden.

851

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH darf die Rechtmäßigkeit einer wirksamen Abgabenfestsetzung - hinsichtlich derer der Rechtsschutz durch deren Bekämpfbarkeit gewährleistet ist - im Abrechnungsbescheidverfahren nicht mehr geprüft werden. Dieses Verfahren hat sich vielmehr lediglich damit zu befassen, ob die Abgabenfestsetzungen und die entsprechenden Gutschriften in der kassenmäßigen Gebärung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid wird darüber entschieden, ob eine bestimmte Zahlungsverpflichtung erloschen ist, somit wirksam gezahlt, verrechnet, aufgerechnet, erlassen oder die Einhebung verjährt ist. Hingegen wird durch das Abrechnungsbescheidverfahren eine bescheidmäßig erfolgte Abgabenfestsetzung nicht berührt; dies auch dann nicht, wenn die Festsetzung materiell- oder verfahrensrechtlich zu Unrecht erfolgte. Die Abgabenbehörde kann sich im Abrechnungsbescheid hinsichtlich bescheidmäßig festgesetzter Abgaben nur auf rechtswirksame Bescheide stützen, ohne dabei das rechtmäßige Zustandekommen oder das rechtmäßige Bestehen dieser Bescheide überprüfen zu dürfen (VwGH 23.1.1996, 93/14/0089).

852

Im Abrechnungsbescheidverfahren geht es um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte schlechthin und nicht nur um das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung. Es kann also auch die Prüfung und die Darlegung der Ergebnisse verlangt werden, ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung (nicht aber die Abgabenfestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid wird auch - und das vornehmlich - darüber entschieden, ob auf Grund der Verrechnung eine bestimmte Verpflichtung erloschen ist, als wirksam getilgt, gezahlt, aufgerechnet, überrechnet oder umgebucht, erlassen (abgeschrieben) oder verjährt zu gelten hat, also vor allem, ob rechnungsmäßig richtig vollzogen ist, was sich im Bereich des tatsächlichen Zahlungsverkehrs ereignet hat. Die Begründung der Zahlungsverpflichtung ist hingegen nicht Gegenstand des Abrechnungsbescheides, sie wird vorausgesetzt (VwGH 12.11.1997, 96/16/0285).

853

Ein Antrag gemäß § 216 BAO unterliegt gemäß § 311 Abs. 1 BAO der Entscheidungspflicht und ist somit gemäß § 311 Abs. 2 BAO devolvierbar (VwGH 9.11.1994, 91/13/0221; VwGH 5.7.1999, 99/16/0115).

854

Die zeitliche Grenze für den Antrag auf Abrechnungsbescheid stellt die Frist von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres der betreffenden Verbuchung oder Nichtbuchung dar.

855

Das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines Tilgungstatbestandes hat die Partei im Abgabenabrechnungsverfahren zu behaupten und zu konkretisieren (VwGH 14.3.1986, 85/17/0048).

856

Der Antragsteller hat die Pflicht, die Meinungsverschiedenheit über Tilgungstatbestände zu konkretisieren (VwGH 21.3.1995, 95/14/0008; VwGH 5.7.1999, 99/16/0115).

857

Mitteilungen über Kontenbewegungen kommt kein Bescheidcharakter zu. Sie berühren daher zwar nicht den Anspruch auf Abrechnungsbescheid, doch können sie - ebenso wie die Einsichtnahme in das Abgabenkonto (Akteneinsicht gemäß § 90 BAO oder § 90a BAO) - zur Beseitigung von Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde beitragen.

858

Ob Umbuchungen oder Überrechnungen gemäß § 215 BAO rechtmäßig sind, ist im Verfahren gemäß § 216 BAO zu entscheiden (VwGH 19.12.1986, 86/15/0058).

859

Ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto ist nur im Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides auszutragen (VwGH 22.3.2000, 99/13/0098; VwGH 31.10.2000, 98/15/0113). Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde durchführen hätte müssen, können ebenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides sein (VwGH 26.5.1999, 99/13/0067; VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043).

860

Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungsschuldner und der Abgabenbehörde darüber, in welchem Ausmaß durch die Herabsetzung der Kapitalertragsteuer noch eine Haftungsverpflichtung des Gesellschafters gegeben ist, wird auf Antrag mit Abrechnungsbescheid entschieden (VwGH 25.4.2001, 2001/13/0001). Der Haftungspflichtige ist zur Stellung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides legitimiert (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162).

861

Für einen erfolglos geltend gemachten in der Umsatzsteuervoranmeldung angemeldeten Überschuss ist auf das Rechtsinstitut des § 216 BAO hinzuweisen (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0178).

862

Im Verfahren über einen Antrag auf Abrechnungsbescheid ist die Rechtmäßigkeit einer Abgabenfestsetzung oder eines Haftungsbescheides nicht mehr zu prüfen (VwGH 5.12.1991, 89/17/0186; VwGH 20.7.1999, 99/13/0071). In einer an den VwGH gerichteten Beschwerde gegen die Abgabenvorschreibung besteht für Einwendungen gegen die Abgabenverrechnung kein Raum (VwGH 24.4.2002, 99/16/0082).

863

Es ist ein untauglicher Versuch, im Weg der Bekämpfung des Abrechnungsbescheides nachzuholen, was zuvor in einem anderen Verfahren versäumt worden ist (VwGH 19.6.1985, 82/17/0149).

864

Die Bestimmung des § 216 BAO bietet nach der Judikatur des VwGH die Möglichkeit, die Richtigstellung unrichtiger Gebarungsvorgänge zu bewirken (VwGH 26.9.1985, 85/14/0127).

865

Hingegen ist über die Reihenfolge der Verbuchung der Abgabenbescheide sowie die Verrechnung im Allgemeinen nicht mit Abrechnungsbescheid abzusprechen, sondern zB darüber, ob hinsichtlich bestimmter Abgabenschuldigkeiten der Tilgungstatbestand erfüllt ist (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0245). Dem Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides muss daher ein konkretes, auf jeweilige Gebarungsvorgänge Bezug nehmendes und entsprechend begründetes Parteivorbringen zu Grunde liegen.

866

Wurde ein Abgabenbescheid, der die Grundlage für die Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229 BAO) gebildet hat, nicht wirksam bekanntgegeben (§ 97 BAO), so kommen im Vollstreckungsverfahren - und zwar im Hinblick auf § 35 Abs. 2 EO auch im gerichtlichen - allenfalls Einwendungen gemäß § 13 Abs. 1 AbgEO in Betracht. Dessen ungeachtet ist diesfalls auch die Möglichkeit nicht ausgeschlossen, im Weg eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides die Überprüfung der Richtigkeit der Gebarungsvorgänge zu veranlassen, was gegebenenfalls die Einstellung der Vollstreckung zur Folge haben könnte.

867

Der Abrechnungsbescheid dient der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte; im Verfahren gemäß § 216 BAO ist für den Abspruch, welche auf dem Abgabenkonto gebuchten Zahlungsverpflichtungen bzw. Gutschriften Massforderungen bzw. Konkursforderungen seien, kein Raum (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012; VwGH 26.9.2000, 99/13/0005). Wird jedoch im Abrechnungsbescheidverfahren die Unzulässigkeit der Verrechnung gemäß §§ 19 und 20 KO behauptet, ist darüber als Vorfrage zu befinden (VwGH 5.7.1999, 99/16/0115; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

868

Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren und nicht im Rückzahlungsverfahren zu klären (VwGH 19.10.1999, 98/14/0143).

869

Im Verhältnis zu einem Haftungspflichtigen hat hinsichtlich der Funktion des Abrechnungsverfahrens nach § 216 BAO nichts anderes zu gelten als im Verhältnis gegenüber einem Erstschuldner (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

Randzahlen 870 bis 899: *derzeit frei*

9. Säumniszuschlag (§ 217 BAO)

9.1. Allgemeines

900

Der Säumniszuschlag, der kraft Gesetzes entsteht, ist die vom Verschulden der Partei unabhängige Sanktion für eine Säumnis bei der Abgabentrachtung (siehe jedoch Ausführungen zu § 217 Abs. 7 BAO). Der Säumniszuschlag ist jeweils abgabenbezogen zu berechnen. Der Säumniszuschlag ist ein Druckmittel für die zeitgerechte Entrichtung von Abgaben (VwGH 24.11.1998, 98/14/0155).

901

Für eine Abgabe kann für den ersten bzw. zweiten und dritten Säumniszuschlag jeweils nur einmal die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entstehen, wobei diese Verpflichtung durch eine ununterbrochene Folge von gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfristen auch wiederholt hinausschiebbar ist. Als Abgabe in diesem Sinn ist jede durch Abgabenart, Erhebungszeitraum sowie gesetzliche oder bescheidabhängige Fälligkeit bestimmte Abgabenschuldigkeit zu verstehen; werden für eine Abgabe mehrere Personen herangezogen, so ist die erste Fälligkeit maßgebend. Durch die bloße Tatsache der nicht zeitgerechten Entrichtung einer Abgabe ist grundsätzlich ein Säumniszuschlag verwirkt. Die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages ist - ungeachtet ihrer inhaltlichen Richtigkeit - an eine formelle Zahlungsschuld geknüpft (VwGH 22.9.1989, 89/17/0090; VwGH 8.3.1991, 90/17/0503; VwGH 23.3.2001, 2000/16/0080).

902

Dem § 217 Abs. 8 BAO zufolge besteht jedoch die Möglichkeit, im Fall der späteren Herabsetzung der dem Säumniszuschlag zugrundeliegenden Abgabenschuldigkeit den Säumniszuschlag anzupassen.

9.2. Grundsätzliches (§ 217 Abs. 1 BAO)

903

Die grundsätzliche Regelung des § 217 Abs. 1 erster Satz BAO (Ausnahmen siehe Rz 28 bis Rz 50 und Rz 920 bis Rz 928) macht den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages allein davon abhängig, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Diese Bestimmung berücksichtigt sohin nicht die Gründe, aus denen im Einzelfall eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden ist. Damit hat der Gesetzgeber dargetan, dass er die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt

haben, im Anwendungsbereich des § 217 Abs. 1 BAO als unmaßgeblich erachtet (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; VwGH 17.4.2000, 99/17/0437 - Formalschuldcharakter der Säumniszuschlagsverpflichtung). Für das Entstehen der Säumniszuschlagspflicht ist allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Diesfalls genügt der Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuldigkeit und zwar unabhängig von der sachlichen Richtigkeit der Abgabensfestsetzung oder des Ergebnisses einer Selbstbemessung (VwGH 27.9.1994, 91/17/0019; VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072). Der Säumniszuschlag weist sohin nach dem Zeitpunkt des Eintrittes der Verpflichtung zu seiner Entrichtung eine abgabenrechtliche Selbständigkeit auf, soweit nicht ausdrückliche gesetzliche Regelungen eine Abhängigkeit von der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabe vorsehen (VwGH 8.3.1991, 90/17/0503); auf die Ausführungen zu § 217 Abs. 7 bis 9 und § 295 Abs. 3 BAO wird hingewiesen. Die Abgabenbehörden sind bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale zur Vorschreibung des Säumniszuschlages von Gesetzes wegen - unter Ausschaltung jedweden Ermessens - verpflichtet (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138).

904

Wird vor dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein Betrag beim Finanzamt erlegt und - aus welchen Gründen immer - zunächst nicht auf dem Abgabenkonto gebucht, sondern in Verwahrung verrechnet, so gilt der Tag des Erlages - unabhängig vom Zeitpunkt der Buchung auf dem Abgabenkonto - als Entrichtungstag. Dies kann insbesondere bei einem gemäß § 232 Abs. 2 lit. d BAO auf Grund eines Sicherstellungsauftrages erlegten Betrag Bedeutung haben.

905

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages von einer bescheidmäßig festgesetzten Abgabe setzt nicht die Rechtskraft des Abgabenbescheides voraus (VwGH 30.5.1995, 95/13/0130). Da nach § 254 BAO eine Berufung keine aufschiebende Wirkung hat, steht der Umstand, dass gegen einen Abgabenbescheid berufen wurde, der Entstehung der Säumniszuschlagsverpflichtung nicht entgegen (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145). Wird gegen den Bescheid betreffend die Stammabgabe berufen, kommt jedoch eine Aussetzung der Einhebung des Säumniszuschlages in Betracht.

906

Besteht am Tag der Fälligkeit ein Guthaben und wird es zur Abdeckung einer verspätet angemeldeten Selbstbemessungsabgabe verwendet, so entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht.

907

Wurde ein Guthaben antragsgemäß zurückgezahlt, so kann dieses Guthaben nicht mehr für die Tilgung einer nach Rückzahlung mittels Umsatzsteuervoranmeldung dem Finanzamt bekannt gegebenen Umsatzsteuervorauszahlung herangezogen werden. § 108 Abs. 4 BAO bezieht sich auf die Berechnung von Fristen im Fall von schriftlichen Eingaben an die Behörde, nicht hingegen auf den Zeitpunkt der Entrichtung von Abgaben (VwGH 31.10.2000, 98/15/0113).

908

Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung einer Beschwerde durch den VwGH hemmt nur den Vollzug des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides, ändert aber nicht rückwirkend die bis dahin eingetretenen Säumnisfolgen (VwGH 21.7.1998, 97/14/0131).

909

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch dann ein, wenn im Zeitpunkt der (in der Vergangenheit liegenden) Fälligkeit einer Abgabe ein ausreichendes Guthaben vorhanden war, aber über dieses Guthaben auf Antrag des Abgabepflichtigen anderweitig, etwa durch Rückzahlung, Überrechnung oder Umbuchung, verfügt wurde (VwGH 17.9.1990, 90/15/0028). Gleiches gilt, wenn ein solches Guthaben infolge der kontokorrentmäßigen Verrechnung ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen zur Tilgung von bescheidmäßig festgesetzten Abgabenschuldigkeiten verwendet wurde; hat hingegen der Abgabepflichtige dennoch Beträge in Höhe dieser Schuldigkeiten zeitgerecht entrichtet, so ist von einem Weiterbestand des ursprünglichen Guthabens auszugehen und tritt daher eine Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht ein.

910

Jede Festsetzung eines Säumniszuschlages stellt für sich einen gesondert zu beurteilenden Bescheid dar, und zwar auch dann, wenn mehrere Säumniszuschläge gleichzeitig (in einem Vorgang) festgesetzt werden.

911

Die Fälligkeit der Säumniszuschläge richtet sich mangels speziellerer Abgabenvorschrift nach § 210 Abs. 1 BAO.

912

Tritt anstelle eines Abgabenbescheides, der ein bestimmtes Fälligkeitsdatum festlegt, noch vor Eintritt dieser Fälligkeit ein geänderter Bescheid (zB gemäß § 295 Abs. 1 BAO) und wird in diesem Bescheid ohne irgendwelche Differenzierung als Fälligkeit für die gesamte noch nicht entrichtete Abgabe ein neues (späteres) Fälligkeitsdatum festgelegt, so tritt keine

Säumnis ein, wenn der Abgabepflichtige die gesamte Schuldigkeit bis zu diesem neuen Fälligkeitstermin entrichtet (VwGH 28.11.1984, 83/13/0066).

913

Bei der Entscheidung darüber, ob ein Säumniszuschlag verwirkt wurde, haben die Abgabenbehörden auch auf etwaige Unrichtigkeiten der Abgabenverrechnung Bedacht zu nehmen. Ein Säumniszuschlag kann nur wegen der nicht rechtzeitigen Entrichtung einer Abgabenschuldigkeit, nicht aber wegen eines fehlerhaften Buchungsvorganges festgesetzt werden (VwGH 21.4.1983, 83/16/0016).

914

Im Fall der Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO), etwa bei nicht zeitgerechter Entrichtung infolge höherer Gewalt (zB Murenabgang, Hochwasser), unterbleiben bei spätestens im Zeitpunkt der Antragstellung auf Wiedereinsetzung erfolgender Entrichtung der Abgabe (§ 308 Abs. 3 BAO) Säumnisfolgen und tritt damit auch nicht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein. Auf Grund des § 310 Abs. 3 BAO wird ein allfällig bereits erlassener Säumniszuschlagsbescheid durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung aus dem Rechtsbestand beseitigt.

915

Werden Selbstbemessungsabgaben zeitgerecht, aber auf ein unzutreffendes Abgabenkonto entrichtet, so löst die Umbuchung oder Überrechnung auf das richtige Konto - unabhängig vom Zeitpunkt dieses Vorganges - keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages aus. Die Notwendigkeit einer solchen Übertragung kann sich zB bei Umgründungsvorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, Wechsel von Einzelunternehmen zu GesBR sowie Nichtanerkennung von Organschaften ergeben.

916

Mit der Zielsetzung und dem Sinn eines Säumniszuschlages erscheint es unvereinbar, einen solchen in Fällen festzusetzen, in denen dem Abgabepflichtigen durch sein Verhalten ein Nachteil und dem Abgabengläubiger dadurch, dass er zu einem früheren Zeitpunkt über das Geld verfügen konnte, ein Vorteil erwachsen ist. Dies würde etwa in jenen Fällen zutreffen, in denen der Abgabepflichtige eine Vorsteuer zu einem späteren Zeitpunkt geltend macht, als dies nach den gesetzlichen Vorschriften (§ 20 Abs. 2 UStG 1994) möglich wäre. Kommt es in einem solchen Fall zur Festsetzung einer Umsatzsteuervorauszahlung, so hat insoweit die Festsetzung eines Säumniszuschlages in sinngemäßer Anwendung des § 217 Abs. 7 zweiter Halbsatz BAO zu unterbleiben.

917

In Fällen, in denen die Umsatzsteuerschuld und deren Fälligkeit durch die Ausübung eines vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechts (zB Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994, Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG 1994, Erklärung nach § 14 Abs. 4 UStG 1994, Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994) rückwirkend (nämlich durch Ausübung des Wahlrechtes nach Eintritt der Fälligkeit) entsteht, hat der Unternehmer im Nachhinein betrachtet im Zeitpunkt der Fälligkeit keine abgabenrechtliche Zahlungspflicht verletzt. Zur Entrichtung der Umsatzsteuer bestand keine Verpflichtung. Ein allenfalls erlassener Säumniszuschlagsbescheid ist daher rechtswidrig und mit Berufungs(vor)entscheidung aufzuheben. Die Rechtswidrigkeit eines solchen Bescheides kann auch mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO geltend gemacht werden. Für die Verwirkung des Säumniszuschlages erscheint eine Monatsfrist ab Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. ab Wirksamwerden des die Umsatzsteuer festsetzenden Abgabenbescheides angemessen.

Wird eine Tätigkeit rückwirkend als Liebhaberei beurteilt und dementsprechend die abgezogene Vorsteuer rückgefordert, begründet die zu Unrecht abgezogene Vorsteuer für sich allein keine von § 210 BAO abweichende frühere Fälligkeit, die die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages zur Folge hätte. Den Steuerpflichtigen traf in diesem Fall keine Verpflichtung zur Entrichtung von Umsatzsteuer, die als verspätet entrichtet angesehen werden könnte (VwGH 20.6.1988, 87/15/0146).

918

Für Säumniszuschläge, die im Hinblick auf das EUGH 8.1.2002, Rs C-409/99, betreffend Kleinbusse im Zusammenhang mit nachträglichen Vorsteuerkorrekturen anfallen, gilt das Vorgesagte sinngemäß.

9.3. Ausnahmen

919

Ausnahmen von der Grundregel des § 217 Abs. 1 BAO sind insbesondere:

920

- Auf Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) findet der Säumniszuschlag keine Anwendung; für sonstige Nebenansprüche gemäß § 3 Abs. 2 BAO wie Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Abgabenerhöhung oder Zwangsstrafe kommt ein Säumniszuschlag gegebenenfalls in Betracht.

921

- Anwendung des § 217 Abs. 4 BAO.

922

- Ausnahmsweise Säumnis (§ 217 Abs. 5 BAO).

923

- Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 217 Abs. 10 BAO).

924

- In den Fällen, in denen die Abgabe innerhalb der Respirofrist des § 211 Abs. 2 oder 3 BAO entrichtet wurde, bleibt die Verspätung ohne Rechtsfolgen.

925

- Ist eine Abgabenschuldigkeit als Konkursforderung nach Eröffnung des Konkurses fällig, so tritt eine Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages nicht ein, da die spezialgesetzlichen Regelungen der KO über die (teilweise) Abdeckung von Konkursforderungen im Weg der Verteilung aus der Konkursmasse jenen der BAO vorgehen (VwGH 18.1.1996, 93/15/0170; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052); Gleiches gilt auf Grund der AO für nicht bevorrechtete Forderungen, die nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig werden.

Hingegen entsteht bei Masseforderungen die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln der BAO, weil durch die Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO die Fälligkeit der Masseforderungen und das Gebot, sie zu begleichen, nicht berührt werden (VwGH 21.2.1990, 89/13/0092; VwGH 23.11.1994, 91/13/0259). Reicht die Masse nicht zur Abgabentrachtung aus, ist § 217 Abs. 7 BAO anwendbar. Im Hinblick auf § 47 Abs. 2 KO über die Befriedigungsrangfolge besteht an der Säumnis kein grobes Verschulden. Auch für bevorrechtete Forderungen im Ausgleichsverfahren gilt keine Sonderregelung.

Für sogenannte massearme Verfahren sieht § 124a KO vor, dass der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit unverzüglich dem Konkursgericht anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger inne zu halten hat. Er darf nur mehr die zur Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse gebotenen Rechtshandlungen vornehmen und daraus herrührende „Neumasseforderungen“ unverzüglich befriedigen, während vorher bereits entstandene „Altmasseforderungen“ der gesetzlichen Zahlungssperre gemäß § 124a Abs. 1 KO unterliegen. Für Altmasseforderungen, die nach Eintritt der Masseunzulänglichkeit (das ist der Zeitpunkt, zu dem sie der Masseverwalter erkennt und darauf reagiert, worauf die Masseunzulänglichkeit durch das Konkursgericht öffentlich bekannt zu machen ist) fällig werden, kann daher wegen des Vorranges der konkursrechtlichen vor den steuerrechtlichen Vorschriften kein Säumniszuschlag mehr festgesetzt werden.

926

- Wird einer Beschwerde vom VwGH (§ 30 Abs. 2 VwGG) oder vom VfGH (§ 85 Abs. 2 VfGG) aufschiebende Wirkung zuerkannt, so besteht die Wirkung ab Zuerkennung für die Dauer des gerichtlichen Verfahrens. Die säumniszuschlagsvermeidende Wirkung besteht ab Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch das Höchstgericht, somit ab Zustellung des Beschlusses für die Dauer des höchstgerichtlichen Verfahrens. Bereits entstandene Säumniszuschlagsansprüche werden durch die Zuerkennung nicht berührt (VwGH 21.7.1998, 97/14/0131).

Die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO werden für die Dauer der aufschiebenden Wirkung gehemmt. Ebenso besteht eine Hemmung der beiden Dreimonatsfristen, wenn einem Rechtsbehelf, gestützt auf Gemeinschaftsrecht (Art. 10 EG), aufschiebende Wirkung zuerkannt wird.

927

- Tod des Abgabepflichtigen
 - Stirbt der Abgabepflichtige vor Eintritt der Fälligkeit, so ist, obwohl die Abgabe nicht zum Fälligkeitstag entrichtet wurde, vorerst ein Säumniszuschlag nicht verwirkt, da zunächst niemand legitimiert ist, die Abgabe zu entrichten. Diesfalls hat, sobald jemand befugt ist, namens der Verlassenschaft zu agieren (zB wenn dem erbserklärten Erben gemäß § 810 ABGB die Besorgung des Nachlasses mit Gerichtsbeschluss überlassen oder wenn ein Kurator bestellt wurde), eine Mahnung unter gleichzeitiger Fristsetzung für die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit zu ergehen. Nur im Fall des fruchtlosen Verstreichens dieser Frist entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages.

928

- War zum Zeitpunkt des Todes des Abgabepflichtigen eine Zahlungserleichterung aufrecht, so erlischt diese mit dem Todestag ohne Eintritt eines Terminverlustes. Hatte der verstorbene Abgabepflichtige zeitgerecht um Zahlungserleichterung angesucht, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages erst ein, wenn der Erbe oder der hinsichtlich des Nachlasses sonst Vertretungsbefugte die Abgabe nicht bis zum Ablauf einer von der Abgabenbehörde zu setzenden Zahlungsfrist entrichtet.

929

- Stirbt der Abgabepflichtige nach dem Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages, so geht diese Verpflichtung grundsätzlich auf die Erben über. Zur Vorgangsweise bei bedingter Erbserklärung siehe jedoch Rz 1607.

9.4. Erster Säumniszuschlag (§ 217 Abs. 2 BAO)

930

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so entsteht der Abgabeananspruch (§ 4 BAO) für den ersten Säumniszuschlag in Höhe von 2% des nicht entrichteten Betrages. Die Dauer des Verzuges ist für die Höhe des ersten Säumniszuschlages bedeutungslos (VwGH 19.10.1992, 91/15/0017). Der erste Säumniszuschlag knüpft somit an die Fälligkeit an. Sofern Abgabenvorschriften nicht anderes vorsehen, werden Abgaben mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Abgabenbescheides (§ 198 BAO) fällig (§ 210 Abs. 1 BAO). Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuer, Lohnsteuer) tritt die Fälligkeit unabhängig davon ein, ob dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt die Höhe der Abgabenschuld bekannt ist (siehe Ausführungen zu § 210 Abs. 1 BAO).

9.5. Zweiter und dritter Säumniszuschlag (§ 217 Abs. 3 BAO)

931

Ein zweiter Säumniszuschlag ist verwirkt, soweit eine Abgabe nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) entrichtet ist. Der zweite Säumniszuschlag beträgt 1 % des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages. Während der erste Säumniszuschlag an die Fälligkeit anknüpft, ist für die Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages der Ablauf einer nach Maßgabe des § 217 Abs. 4 BAO unterbrechbaren Dreimonatsfrist ab dem Zeitpunkt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) maßgeblich.

Beispiele:

Beispiel 1:

Einreichung der eine Zahllast ausweisenden USt-Voranmeldung für Mai 2003 am 15. Juli 2003 (Postaufgabe), Einlangen der USt-Voranmeldung beim Finanzamt am 18. Juli 2003. An diesem Tag tritt die Vollstreckbarkeit der USt-Vorauszahlung für Mai 2003 ein. Die Abgabentrichtung erfolgt am 17. Oktober 2003; der erste Säumniszuschlag (2 %) ist verwirkt.

Die Dreimonatsfrist für den zweiten Säumniszuschlag beginnt am 18. Juli 2003. Da diese Frist am 17. Oktober noch nicht abgelaufen ist (Fristablauf wäre der 18. Oktober 2003), entsteht kein zweiter Säumniszuschlag.

Beispiel 2:

Die eine Zahllast ausweisende USt-Voranmeldung für August 2003 wird am 15. Oktober 2003 eingereicht. Die Entrichtung erfolgt am 15. Oktober 2003 (Fälligkeitstag). Am 10. November 2003 wird eine "berichtigte" Voranmeldung mit einer höheren Zahllast eingereicht. Das Finanzamt setzt die USt-Vorauszahlung nach § 21 Abs. 3 UStG 1994 in Höhe der "berichtigten" Voranmeldung und einen ersten Säumniszuschlag fest. Die Zustellung des Bescheides erfolgt am 17. November 2003; die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO endet somit am 17. Dezember 2003. Wird die Nachforderung innerhalb von drei Monaten ab dem 17. Dezember (daher bis 17. März 2004) entrichtet, so entsteht keine Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages.

932

Ein dritter Säumniszuschlag ist zu entrichten, soweit eine Abgabe nicht spätestens drei Monate nach Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der dritte Säumniszuschlag beträgt 1 % des zum maßgeblichen Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages. Die Dreimonatsfrist läuft unabhängig davon, wann die bescheidmäßige Festsetzung des zweiten Säumniszuschlages erfolgt.

933

Die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO sind gesetzliche Fristen und somit dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht erstreckbar. Diese Fristen werden insoweit unterbrochen, als nach § 217 Abs. 4 BAO Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Sie beginnen mit Ablauf der sich aus § 217 Abs. 4 BAO ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

934

Die Respirofristen des § 211 Abs. 2 und 3 BAO sind für den Ablauf der beiden Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO nicht anwendbar.

935

Erlischt der Abgabenanspruch vor Ablauf der Dreimonatsfrist, etwa durch Löschung (§ 235 BAO) oder durch Nachsicht (§ 236 BAO), so steht dies der Verwirkung des zweiten und dritten Säumniszuschlages entgegen.

9.6. Keine Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen (§ 217 Abs. 4 BAO)

936

§ 217 Abs. 4 BAO regelt Fälle, die einer Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen.

937

Anbringen und Amtshandlungen, die die Verwirkung von Säumniszuschlägen (vorübergehend) verhindern, unterbrechen die für die beiden Säumniszuschläge in Höhe von je 1 % maßgebenden Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO. Amtshandlungen im Sinn des § 217 Abs. 3 vorletzter Satz BAO sind vor allem bescheidmäßige Absprache über Zahlungsfristen im Sinn des § 230 Abs. 2 BAO (in Verbindung mit § 217 Abs. 4 lit. b BAO), wie beispielsweise die Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder einer Aussetzung der Einhebung oder die Verfügung der Aussetzung der Einbringung.

9.6.1. Zahlungserleichterung

9.6.1.1. Zeitgerechtes Ansuchen um Zahlungserleichterung (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 3 BAO)

938

Ein Zahlungserleichterungsansuchen ist zeitgerecht im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO, wenn es vor Ablauf der für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebracht wird. § 108 Abs. 4 BAO, wonach die Tage des Postlaufes in die Frist nicht einzurechnen sind, ist anzuwenden.

939

Zahlungserleichterungsansuchen, die innerhalb der Nachfristen des § 212 Abs. 3 BAO eingebracht werden, sind nicht zeitgerecht. Zahlungserleichterungsansuchen, die während dieser Nachfristen eingebracht werden, stehen der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht entgegen (VwGH 29.11.2000, 99/13/0267).

940

Zeitgerechte Ansuchen um Zahlungserleichterung haben nach § 230 Abs. 3 BAO einbringungshemmende Wirkung und verhindern die Entstehung von Säumniszuschlägen; dies gilt für den ersten, zweiten und dritten Säumniszuschlag. Die säumniszuschlagsfreie Frist endet im Fall der Ablehnung des Zahlungserleichterungsansuchens entweder mit der Nachfrist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO oder im Fall der (teilweisen) Stattgabe mit dem Ende des Zahlungsaufschubes. Dem § 212 Abs. 4 BAO zufolge kommt auch Berufungen gegen die Abweisung von Zahlungserleichterungsansuchen und Vorlageanträgen (§ 276 Abs. 2 BAO) eine säumniszuschlagsfreie und einbringungshemmende Wirkung zu.

9.6.1.2. Nichtstattgabe des Zahlungserleichterungsansuchens (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO)

941

Nach § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO steht dem Abgabepflichtigen eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) des dem zeitgerecht eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen nicht stattgebenden Bescheides zu. Solche Bescheide können Abweisungsbescheide, Zurückweisungsbescheide (außer wegen mangelnder Legitimation des Einschreiters) oder Zurücknahmebescheide nach § 85 Abs. 2 BAO oder § 86a Abs. 1 BAO sein. Während der Dauer dieser Nachfrist entstehen keine Säumniszuschlagsansprüche. Dies gilt für den ersten, zweiten und dritten Säumniszuschlag.

942

Die für den zweiten Säumniszuschlag maßgebende Dreimonatsfrist wird durch den Ablehnungsbescheid unterbrochen. Der Bescheid hat im Spruch über die Nachfrist abzusprechen; die Dreimonatsfrist beginnt zufolge § 217 Abs. 3 letzter Satz BAO mit Ablauf der Nachfrist neu zu laufen.

9.6.1.3. Bewilligung einer Zahlungserleichterung (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 5 BAO)

943

Nach § 230 Abs. 5 BAO hemmt eine Zahlungserleichterungsbewilligung die Einbringung für die Dauer des Zahlungsaufschubes, somit bis zur Beendigung des Zahlungsaufschubes bzw. bis zu ihrem Erlöschen zB durch Eintritt eines Terminverlustes. Während dieser Dauer entstehen keine Säumniszuschläge, unabhängig davon, ob das Zahlungserleichterungsansuchen im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO zeitgerecht war.

944

Durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung werden die beiden für die Verwirkung des zweiten und dritten Säumniszuschlages maßgeblichen Dreimonatsfristen unterbrochen. Sie beginnen nach Beendigung der Zahlungserleichterung zu laufen oder neuerlich zu laufen, es sei denn, ein Zahlungsaufschub im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO gilt nicht als beendet, da kein Rückstandsausweis (§ 229 BAO) ausgestellt wurde (§ 217 Abs. 4 lit. c BAO).

945

Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen berührt bereits entstandene Säumniszuschlagsansprüche nicht.

9.6.1.4. Terminverlust (§ 217 Abs. 4 lit. c BAO)

946

Eine Zahlungserleichterung erlischt durch Terminverlust (§ 230 Abs. 5 BAO). Terminverlust tritt ein, wenn ein in der Zahlungserleichterungsbewilligung vorgesehener Zahlungstermin nicht eingehalten oder einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung nicht

entsprochen wurde (siehe Rz 278). Unter vom Terminverlust betroffenen Abgabenschulden sind Abgaben zu verstehen,

- die Gegenstand der durch den Terminverlust erloschenen Zahlungserleichterung waren,
- deren vor der Zahlungserleichterungsbewilligung maßgeblicher Zahlungstermin bereits abgelaufen ist, und
- die bis zum Zeitpunkt des Eintrittes des Terminverlustes nicht getilgt worden sind.

947

Der Zahlungsaufschub im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO gilt jedoch erst im Zeitpunkt der Ausstellung eines Rückstandsausweises als beendet. Säumniszuschläge sind insoweit nicht zu entrichten, als ein Zahlungsaufschub im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises als beendet gilt. Die Dreimonatsfrist für den zweiten bzw. für den dritten Säumniszuschlag beginnt mit Ausstellung des Rückstandsausweises neu zu laufen. Ob das Zahlungserleichterungsansuchen im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO zeitgerecht ist, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

9.6.1.5. Nachfrist bei Widerruf einer Zahlungserleichterung (§ 217 Abs.4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO)

948

Bei Widerruf (§ 294 BAO) einer Zahlungserleichterungsbewilligung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides steht dem Abgabepflichtigen eine Nachfrist von einem Monat für die Entrichtung des aushaftenden Abgabebetrages zu (§ 212 Abs. 3 erster Satz BAO). Während der Dauer der Nachfrist, in der eine Hemmung der Einbringung besteht (§ 230 Abs. 2 BAO), entstehen keine Säumniszuschlagsansprüche. Dies gilt für den ersten, zweiten und dritten Säumniszuschlag. Die Dreimonatsfristen für den zweiten und dritten Säumniszuschlag beginnen mit Ablauf der Nachfrist neu zu laufen.

9.6.2. Aussetzung der Einhebung

9.6.2.1. Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 6 BAO)

949

Ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung hat nach § 230 Abs. 6 BAO bis zu seiner Erledigung einbringungshemmende Wirkung hinsichtlich der nach Maßgabe des § 212 Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Absatz BAO betroffenen Abgaben; dies unabhängig davon, wie der Aussetzungsantrag erledigt wird (Rz 475). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht in

jenen Fällen, in denen ein solcher Antrag von einem hiezu nicht Legitimierten gestellt wird (Rz 476). Ein Aussetzungsantrag hat, soweit ihm einbringungshemmende Wirkung zukommt, säumniszuschlagsvermeidende Wirkung (Rz 480). Die beiden Wirkungen bestehen ab Einbringung des Antrages. § 108 Abs. 4 BAO, wonach die Tage des Postlaufes in die Frist nicht eingerechnet werden, ist anzuwenden.

950

Einbringungshemmende und säumniszuschlagsvermeidende Wirkung kommt dem § 212a Abs. 4 BAO zufolge auch Berufungen gegen die Abweisung von Aussetzungsanträgen und diesbezüglichen Vorlageanträgen (§ 276 Abs. 2 BAO) zu (Rz 481). Soweit einem Aussetzungsantrag säumniszuschlagsvermeidende Wirkung zukommt, unterbricht er die Dreimonatsfrist. Mit Erledigung des Antrages beginnen die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 erster bzw. zweiter Satz BAO neu zu laufen.

9.6.2.2. Nichtstattgabe des Aussetzungsantrages (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO)

951

Wird einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so steht dem Abgabepflichtigen eine Nachfrist von einem Monat (§ 212a Abs. 7 letzter Satz BAO) mit säumniszuschlagsvermeidender Wirkung zu. Diese Wirkung betrifft auch die für den zweiten bzw. dritten Säumniszuschlag bedeutsame Dreimonatsfrist. Mit Ablauf der Nachfrist beginnen die Dreimonatsfristen neu zu laufen. Die Nachfrist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO steht nicht zu, wenn ein Aussetzungsantrag mangels Aktivlegitimation zurückgewiesen wird.

9.6.2.3. Bewilligung der Aussetzung (§ 217 Abs. 4 lit. a BAO)

952

Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einhebung ausgesetzt ist. Die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung unterbricht den Lauf der jeweils maßgebenden Dreimonatsfrist des § 217 Abs. 3 BAO. Mit Ablauf der Nachfristen des § 212a Abs. 7 erster Satz BAO beginnt die durch die Bewilligung der Aussetzung unterbrochene Frist neu zu laufen.

9.6.2.4. Nachfristen bei Ablauf oder Widerruf der Aussetzung (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO)

953

Bei Ablauf und Widerruf (§ 294 BAO) der Aussetzung der Einhebung steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgabe eine Nachfrist von einem Monat ab Zustellung des Ablaufbescheides bzw. des Widerrufbescheides zu (§ 212a Abs. 7 erster Satz BAO). Diese gesetzlich zustehenden Zahlungsfristen im Sinne des § 230 Abs. 2 BAO bewirken eine Hemmung der Einbringung. Soweit eine solche Hemmung besteht, kommt der Nachfrist nach § 217 Abs. 4 lit. b BAO säumniszuschlagsvermeidende Wirkung zu. Die Dreimonatsfrist des § 217 Abs. 3 erster bzw. zweiter Satz BAO beginnt mit Ende der Nachfrist neu zu laufen.

9.6.3. Aussetzung der Einbringung (§ 217 Abs. 4 lit. d BAO)

954

Säumniszuschläge fallen für Abgabenschuldigkeiten insofern nicht an, als ihre Einbringung gemäß § 231 BAO ausgesetzt ist. Die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO werden mit (nicht mit Bescheid erfolgender) Verfügung der Aussetzung unterbrochen. Mit der (nicht mit Bescheid erfolgenden) Wiederaufnahme der Aussetzung nach § 231 Abs. 2 BAO beginnen die Dreimonatsfristen neu zu laufen.

9.6.4. Nachfristen (§ 217 Abs. 4 lit. b in Verbindung mit § 230 Abs. 2 BAO)

955

§ 230 Abs. 2 BAO betrifft die Hemmung der Einbringung als Folge von gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfristen im Sinne des § 230 Abs. 2 BAO (siehe Rz 1434 und Rz 1435). Diese Fristen haben dem § 217 Abs. 4 lit. b BAO zufolge säumniszuschlagsvermeidende Wirkung.

956

Solche Fristen sind zB Nachfristen gemäß § 210 Abs. 2, 4, 5 und 6 BAO, § 212 Abs. 3 BAO, § 235 Abs. 2 BAO und § 237 Abs. 3 BAO.

Beispiel:

Der Dienstgeberbeitrag (§ 42 FLAG) für März 2003 wird am 15. April 2003 (dem Fälligkeitstag) in Höhe von 3.000 Euro entrichtet. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) erfolgt eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für März 2003 in der Höhe von 9.000 Euro. Die Nachforderung beträgt somit 6.000 Euro. Der erste Säumniszuschlag in Höhe von 120 Euro (2 % von 6.000) ist verwirkt.

Der Festsetzungsbescheid (§ 201 BAO) wird am 16. Mai 2003 zugestellt. Die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO endet am 16. Juni 2003; an diesem Tag beginnt die Dreimonatsfrist. Am 18. Juli 2003 (daher nicht zeitgerecht im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO) wird ein Ansuchen um Zahlungserleichterung eingebracht. Die Abgabe wird am 25. Juli 2003 (Tag der Zustellung des Zahlungserleichterungsbescheides) bis 14. Oktober 2003 gestundet. Die Entrichtung erfolgt am 23. Jänner 2004.

Die erste mit 16. Juni 2003 (ab Ende der Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO) beginnende Dreimonatsfrist wurde durch die Bewilligung der Zahlungserleichterung am 25. Juli 2003 (somit vor ihrem Ablauf) unterbrochen. Die Dreimonatsfrist begann wegen Nichtentrichtung der Abgabe bis 14. Oktober 2003 an diesem Tag neu zu laufen. Die Entrichtung erfolgte nicht bis zum 14. Jänner 2004, sondern erst am 23. Jänner 2004. Daher ist ein zweiter Säumniszuschlag in Höhe von 60 Euro (1 % von 6.000 Euro) verwirkt.

9.7. Ausnahmsweise Säumnis (§ 217 Abs. 5 BAO)

957

Der Begriff der Säumnis im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO erfasst jene Fälle, in denen eine Abgabenschuldigkeit nicht bis zum Fälligkeitstag oder einem sonst maßgeblichen Zahlungstermin getilgt wurde, nicht jedoch Fristverstöße anderer Art, wie zB verspätete Ansuchen um Zahlungserleichterungen oder die verspätete Einreichung von Erklärungen (VwGH 22.1.1987, 86/16/0023).

958

§ 217 Abs. 5 BAO regelt das Nichtentstehen der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages in den Fällen der ausnahmsweisen Säumnis.

959

Eine ausnahmsweise Säumnis liegt vor, wenn

- die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt (siehe Rz 962 bis Rz 964) und
- der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebärung gemäß § 213 BAO mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat (Rz 961 bis Rz 969).

960

Für die Beendigung einer Säumnis kommt nicht nur eine Entrichtung, sondern auch jede andere Tilgungsform in Betracht, etwa auch die Verrechnung einer aus einem Abgabebescheid sich ergebenden Gutschrift auf eine bestimmte Abgabenschuldigkeit.

961

Die Säumigkeit hinsichtlich gleichzeitig zu entrichtender Abgaben ist aus der Sicht des § 217 Abs. 5 BAO als eine Säumnis anzusehen.

962

Die Frist von fünf Tagen, in deren Lauf Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen sind, beginnt gegebenenfalls mit Ablauf der Respirofrist des § 211 Abs. 2 und 3 BAO. Da der Anspruch auf Einräumung einer

Respirofrist von der Entrichtungsart abhängt, kann erst rückblickend beurteilt werden, ob eine der Fünftagefrist allenfalls vorangehende Respirofrist zu berücksichtigen ist.

963

Der Abgabepflichtige muss die Abgaben im maßgeblichen Zeitraum zeitgerecht entrichtet haben. Zeitgerechte Entrichtung bedeutet, dass der Zeitpunkt der Wirksamkeit der Tilgung vor Ablauf der jeweils maßgeblichen Zahlungsfrist liegt.

964

In Fällen, in denen die Respirofrist gemäß § 211 Abs. 2 oder 3 BAO zur Anwendung kommt, ist eine Zahlung vor Ablauf der Respirofrist im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO als zeitgerecht anzusehen.

965

Entscheidend ist somit, ob der Abgabepflichtige, unabhängig von allfälligen Säumnisfolgen, die Abgaben zeitgerecht entrichtet hat. Bestehen für eine Abgabe mehrere Zahlungstermine, so ist jeder dieser Termine gesondert zu berücksichtigen. Wurde etwa eine nicht entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung festgesetzt (§ 21 Abs. 3 UStG 1994), so ist in aller Regel die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages wegen Nichtentrichtung bis zum Ablauf des Fälligkeitstages eingetreten. Trotz Einhaltung der Zahlungsfrist des § 210 Abs. 4 BAO ist bei der Prüfung, ob eine ausnahmsweise Säumnis vorliegt, auf den Umstand der seinerzeitigen Säumnis infolge Nichtentrichtung bis zum Ablauf des Fälligkeitstages Bedacht zu nehmen. Wenn der Abgabepflichtige die gemäß § 210 Abs. 4 BAO zustehende Frist zur Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung nicht einhält, liegt abermals eine nicht zeitgerechte Entrichtung im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO vor.

966

Eine ausnahmsweise Säumnis ist auch dann anzunehmen, wenn die einzige Säumnis innerhalb der letzten sechs Monate eine Abgabe betrifft, deren Festsetzung in der Folge aufgehoben wird. Erfolgt eine solche Aufhebung erst, nachdem in der Annahme einer nicht ausnahmsweisen Säumnis ein Säumniszuschlagsbescheid erlassen wurde, so ist dieser gemäß § 293a BAO aufzuheben.

Beispiel:

Die mit Einkommensteuerbescheid 2001 festgesetzte, am 9. Jänner 2003 fällige Abschlusszahlung im Betrag von 8.000 Euro wird erst am 20. Jänner 2003 entrichtet. Die am 17. Februar 2003 fällige Einkommensteuer-Vorauszahlung im Betrag von 15.000 Euro wird am 19. Februar 2003 mit Erlagschein bezahlt, weshalb im Hinblick darauf, dass eine ausnahmsweise Säumnis nicht vorliegt, ein Säumniszuschlag in der Höhe von 300 Euro festgesetzt wird. Im September 2003 wird der Einkommensteuerbescheid

2001 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Der Bescheid über den Säumniszuschlag von 300 Euro ist gemäß § 293a BAO aufzuheben.

967

Von einer zeitgerechten Entrichtung im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO ist etwa auch dann auszugehen, wenn die wegen angenommener verspäteter Entrichtung erlassenen Säumniszuschlagsbescheide gemäß § 214 Abs. 5 BAO aufgehoben wurden.

968

Im Hinblick darauf, dass dem § 242 BAO zufolge Abgabebeträge unter 20 Euro nicht zu vollstrecken sind, steht die nicht zeitgerechte Entrichtung einer Abgabenschuldigkeit unter 20 Euro der Annahme ihrer zeitgerechten Entrichtung im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO nicht entgegen.

969

Die Beurteilung der zeitgerechten Entrichtung hat nicht abgabenbezogen, sondern kontobezogen zu erfolgen; dies gilt auch dann, wenn für den Abgabepflichtigen (allenfalls nicht nur bei einer Abgabenbehörde) mehrere Konten bestehen. Die Konten sind somit aus dem Blickwinkel des § 217 Abs. 5 BAO isoliert zu betrachten.

Beispiel für die Berechnung der Sechsmonatsfrist:

Am 2. April war der Abgabepflichtige säumig; die nächste Säumnis dürfte, um den Tatbestand der ausnahmsweisen Säumnis zu erfüllen, erst am 3. Oktober eintreten.

970

Der Säumniszuschlag ist abgabenbezogen zu berechnen; die Zusammenfassung mehrerer Abgabenschuldigkeiten ist hiebei nicht zulässig.

971

Sonderregelungen betreffend die Abstandnahme von der Festsetzung eines Säumniszuschlages bestehen in bestimmten Fällen des § 6 Abs. 1 Feuerschutzsteuergesetz 1952 und des § 8 Abs. 1 Versicherungssteuergesetz 1953.

972

Für Anzahlungen, welche die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit mindern, als sie entrichtet sind (§ 205 Abs. 4 letzter Satz BAO), gilt § 217 Abs. 5 BAO nicht.

9.8. Vollstreckungsbescheid vor Ablauf einer Zahlungsfrist (§ 217 Abs. 6 BAO)

973

Die Abgabe kann in den Fällen des § 217 Abs. 6 BAO vollstreckt werden, obwohl die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages hinausgeschoben ist. Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages besteht nur hinsichtlich des Betrages, der bis zum Ablauf der maßgebenden Frist, spätestens einen Monat ab Zustellung des Vollstreckungsbescheides, nicht entrichtet ist. Mit Ablauf dieser Fristen beginnt die Dreimonatsfrist des § 217 Abs. 3 erster Satz BAO zu laufen.

9.9. Kein grobes Verschulden an der Säumnis (§ 217 Abs. 7 BAO)

974

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren ist. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 13.9.1999, 97/09/0134). Grobe Fahrlässigkeit wird mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 12.5.1999, 99/01/0189). Ein Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0006). Dies gilt nicht nur für Parteienvertreter, sondern auch für Organe juristischer Personen (VwGH 8.10.1990, 90/15/0134). Grobes Verschulden eines Boten, dessen sich der Abgabepflichtige bedient, ist dann schädlich, wenn den Abgabepflichtigen grobes Verschulden trifft, insbesondere Auswahlverschulden oder Verletzung der nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht (VwGH 9.10.1990, 90/11/0177). Kein grobes Verschulden eines Abgabepflichtigen liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige zur Überweisung von Geldbeträgen eines ansonsten verlässlichen Kreditinstituts bedient und das Kreditinstitut trotz rechtzeitigen Auftrages durch den Abgabepflichtigen die Überweisung verspätet durchführt.

Ist die Abgabentrichtung unmöglich (bei Zahlungsunfähigkeit) oder unzumutbar (weil etwa nur durch Vermögensverschleuderung bewirkbar), wird im Allgemeinen kein grobes Verschulden an der Säumnis unterstellt werden können (Ausnahme: grob fahrlässige Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit). Es liegt jedoch am Abgabepflichtigen, die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Abgabentrichtung zum Zeitpunkt der Fälligkeit, und dass gegebenenfalls auch keine Vorsorge für die Entrichtung erkennbar anfallender Abgabenschuldigkeiten getroffen werden konnte, deutlich offen zu legen (vgl. Ritz, BAO, Aufl 2, Seite 254).

§ 217 Abs. 7 BAO ist auch anwendbar, wenn eine Konkursmasse zur Abdeckung aller Masseforderungen nicht ausreicht (siehe Rz 925).

975

Bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben (zB Umsatzsteuer, Lohnsteuer) ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde liegt. Nimmt der Abgabepflichtige oder Abfuhrpflichtige eine falsche Berechnung auf Grund einer unvertretbaren Rechtsauffassung vor, so wäre § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit anwendbar.

976

Bei nicht grob verschuldeter Versäumung einer Zahlungsfrist kommt auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) in Betracht. Die Bewilligung der Wiedereinsetzung beseitigt nicht nur den Säumniszuschlagsbescheid aus dem Rechtsbestand, sondern im Gegensatz zu den Auswirkungen des § 217 Abs. 7 BAO auch alle anderen sich aus der Versäumung ergebenden Rechtsfolgen (§ 310 Abs. 3 BAO). Ein allenfalls eingetretener Terminverlust wäre rückgängig zu machen und die Verbuchung der Gebarung neu aufzurollen.

977

Ein Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO kann bereits vor Festsetzung eines Säumniszuschlages gestellt werden.

978

Maßnahmen im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO können auch im Weg einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid oder durch einen Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO getroffen werden.

9.10. Nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld (§ 217 Abs. 8 BAO)

979

§ 217 Abs. 8 BAO trifft eine Regelung, der zufolge bei nachträglicher Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat. Eine Herabsetzung der für die Verwirkung des Säumniszuschlages maßgebenden Abgabenschuldigkeit ist nachträglich, wenn sie nach Verwirkung des Säumniszuschlages erfolgt. In Betracht kommen Änderungen gemäß § 295 BAO, Berichtigungen nach dem § 293 BAO oder dem § 293b BAO, neue Sachbescheide nach Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Berufungs(vor)entscheidungen.

Beispiel:

Die Abschlusszahlung auf Grund einer Einkommensteuer-Veranlagung wird bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet. Da weder ein Zahlungserleichterungsansuchen noch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung zeitgerecht eingebracht wurde, erfolgte die Festsetzung eines Säumniszuschlages. Der maßgebliche Abgabenbescheid wird im Berufungsweg aufgehoben, der Säumniszuschlagsbescheid ist auf Antrag aufzuheben.

980

§ 217 Abs. 8 BAO erfasst nur den Fall der Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit, somit jener Abgabe, deren Nichtentrichtung Ursache für die Verwirkung des Säumniszuschlages war. Es ist somit ausschließlich auf die Minderung jener Abgaben Bedacht zu nehmen, welche die Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung des Säumniszuschlages gebildet haben. Demgegenüber ist bei Neuberechnung von Stundungszinsen eine Abgabenbezogenheit nicht erforderlich (siehe Rz 323). Eine Herabsetzung der Stammapgabe liegt auch dann vor, wenn der sie festsetzende Abgabenbescheid ersatzlos aufgehoben wird. Die Aufhebung eines mit Berufung angefochtenen Bescheides durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO entspricht einer nachträglichen Herabsetzung im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO.

981

Auf Antrag des Abgabepflichtigen zu berücksichtigende Herabsetzungen der Stammapgabe können sich ergeben zB als Folge

- einer Minderung der Bemessungsgrundlage,
- einer Anrechnung von Abzugssteuern (zB Lohnsteuer) oder
- einer Berichtigung der Abgabenberechnung.

982

Wurden gegenüber einem Haftungspflichtigen wegen Nichtentrichtung der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeit ein Säumniszuschlag festgesetzt, so liegt ihm gegenüber eine Herabsetzung der Abgabenschuld im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO auch dann vor, wenn der Umfang der Inanspruchnahme durch Abänderung des Haftungsbescheides (zB durch Berufungsvorentscheidung) gemindert wird. Dies gilt in gleicher Weise für den Fall der Aufhebung des Haftungsbescheides.

983

Eine Herabsetzung der Abgabenschuld liegt auch vor, wenn der Bescheid über den Abgabensanspruch im Sinne des § 248 BAO abgeändert wird, sodass sich die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag verringert. Ob die Berufung gegen diesen Bescheid der Primärschuldner oder der Haftungspflichtige eingebracht hat, ist für gegenüber

dem Haftungspflichtigen verwirkte Säumniszuschläge bedeutungslos.

984

Ob die Herabsetzungen der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen auf Grund eines in der BAO vorgesehenen Verfahrenstitels (zB § 289 BAO) oder etwa gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 (Anpassung von Vorauszahlungen) erfolgt, ist unerheblich.

9.10.1. Gutschrift entsteht durch Anrechnung von Vorauszahlungen (§ 217 Abs. 8 lit. a BAO)

985

§ 217 Abs. 8 lit. a BAO bildet die Rechtsgrundlage für einen Antrag auf Herabsetzung von Säumniszuschlägen wegen Nichtentrichtung oder nicht zeitgerecht entrichteter Vorauszahlungen für den Fall, dass sich aus der Veranlagung von Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer eine Gutschrift ergibt.

Beispiel:

Die Einkommensteuervorauszahlung 2002 beträgt 100.000 Euro. Wegen verspäteter Entrichtung des zweiten Vorauszahlungs-Viertels (25.000 Euro) wird ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 500 Euro (2 % von 25.000 Euro) festgesetzt. Die Einkommensteuer-Veranlagung für 2002 ergibt (vor Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlung) eine Einkommensteuerschuld von 90.000 Euro. Die aus der Anrechnung der Vorauszahlungen sich ergebende Gutschrift beträgt daher 10.000 Euro. Auf Antrag des Abgabepflichtigen ist der Säumniszuschlag auf 300 Euro (2 % von 15 000 Euro) herabzusetzen.

9.10.2. Nachforderungszinsen und nachträgliche Gutschriftszinsen für dieselbe Abgabe (§ 217 Abs. 8 lit. b BAO)

986

Anspruchszinsen (§ 205 BAO) sind auch dann, wenn sie dieselbe Abgabe betreffen, je für die Entstehung des Zinsenanspruches maßgeblichen Differenzbetrag eine Abgabe. Obwohl ein nach Erlassung eines Nachforderungszinsenbescheides erlassener Gutschriftszinsenbescheid für dieselbe Abgabe den erstgenannten Bescheid nicht berührt, gilt für Zwecke des Säumniszuschlages die Minderung von Nachforderungszinsen durch dieselbe Abgabe betreffende später entstandene Gutschriftszinsen als Herabsetzung der Nachforderungszinsen.

Beispiel:

Eine Einkommensteuernachforderung für 2002 führt zur Festsetzung von Nachforderungszinsen in der Höhe von 7.000 Euro. Wegen nicht zeitgerechter Entrichtung der Nachforderungszinsen wird ein Säumniszuschlag von 140 Euro (2 % von 7.000 Euro) festgesetzt. Der Einkommensteuerbescheid 2000 wird nach § 295 Abs. 1 BAO geändert. Diese Änderung hat eine Gutschrift zur Folge, die

Gutschriftszinsen betragen 3.000 Euro. Auf Antrag des Abgabepflichtigen ist der Säumniszuschlag auf 80 Euro (2 % von 4 000 Euro - dieser Betrag entspricht jenem Teil der Nachforderungszinsen, der nicht durch Gutschriftszinsen kompensiert wurde) herabzusetzen.

9.11. Rückwirkende Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen (§ 217 Abs. 9 BAO)

987

§ 217 Abs. 9 BAO sieht zur Vermeidung von Härten, die sich in bestimmten Fällen, rückblickend betrachtet, ergeben können, vor, dass die zunächst zu Recht erfolgte Festsetzung eines Säumniszuschlages zur Gänze oder teilweise beseitigt wird.

988

Nach § 217 Abs. 9 BAO hat eine Herabsetzung von Säumniszuschlägen bzw. eine Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden als Folge von bescheidmäßigen rückwirkenden Verlängerungen von Zahlungsfristen (zB bei Verlängerung der Fälligkeitsfrist des § 210 Abs. 1 BAO oder der Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO) zu erfolgen. Eine derartige Rückwirkung kommt insbesondere Berufungs(vor)entscheidungen zu.

989

Keine rückwirkende Zuerkennung einer Zahlungsfrist liegt vor, wenn einem nicht zeitgerecht, nach Verwirkung eines Säumniszuschlages eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen entsprochen wird.

990

Rückwirkungen im Sinne des § 217 Abs. 9 BAO bestehen weiters etwa bei

- Wiederaufnahme des Verfahrens
- Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides (§ 307 Abs. 3 BAO)
- Berichtigung gemäß § 293 BAO
- Aufhebung gemäß § 289 BAO
- Aufhebung gemäß § 299 BAO

991

Keine Rückwirkungen bestehen etwa bei Änderungen gemäß § 295 BAO, bei endgültigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 2 BAO und bei Anpassungen von Vorauszahlungen nach § 45 Abs. 4 EStG 1988. Eine derartige Herabsetzung lässt die in der Vergangenheit liegende Fälligkeit unberührt; sie führt nach § 45 Abs. 3 EStG 1988 lediglich zu einer Gutschrift.

Ebenso liegt keine rückwirkende Zuerkennung einer Zahlungsfrist vor, wenn einem nicht zeitgerecht eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen stattgegeben wird. Solche Zuerkennungen berühren entstandene Säumniszuschlagsansprüche nicht und ermöglichen daher keine auf § 217 Abs. 9 BAO gestützten Herabsetzungen.

992

§ 217 Abs. 9 BAO betrifft Zahlungsfristen (insbesondere die Fälligkeit nach § 210 Abs. 1 BAO und Nachfristen, wie zB jene nach § 210 Abs. 4 BAO), über die im Spruch des Leistungsgebotes (insbesondere des Abgabenbescheides) abgesprochen wird. Wird ein solcher Bescheid mit Berufung angefochten und verschiebt die Berufungs(vor)entscheidung den für die Verwirkung des Säumniszuschlages maßgebenden Zahlungstermin, so ist § 217 Abs. 9 BAO anwendbar.

Beispiele:

Ein ESt-Bescheid 2002 mit einer Nachforderung von 30.000 Euro weist im Bescheidspruch die Fälligkeit 5. Mai 2003 aus. In der Berufung gegen diesen Bescheid wird unter Hinweis auf eine erst am 28. April 2003 erfolgte Zustellung geltend gemacht, dass die Fälligkeit am 28. Mai 2003 eingetreten sei. Die Abgabe wird am 23. Mai 2003, somit nach der im Bescheid ausgewiesenen Fälligkeit entrichtet. Ein Säumniszuschlag in der Höhe von 600 Euro wird festgesetzt. Der Berufung wird im Oktober 2003 stattgegeben, sodass die Fälligkeit nunmehr mit 28. Mai 2003 festgelegt wird. Auf Antrag des Abgabepflichtigen ist der Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs. 9 BAO aufzuheben.

Ein im Sinn des § 230 Abs. 3 BAO zeitgerechtes Zahlungserleichterungsansuchen wird abgewiesen; die für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehende Frist des § 212 Abs. 3 BAO wird nicht zur Zahlung genutzt. Auf Grund einer gegen den Abweisungsbescheid gerichteten Berufung wird die beantragte Zahlungserleichterung bewilligt. Auf Antrag des Abgabepflichtigen ist der Säumniszuschlagsbescheid aufzuheben (sollte hingegen die Zahlungserleichterung auf Grund eines neuerlichen Ansuchens mittels Erstbescheides bewilligt werden, bliebe hievon der Säumniszuschlag unberührt).

Der Abgabepflichtige sucht für Abgabenschulden in der Höhe von 100.000 Euro um Bewilligung von Ratenzahlungen zu 10.000 Euro an. Das Finanzamt bewilligt abweichend vom Ansuchen fünf Raten zu je 20.000 Euro. Der Abgabepflichtige beruft gegen diesen Bescheid und entrichtet Raten in der beantragten Höhe von 10.000 Euro. Dadurch tritt zwar Terminverlust ein; die bereits eingetretene Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entfällt, wenn der Abgabepflichtige im Berufungsverfahren mit seinem Begehren durchdringt.

Eine Nachsicht betreffend eine ESt-Schuld in der Höhe von 30.000 Euro wird widerrufen; die Entrichtung erfolgt nicht innerhalb der Nachfrist des § 235 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 236 Abs. 3 BAO, weshalb ein Säumniszuschlag von 600 Euro festgesetzt wird. Auf Grund einer gegen den Widerrufsbescheid eingebrachten Berufung wird der Widerruf auf 20.000 Euro eingeschränkt; somit erfolgt eine Gutschrift von 10.000 Euro. Auf Antrag des Abgabepflichtigen ist der Säumniszuschlag auf 400 Euro herabzusetzen.

Zu den Möglichkeiten, einen Säumniszuschlagsbescheid gemäß § 293a BAO aufzuheben, siehe Ausführungen zu dieser Bestimmung.

9.12. Anträge nach § 217 Abs. 7 bis 9 BAO

993

Zur Antragstellung ist der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) berechtigt, somit derjenige, an den der Säumniszuschlagsbescheid ergeht oder bei dem im Fall der Nichtentrichtung der Abgabe ein Säumniszuschlagsanspruch entstehen würde.

994

Dem Antrag muss entnehmbar sein, weshalb eine Nichtfestsetzung oder Herabsetzung von Säumniszuschlägen bzw. die Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden begehrt wird. Eine ziffernmäßige Berechnung des in Betracht kommenden Betrages ist nicht erforderlich. Bei Unklarheiten über den Inhalt des Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen (VwGH 20.2.1998, 96/15/0127).

995

Wird der Antrag in der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt, so ist im Berufungsweg darüber abzusprechen; dies im Hinblick darauf, dass Berufungserledigungen grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt ihrer Erlassung Bedacht zu nehmen haben.

996

Maßnahmen im Sinne des § 217 Abs. 7, 8 und 9 BAO kommen auch auf Grund eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO in Betracht.

997

Anträge gemäß § 217 Abs. 7, 8 und 9 BAO sind zurücknehmbar; sie können unbefristet gestellt werden; zu beachten ist jedoch der Eintritt der Bemessungsverjährung für den Säumniszuschlag. Wurde der Antrag vor Eintritt der Bemessungsverjährung des Säumniszuschlages gestellt, so ist im Hinblick auf § 209a Abs. 2 BAO eine (teilweise) stattgebende Erledigung des Antrages auch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

998

Anträge gemäß § 217 Abs. 7, 8 und 9 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten. Sie sind dem § 85 Abs. 1 BAO zufolge grundsätzlich schriftlich einzureichen; nach Maßgabe von auf § 86a BAO gestützten Verordnungen können sie im Weg automationsunterstützter Datenübertagung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Nach Maßgabe des § 85 Abs. 3 BAO können sie mündlich eingebracht werden.

999

Die Anträge unterliegen der Entscheidungspflicht; bei Säumnis kommt ein Devolutionsantrag in Betracht (§ 311 Abs. 2 BAO).

1000

Wurde ein Antrag vor Festsetzung eines Säumniszuschlages eingebracht, so ist, wenn dem Antrag entsprochen wird, ein Bescheid über die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages zu erlassen bzw. der Säumniszuschlag in einem geringeren Ausmaß festzusetzen, als er verwirkt wurde.

1001

Für Bescheide, mit denen Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7, 8 oder 9 BAO herabgesetzt werden, gilt § 274 BAO: Wurde gegen einen Säumniszuschlagsbescheid eine Berufung eingebracht, über die im Zeitpunkt der Erlassung des den Säumniszuschlag herabsetzenden Bescheides noch nicht entschieden war, dann ist sie zugleich mit der Erlassung des Herabsetzungsbescheides insoweit als gegenstandslos zu erklären, als dieser Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt. Im übrigen gilt die gegen den ursprünglichen Säumniszuschlagsbescheid eingebrachte Berufung als auch gegen den Herabsetzungsbescheid gerichtet.

1002

Zu den weiteren Möglichkeiten einer Minderung oder Aufhebung von Säumniszuschlägen, siehe die Ausführungen zu §§ 214 Abs. 5 und 293a BAO.

9.13. Bagatellgrenze (§ 217 Abs. 10 BAO)

1003

Säumniszuschläge, die im Einzelfall den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt auch für Abänderungen und Aufhebungen von Säumniszuschlägen festsetzenden Bescheiden.

1004

Die Sonderregelung des § 217 Abs. 10 zweiter Satz BAO gilt für Selbstbemessungsabgaben betreffende Säumniszuschläge. Die Bagatellgrenze für Selbstbemessungsabgaben gilt mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Beispiel betreffend Umsatzsteuervorauszahlung:

<i>Jänner 2004 Nachforderung</i>	<i>1.000 Euro</i>
<i>Februar 2004 Nachforderung</i>	<i>800 Euro</i>

März 2004 Nachforderung 900 Euro

April 2004 Gutschrift 400 Euro

Die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag beträgt 2.300 Euro; der Säumniszuschlag würde 46 Euro betragen; die Festsetzung des Säumniszuschlages hat daher zu unterbleiben.

Randzahlen 1005 bis 1099: *derzeit frei*

10. Sicherheitsleistung (§§ 222 und 223 BAO)

1100

Ist nach den Abgabenvorschriften eine Sicherheit zu leisten (zB im Fall eines Freihandverkaufes gemäß § 50 Abs. 1 AbgEO) oder wird vom Abgabepflichtigen eine Sicherheit angeboten, um eine abgabenrechtliche Begünstigung zu erlangen (zB Verlängerung einer Frist gemäß § 110 Abs. 2 BAO), so kann die Sicherheitsleistung auf die im § 222 Abs. 1 BAO umschriebene Weise erfolgen, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes vorsehen.

1101

Die Abgabenbehörde kann, wenn der zur Sicherheitsleistung Verpflichtete eine Sicherheit nach § 222 Abs. 1 BAO nicht oder nur schwer zu beschaffen vermag, eine Sicherheitsleistung der im § 222 Abs. 3 umschriebenen Art zulassen. Als zur Sicherheitsleistung Verpflichteter ist auch derjenige anzusehen, dessen Angebot zur Sicherheitsleistung von der Abgabenbehörde angenommen wurde.

1102

Sicherheitsleistungen können zB zur Erwirkung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung nach § 160 Abs. 4 erster Satz BAO, bei Übernahmsanträgen (§ 40 Abs. 1 AbgEO) sowie zur Vermeidung zwangsweiser Pfandrechtsbegründungen in Betracht kommen.

1103

Zur Beseitigung einer Gefährdung der Einbringlichkeit können vom Abgabepflichtigen entsprechende Sicherheitsleistungen angeboten werden, damit die Bewilligung einer Zahlungserleichterung zulässig wird. In einem solchen Fall hat die Sicherheitsleistung vor der (letztinstanzlichen) Entscheidung über das Zahlungserleichterungsansuchen zu erfolgen, weil im Zeitpunkt der Entscheidung die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 212 BAO erfüllt sein müssen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0037).

1104

Ist bei einer behördlichen Erledigung auf eine allfällige Gefährdung des Abgabenanspruches Bedacht zu nehmen (zB bei Erledigung eines Zahlungserleichterungsansuchens oder im Zusammenhang mit der Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 Abs. 4 zweiter Satz BAO), so kann einer solchen Gefährdung auch auf andere Weise als durch Anwendung des § 222 BAO entgegengewirkt werden. Nur in diesen Fällen ist es daher zulässig, folgende Sicherheiten zu berücksichtigen:

- Sicherheiten der im § 222 Abs. 3 BAO angeführten Art, obwohl Sicherheiten der im § 222 Abs. 1 BAO genannten Art ohne große Schwierigkeiten beschafft werden könnten (zB Bankgarantie trotz Vorhandenseins inländischer mündelsicherer Wertpapiere) oder
- im § 222 BAO nicht erwähnte Sicherheiten (zB Verpfändung beweglicher körperlicher Sachen).

1105

In allen Fällen befristeter Sicherheiten (zB Bankgarantien) ist erforderlichenfalls rechtzeitig für neue Sicherheiten Vorsorge zu treffen.

1106

In den Abgabenvorschriften enthaltene besondere Bestimmungen über die Art der Sicherheitsleistung bleiben unberührt. In diesem Zusammenhang wird auf § 232 Abs. 2 lit. d BAO hingewiesen, wonach eine Aufhebung von Sicherstellungsmaßnahmen nur durch einen Bargelderlag erwirkbar ist, wogegen gemäß § 222 Abs. 1 letzter Satz BAO die Abgabenbehörde auch Einlagebücher eines inländischen Kreditinstituts als Sicherheitsleistung zulassen kann.

1107

Mit dem Erlag bei der Abgabenbehörde wird an dem Gegenstand des Erlages ein Pfandrecht für den Anspruch begründet, in Ansehung dessen die Sicherheitsleistung gemäß § 222 Abs. 1 BAO erfolgt. Ein nach dieser Bestimmung begründetes Pfandrecht ist ein gesetzliches Pfandrecht.

10.1. Pfandrechte

1108

Je nach dem einem Pfandrechtserwerb zugrundeliegenden Titel werden folgende Pfandrechte unterschieden (§ 449 ABGB):

- **Gesetzliches Pfandrecht**

Es entsteht und besteht ohne sonstigen Begründungsakt.

- **Exekutives Pfandrecht**

Es wird durch Pfändung im Weg der Exekution begründet; die exekutive Pfandrechtsbegründung setzt einen Exekutionstitel voraus.

- **Vertragliches Pfandrecht**

Es entsteht auf Grund eines Pfandvertrages (Verpfändung).

- **Pfandrecht auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Eigentümers**

Testament oder Kodizill.

1109

§ 222 BAO sieht gesetzliche (Abs. 1 und 2) und vertragliche (Verpfändungen iSd Abs. 3) Pfandrechte vor. Alle diese Pfandrechte sind auf Grund des § 223 BAO austauschbar; vertragliche allerdings nur mit Zustimmung der Abgabenbehörde. § 223 BAO enthält somit eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass gesetzliche Pfandrechte nicht austauschbar sind.

1110

Bei der Entgegennahme von rechtsgeschäftlich zu bestellenden Sicherheiten gemäß § 222 Abs. 3 BAO (Verpfändungen) kann die Mitwirkung der Finanzprokurator in Anspruch genommen werden.

1111

Die Vorschriften der §§ 222 und 223 BAO sind auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren anwendbar, doch bleiben die besonderen Anordnungen des § 88 FinStrG unberührt.

1112

Zur Sicherheitsleistung gemäß § 222 BAO durch in dauernder Sammelverwahrung befindliche und in dauernden Sammelurkunden verbriefte Wertpapiere siehe Erlass des BMF 19.12.1991, 05 2201/6-IV/5/91, AO 563, AÖF Nr. 61/1992.

Randzahlen 1113 bis 1199: *derzeit frei*

11. Geltendmachung persönlicher Haftungen (§ 224 BAO)

11.1. Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO)

1200

Eine Besicherung von Abgabenansprüchen kann gesetzlich in folgenden Formen vorgesehen sein:

- Gesamtschuldverhältnis kraft Gesetzes
- Persönliche Haftung
- Sachhaftung

1201

Ferner können Abgabenansprüche durch vertragliche Maßnahmen, insbesondere durch Bestellung eines Pfandes oder durch Übernahme einer Bürgschaft, gesichert werden.

1202

§ 224 BAO behandelt die persönliche abgabenrechtliche Haftung. Haften im Sinne der BAO bedeutet, dass der Haftungspflichtige mit seinem gesamten oder mit einem vorbestimmten Teil seines Vermögens für Abgabenschulden eines anderen in Anspruch genommen werden kann.

1203

Persönliche abgabenrechtliche Haftungen werden mit Haftungsbescheid geltend gemacht; für diesen gelten insbesondere auch die Bestimmungen der §§ 93 und 96 BAO. Ein Haftungspflichtiger darf nicht ohne Erlassung eines Haftungsbescheides in Anspruch genommen werden (VwGH 29.11.2001, 99/16/0139). Der Spruch des Bescheides hat anzuführen, für welche Abgaben die Haftung in Anspruch genommen wird und bis zu welchem Zeitpunkt die Haftungsschuld zu entrichten ist. Erforderlich ist ein Hinweis auf die die Haftungspflicht begründende Vorschrift (VwGH 28.2.2002, 97/13/0062; VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

1204

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung, sondern eine solche der Abgabeneinhebung (VwGH 19.12.1996, 95/16/0204). Es sind demnach nicht die Vorschriften über die Bemessungsverjährung, sondern die Bestimmungen über die Einhebungsverjährung maßgebend (VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Im Haftungsbescheid ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Haftungsschuld

innen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Durch die vorgenannte Regelung wird für den Haftenden eine eigene Fälligkeit begründet. Ist in den Fällen einer Zahlungsschuld kraft Gesetzes (zB Kapitalertragsteuer) die Abgabe gegenüber dem Haftungspflichtigen vor Bescheiderteilung fällig gewesen, so ist gemäß § 210 Abs. 4 BAO vorzugehen.

1205

Ein Haftungsbescheid ist rechtswidrig, wenn die Forderung, für die gehaftet werden soll, nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (VwGH 21.9.1990, 87/17/0223). Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden ist und noch nicht durch Entrichtung erloschen ist (VwGH 30.3.2000, 99/16/0141). Die Haftung ist nur insoweit akzessorisch, als sie das Bestehen eines Abgabenanspruches zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zugute kommt, ist hingegen nach dem Zweck der den Schuldnerlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stellt der (Zwangs-)Ausgleich des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar (VwGH 24.1.2000, 96/17/0404; VwGH 24.9.2002, 2002/16/0128). Eine rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs-)Ausgleichs des Primärschuldners steht der Geltendmachung der Haftung auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen (VwGH 25.11.2002, 99/14/0121; VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

1206

Haftungstatbestände, die sich auf mehrere Abgaben erstrecken, sind in der BAO umschrieben. Haftungstatbestände, die nur eine einzelne Abgabe zum Gegenstand haben, sind in jenen Gesetzen umschrieben, welche die betreffende Abgabe regeln (zB § 82 EStG 1988, § 27 Abs. 4 UStG 1994, § 13 Abs. 2 ErbStG 1955).

1207

Zivilrechtliche Haftungen (wie insbesondere gemäß § 1409 ABGB sowie gemäß §§ 25, 27 und 28 HGB) können im Klageweg auch zugunsten von Abgabenforderungen geltend gemacht werden (VwGH 16.2.1988, 87/14/0059).

Um die Einbringung der Klage ist die Finanzprokuratur zu ersuchen.

11.2. Sondervorschriften (§ 224 Abs. 2 BAO)

1208

Abgabenvorschriften, die vom § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO abweichende Regelungen über die Fälligkeit von Haftungsschulden treffen, sind als speziellere Vorschriften in ihrem Anwendungsbereich stärker als die Regelungen des § 224 BAO. Wer Abgaben einzubehalten

und abzuführen hat und hierfür haftet, ist verpflichtet, zu den gesetzlich festgelegten Terminen die Abgaben zu entrichten, ohne dass es eines Haftungsbescheides bedarf. Ergibt sich später, dass die vom Abfuhrpflichtigen abgeführten Abgaben zu gering waren, so ist im Haftungsbescheid keine neue Fälligkeit zu setzen (zB Abfuhrdifferenzen betreffend Lohnsteuer im Fall der Inanspruchnahme des Arbeitgebers mit Haftungsbescheid). Ergibt sich somit die Fälligkeit aus einer gesetzlichen Vorschrift, so löst ein Haftungsbescheid keine neue Fälligkeit aus (siehe auch Rz 40).

Beispiele:

Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, im Abzugsweg zu erhebende Einkommensteuer beschränkt Abgabepflichtiger gemäß § 99 EStG 1988.

11.3. Erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich Erlassung eines Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 3 BAO)

1209

Die Geltendmachung der Haftung unterliegt als Einhebungsmaßnahme der Einhebungsverjährung, die vom Eintritt der Fälligkeit der Abgabe abhängig ist (siehe Rz 9 und Rz 28). In den Fällen einer von der Bekanntgabe eines Abgabenbescheides abhängigen Fälligkeit ist daher eine solche Bekanntgabe Voraussetzung für den Beginn des Laufes der Einhebungsverjährungsfrist. Mangels einer derartigen Bekanntgabe gegenüber dem Erstschuldner wäre somit eine zeitlich unbegrenzte Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen möglich. Um dies zu verhindern, sieht § 224 Abs. 3 BAO vor, dass die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe (§§ 207 bis 209a BAO) nicht mehr zulässig ist (Bedachtnahme auf die Bemessungsverjährung im Einhebungsrecht).

1210

Aus § 224 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass eine Haftung vor der Inanspruchnahme des Erstschuldners geltend gemacht werden darf (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0171; VwGH 30.4.2003, 2002/16/0276). Abgabenrechtliche Haftungen haben insoweit keinen bescheidakzessorischen Charakter (VwGH 17.9.1996, 92/14/0138; VwGH 15.12.1999, 98/13/0060). Dies wird etwa dann der Fall sein, wenn eine Inanspruchnahme des Erstschuldners nicht möglich ist, zB weil es sich bei diesem um eine im Firmenbuch gelöschte und beendigte juristische Person gehandelt hat. Abgabenrechtliche Haftungen haben somit

insoweit keinen subsidiären Charakter (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225; VwGH 21.3.1995, 94/14/0156; siehe auch Rz 1236).

1211

Ob eine Inanspruchnahme des Haftenden vor dem Erstschuldner erfolgt, liegt im Ermessen der Behörde (siehe Rz 1236).

1212

Wenn auch dem Erstschuldner gegenüber der Anspruch noch nicht geltend gemacht wurde, so wird durch den Haftungsbescheid dennoch ein Gesamtschuldverhältnis begründet, das dem Erstschuldner gegenüber allerdings erst mit Erlassung des Abgabenbescheides wirksam wird (VwGH 28.6.1989, 88/16/0210; VwGH 27.6.1991, 90/16/0097).

1213

In den Fällen des § 224 Abs. 3 BAO tritt durch den Haftungsbescheid dem Erstschuldner gegenüber eine Fälligkeit nicht ein.

11.4. Rechtsschutz des Haftungspflichtigen

1214

Neben der Möglichkeit, gegen den Haftungsbescheid zu berufen (§ 243 BAO), steht dem Haftungspflichtigen das Recht zu, innerhalb der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Berufung anzufechten (§ 248 BAO), unabhängig davon, ob dieser Bescheid (Abgabenbescheid) vom Erstschuldner mit Berufung angefochten wurde oder ob der Haftungspflichtige einer solchen Berufung beigetreten (§ 257 BAO) ist (VwGH 17.5.1988, 87/14/0106). Zur Berufungserhebung gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch ist nach § 248 BAO nur der zur Haftung Herangezogene legitimiert (VwGH 18.9.2003, 2000/16/0888). Wurde die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt, so sind Einwände gegen den Abgabenanspruch gemäß § 248 BAO im Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 26.11.2002, 99/15/0189; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253; VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018). Solche Einwendungen können nur gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch erhoben werden (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

1215

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten

Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren iSd § 289 Abs. 2 BAO festgelegt. Wird der haftungsgegenständliche Betrag durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erweitert, trifft sie damit eine Entscheidung, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

1216

Aus dem im § 248 BAO zum Schutz des herangezogenen Haftungspflichtigen vorgesehenen Berufungsrecht auch gegen den Abgabenanspruch ergibt sich, dass dem Haftenden über den Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Dies geschieht zweckmäßigerweise durch Zusendung einer Ausfertigung oder Ablichtung des an den Erstschuldner gerichteten Abgabenbescheides (gegebenenfalls einschließlich einer an den Erstschuldner gerichteten Berufungs(vor)entscheidung).

1217

Liegt bereits vor Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen eine Berufungs(vor)entscheidung über den Abgabenanspruch vor, so kann der Haftungspflichtige dennoch erneut berufen; somit ist diesfalls eine Berufungs(vor)entscheidung Gegenstand einer Berufung.

1218

Einem Haftungspflichtigen, der vor dem Erstschuldner in Anspruch genommen wird, ist der Abgabenanspruch mittels eines an den Erstschuldner gerichteten, diesem aber nicht oder noch nicht bekanntgegebenen Abgabenbescheides mitzuteilen. Obliegt nach den Abgabenvorschriften die Selbstbemessung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen (zB bei Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) und werden diesem gegenüber dem § 202 Abs. 1 BAO zufolge Nachforderungen betreffend eine solche Abgabe mit Haftungsbescheid geltend gemacht, so bedarf es keines gesonderten Bescheides über den Abgabenanspruch, weil in diesen Fällen dem Haftungsbescheid sowohl einhebungsrechtliche wie abgabenfestsetzende Wirkungen zukommen (siehe auch Rz 40).

1219

Da dem § 97 Abs. 1 BAO zufolge das Wirksamwerden einer Erledigung die Bekanntgabe an denjenigen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt ist, zur Voraussetzung hat, ist in diesen Fällen zwar der Abgabenbescheid dem Erstschuldner gegenüber, für den er seinem Inhalt nach primär bestimmt ist, noch nicht wirksam geworden, doch ist angesichts der durch § 248 BAO dem Haftungspflichtigen eingeräumten Legitimation zur Einbringung eines Rechtsmittels gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch davon auszugehen, dass der Inhalt dieses Bescheides ab dem Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme auch für den Haftungspflichtigen bestimmt ist und daher ein an den Erstschuldner gerichteter, diesem

aber noch nicht bekanntgegebener Abgabenbescheid mit seiner Bekanntgabe an den Haftungspflichtigen diesem gegenüber Wirksamkeit erlangt. Dies gilt auch in Fällen, in denen es sich bei dem Bescheid über den Abgabenanspruch nicht um einen Abgabenbescheid sondern um einen Haftungsbescheid handelt (zB Lohnsteuer).

1220

Eine Heranziehung zur Haftung für Abgaben, hinsichtlich derer die Abgabenbescheide noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, ist zulässig, da nach § 254 BAO durch Einbringung einer Berufung die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten wird (VwGH 13.9.1988, 86/14/0095). Solange jedoch eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) besteht, ist die Geltendmachung einer Haftung unzulässig. Nach Inanspruchnahme zur Haftung kann auch der Haftungspflichtige ein Ansuchen um Zahlungserleichterung (§ 212 BAO) oder einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) stellen.

1221

Aus der Wortfolge "... innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist ..." im § 248 BAO ergibt sich, dass in allen Fällen, in denen die Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid noch nicht abgelaufen ist (zB bei einer Fristerstreckung gemäß § 245 Abs. 3 BAO), diese dem Haftungspflichtigen gegenüber auch betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch zur Verfügung steht.

1222

Durch einen Antrag des Haftungspflichtigen auf Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches wird der Lauf der Berufungsfrist hinsichtlich des Haftungsbescheides und damit auch hinsichtlich des Bescheides über den Abgabenanspruch gehemmt (§ 248 zweiter Satz BAO). Die Bekanntgabe des Abgabenanspruches an einen Haftungspflichtigen hat anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides insbesondere grundsätzlich durch Zusendung einer Ablichtung der Durch(Zweit)schrift des Abgabenbescheides oder des Haftungsbescheides, wenn der Abgabenanspruch durch Haftungsbescheid geltend gemacht wurde (zB Lohnsteuer), zu erfolgen.

1223

Ist über den den Gegenstand der Haftung bildenden Abgabenanspruch mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen kein Bescheid ergangen, so hat erforderlichenfalls über die Höhe und die Zusammensetzung des Anspruches ein Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO zu ergehen (zB eine Feststellung über die Höhe der Umsatzsteuervorauszahlung für einen bestimmten Monat).

Beispiel:

Eine an einer GmbH wesentlich beteiligte Person wird gemäß § 16 BAO für Umsatzsteuerschuldigkeiten der Gesellschaft herangezogen, hinsichtlich derer vom Geschäftsführer Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht wurden, die bezüglich ihres Inhalts zu keinen Zweifeln Anlass gegeben haben, sodass eine Bescheiderteilung gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 unterblieb. Anlässlich der Geltendmachung des Abgabeananspruches im Haftungsweg ist ein an den Haftungspflichtigen gerichteter Bescheid zu erteilen, mit welchem die Höhe des haftungsgegenständlichen Abgabeananspruches festgestellt wird.

1224

Wenn einem Haftungsbescheid ein Abgabebescheid, der an den Abgabepflichtigen ergangen ist, vorangeht, ist die Behörde daran gebunden; die Behörde hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabebescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabebescheid eingeräumt. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabebescheid vorangeht, gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabeanpruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt (VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217; VwGH 16.9.2003, 99/14/0276).

1225

Ist ein Abgabebescheid dem Primärschuldner gegenüber nicht ergangen, dann muss sichergestellt sein, dass dem in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen, wenn schon nicht vom "Bescheid über den Abgabeanpruch", so doch von den Voraussetzungen, Inhalten und Gründen, die ein Bescheid über den Abgabeanpruch hätte, Kenntnis verschafft wird (VwGH 28.6.2001, 2000/16/0561).

1226

Zunächst ist nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabeanpruch besteht (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0200; VwGH 25.4.2001, 2001/13/0001).

1227

Die Entrichtung eines von einem Haftungsausspruch betroffenen Betrages durch den Haftungspflichtigen nach Erlassung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides hat nicht zu einem Erfolg einer Berufung gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid zu führen. Die Bezahlung der Haftungsschuld durch den Haftungspflichtigen führt nicht zur Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181). Anderes (nämlich eine Stattgabe der Berufung) gilt insoweit, als eine haftungsgegenständliche Abgabenschuld nach Erlassung

des erstinstanzlichen Haftungsbescheides durch eine andere Person als den Haftungspflichtigen beglichen oder sonst auf andere Weise als durch Zahlung des Haftungspflichtigen iSd § 214 Abs. 7 erster Satz BAO getilgt wird. In einem solchen Fall kommt der Grundsatz der Akzessorietät von Haftungen zum Tragen, der es generell nicht zulässt, eine Haftung für eine nicht mehr bestehende Abgabenschuld konstitutiv auszusprechen. Die Bezahlung des Haftungsbetrages durch den Haftenden selbst aber steht in ihrer rechtlichen Qualität als Tilgung einer Abgabenschuld so unter der Bedingung des Verbleibens des Haftungsbescheides im Rechtsbestand, wie auch außerhalb eines Haftungsfalles ein Abgabenschuldner mit der Bezahlung einer erstinstanzlich vorgeschriebenen Abgabenschuld einen (endgültigen) Tilgungstatbestand nur für den Fall (und in dem Umfang) setzt, dass (und in welchem) seine Berufung gegen den erstinstanzlichen Abgabenbescheid erfolglos bleibt (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

1228

Der herangezogene Haftungspflichtige ist jedenfalls als Partei anzusehen; daher steht der Einsichtnahme des Haftungspflichtigen in die Akten des Abgabenverfahrens (§ 90 BAO) die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht des § 48a BAO keinesfalls entgegen (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275). Dem Haftungspflichtigen steht das Recht auf Akteneinsicht (§ 90 BAO) unter anderem in das Abgabenkonto des Erstschuldners bzw. in Teile hiervon zu, etwa wenn der Haftungspflichtige prüfen will, ob die gegenständliche Abgabenschuldigkeit bereits (teilweise) entrichtet wurde (VwGH 10.2.1989, 86/17/0114).

1229

Darüber hinaus hat der Haftungspflichtige das Recht, einen Abrechnungsbescheid zu beantragen (§ 216 BAO), sowie das Recht, gemäß § 214 Abs. 7 BAO auf dem Zahlungsbeleg ausdrücklich eine entsprechende Widmung zu verfügen.

1230

Abgesehen von den Fällen, in denen die Zahlungsschuld für den Haftenden kraft Gesetzes entsteht (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer), wirkt der Haftungsbescheid insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung dem § 7 Abs. 1 BAO zufolge der Haftende zum Gesamtschuldner wird (VwGH 15.4.1988, 85/17/0062). Einem potentiell Haftungspflichtigen gegenüber entsteht gemäß § 7 Abs. 1 BAO die Gesamtschuld erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung (VwGH 3.10.1990, 86/13/0103).

1231

Dem § 290 Abs. 2 BAO zufolge wirkt eine auf Grund eines vom Haftungspflichtigen eingebrachten Rechtsmittels (§ 248 BAO) ergehende Berufungs(vor)entscheidung über das

Bestehen und die Höhe einer Abgabenschuld auch für und gegen den Abgabepflichtigen, soweit sich nicht aus § 289 Abs. 1 oder 3 BAO anderes ergibt.

1232

Wurde auf Grund eines vom Haftungspflichtigen eingebrachten Rechtsmittels die Höhe der Abgabenschuld gemindert, so wirkt diese Verminderung dem § 290 Abs. 2 BAO zufolge sowohl gegen den Erstschuldner (durch den Spruch der Berufungserledigung) als auch gegen den Haftungspflichtigen (weil der Differenzbetrag nicht mehr eingehoben werden darf).

1233

Wurde anlässlich der Erledigung einer vom Haftungspflichtigen erhobenen Berufung eine "Verböserung" vorgenommen, so bedarf die Inanspruchnahme des Haftenden für den Mehrbetrag eines weiteren Haftungsbescheides; dem Erstschuldner gegenüber wirkt sich jedoch die Erhöhung in der Berufungs(vor)entscheidung - unter der Voraussetzung einer wirksamen Bekanntgabe (§ 97 BAO) an ihn - unmittelbar aus.

1234

Ein noch nicht mit Bescheid in Anspruch genommener Haftungspflichtiger hat die Möglichkeit, einer Berufung des Erstschuldners gegen den Abgabenbescheid beizutreten (§ 257 BAO). Im Fall einer Berufung des Haftungspflichtigen gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch steht dem noch nicht in Anspruch genommenen Erstschuldner ebenfalls das Recht des Berufungsbeitritts zu.

Im Fall einer Berufung des Arbeitgebers gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid steht dem Arbeitnehmer ein Beitrittsrecht zu (VwGH 4.6.2003, 99/13/0178).

11.5. Ermessen

1235

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 17.12.2002, 98/17/0250; VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

1236

Der Zweck der Haftungsnormen besteht in einer Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden für den Fall, dass die Erfüllung derselben beim Erstschuldner entweder bereits vereitelt oder doch wesentlich gefährdet erscheint. Aus dem Besicherungsgedanken leitet sich grundsätzlich eine Nachrangigkeit im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Eigenschuldners ab. Auch wenn die Inanspruchnahme des Haftenden nicht zwingend die vorherige Inanspruchnahme des Eigenschuldners voraussetzt (siehe Rz 1210), ergibt sich aus dem Wesen der Haftung doch, dass sie in der Regel nur dann vor bzw. statt der

Inanspruchnahme des Eigenschuldners geltend gemacht werden darf, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (VwGH 29.4.1988, 87/17/0313; VwGH 23.4.1992, 90/16/0196) bzw. wenn sie nicht mehr möglich oder nicht zulässig ist. Letzteres trifft für Abfuhrabgaben (zB Lohnsteuer) zu, für die der Eigenschuldner nur in Ausnahmefällen (zB gemäß § 83 Abs. 2 EStG 1988) in Anspruch genommen werden darf.

1237

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (VwGH 15.3.2001, 98/16/0167; VwGH 16.10.2002, 99/13/0060). Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom Erstschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Eine Vermögenslosigkeit oder Arbeitsunfähigkeit des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

1238

Im Rahmen von Zweckmäßigkeitsüberlegungen wird jeweils die Einbringlichkeit der in Frage stehenden Abgaben beim Erstschuldner zu prüfen sein (VwGH 23.1.1989, 87/15/0136).

1239

Der Behörde unterläuft bei Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen kein Ermessensfehler, wenn die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beim Erstschuldner nach der Aktenlage zumindest gefährdet, wenn nicht unmöglich ist (VwGH 10.2.1989, 86/17/0114). Die Abgabenbehörde übt bei Heranziehung einer Person zur Haftung ihr Ermessen erkennbar im Sinn des Gesetzes, wenn die Abgaben vom Hauptschuldner ohne Gefährdung oder ohne Schwierigkeiten nicht rasch hätten eingebracht werden können (VwGH 16.2.1988, 87/14/0059).

1240

Aus § 8 BAO ergibt sich aber, dass - von den Fällen einer Ausfallhaftung (zB § 9 BAO) abgesehen - die Geltendmachung der Haftung nicht die Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Erstschuldner voraussetzt. Es liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde, welchen von mehreren Haftenden sie zur Leistung heranzieht.

1241

Im Rahmen der Ermessensübung kann die Abgabenbehörde auch nur hinsichtlich einer Teilschuld den Haftenden in Anspruch nehmen, wofür die Verweisung auf § 891 ABGB im § 6 BAO spricht.

1242

Die Haftung für Abgaben erstreckt sich auch auf Nebenansprüche zu den Abgaben, für welche die Haftung geltend gemacht wird, und zwar ohne Unterschied, ob die Nebengebühren vor oder nach Geltendmachung der Haftung entstanden sind (VwGH 29.10.1965, 1604/64; VwGH 21.9.1990, 87/17/0223). Auch die Haftung für Nebengebühren muss mit Haftungsbescheid geltend gemacht werden.

1243

Soweit nicht anderes bestimmt ist, gelten die für die Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen gemäß § 77 Abs. 2 BAO sinngemäß auch für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für eine Abgabe Haftenden. Da § 77 Abs. 1 BAO unter anderen alle jene umfasst, die eine Abgabe bereits kraft Gesetzes oder nach Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid schulden, bezieht sich § 77 Abs. 2 BAO nur auf jene potentiell Haftungspflichtigen, die einen abgabenrechtlichen Haftungstatbestand verwirklicht haben, jedoch zur persönlichen Haftung noch nicht in Anspruch genommen worden sind.

1244

Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren erübrigt sich eine gesonderte Geltendmachung von Haftungen nach § 224 BAO, weil diesfalls über den Bestand von Haftungen bereits im Straferkenntnis bzw. in der Strafverfügung oder in einem abgesonderten Verfahren gemäß § 149 FinStrG abgesprochen wird. Zur Erzwingung der Leistung des Haftungspflichtigen bedarf es sohin in der Folge keines Haftungsbescheides mehr; es können unter Bedachtnahme auf § 28 Abs. 7 FinStrG unmittelbar die erforderlichen Einhebungs- und Einbringungsschritte veranlasst werden.

1245

Von der durch Haftungsinanspruchnahme entstandenen Gesamtschuld ist jene Gesamtschuld zu unterscheiden, die nicht erst durch bescheidmäßige Geltendmachung (§ 7 BAO), sondern bereits kraft Gesetzes (§ 6 BAO) entsteht (zB § 9 GrEStG 1987). In den Fällen eines Gesamtschuldverhältnisses kraft Gesetzes kommt die Erlassung eines Haftungsbescheides den Gesamtschuldnern gegenüber nicht in Betracht (VfGH 17.10.1978, B 178/75).

11.6. Gesamtrechtsnachfolge

1246

Gegen den Erblasser bestehende Abgabenansprüche, die zu seinen Lebzeiten noch nicht festgesetzt waren, sind vor der Einantwortung gegen die Verlassenschaft, nach der Einantwortung gegen die Erben persönlich als Rechtsnachfolger geltend zu machen, wobei sich der Umfang ihrer Inanspruchnahme nach dem bürgerlichen Recht (§§ 801 und 802 ABGB) richtet.

1247

Bei Gesamtrechtsnachfolge, insbesondere bei Erbfolge, ist hinsichtlich vom Rechtsvorgänger geschuldeter Abgaben die Erlassung eines Haftungsbescheides an die Rechtsnachfolger insoweit unzulässig, als gemäß § 19 BAO die Rechtsnachfolger für die auf sie übergegangene Abgabenschuld des Rechtsvorgängers in Anspruch genommen werden können. Die gegen den Erblasser bereits ergangenen Bescheide wirken demnach auch gegen die Erben und sind gegen diese nach Maßgabe der Einantwortung vollstreckbar.

Randzahlen 1248 bis 1299: *derzeit frei*

12. Sachhaftungen (§ 225 BAO)

1300

Eine Sachhaftung (sachliche Haftung) liegt vor, wenn eine Sache grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, wer die Sache im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung innehat (zB als Eigentümer oder Besitzer), für bestimmte Abgabenschulden in Anspruch genommen werden kann.

1301

Wesentliches Merkmal der Sachhaftung ist, dass sie dem Abgabengläubiger hinsichtlich einer bestimmten Sache eine Rechtsstellung verleiht, die allen Rechten an der Sache, auch dem Eigentum, vorgeht, weil das höherstehende Gemeinschaftsinteresse diesen Eingriff in die Rechtssphäre des Einzelnen ermöglicht (VwGH 16.12.1999, 98/16/0157).

1302

Haftungen an beweglichen Sachen sind mit Beschlagnahmebescheid geltend zu machen. Die Erlassung solcher Bescheide liegt im Ermessen.

12.1. Geltendmachung der Sachhaftung (§ 225 Abs. 1 BAO)

1303

Die Geltendmachung der Sachhaftung an beweglichen körperlichen Gegenständen erfolgt durch Erlassung eines die Beschlagnahme der haftenden Sache aussprechenden Bescheides. Die Ausfolgung des beschlagnahmten Gegenstandes kann durch Verhängung einer Zwangsstrafe (§ 111 BAO) erzwungen, könnte aber auch durch Anwendung unmittelbaren Zwanges (§ 86b AbgEO) durchgesetzt werden. Eine allfällige Verwertung beschlagnahmter Sachen hat gemäß § 87 AbgEO zu erfolgen. Dingliche Rechte (zB Pfandrechte) dritter Personen an den beschlagnahmten Gegenständen stehen der Verwertung zugunsten der Abgabensprüche nicht entgegen. Im Fall der Anfechtung des Beschlagnahmebescheides (Verfügungsverbot) empfiehlt es sich, mit der Verwertung der beschlagnahmten Sachen bis zur Rechtskraft des Bescheides zuzuwarten.

1304

Die Geltendmachung einer sachlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung, sondern ein Schritt der Abgabeneinhebung. Für die Erlassung eines Bescheides nach § 225 Abs. 1 BAO kommt es dabei nicht darauf an, ob die Abgabe dem Abgabenschuldner - der mit dem Adressaten des Sachhaftungsbescheides keineswegs ident sein muss - bereits vorgeschrieben ist oder ob ein erlassener Abgabenbescheid in Rechtskraft erwachsen ist (VwGH 16.12.1999, 98/16/0157).

Der Haftungspflichtige kann innerhalb der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen (§ 248 BAO). Daraus ergibt sich, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Anspruch zu verschaffen ist. Die Berufung kann bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, die den Haftungsbescheid erlassen hat (§ 249 Abs. 2 BAO). Eine auf Grund eines Rechtsmittels des Haftungspflichtigen über den Abgabeananspruch ergehende Berufungs(vor)entscheidung wirkt auch gegen den Erstschuldner (§ 290 Abs. 2 BAO), selbst wenn der Abgabenbescheid diesem gegenüber bereits formell rechtskräftig war. Dies setzt allerdings voraus, dass die Berufungs(vor)entscheidung auch an den Erstschuldner gerichtet und ihm bekannt gegeben (zugestellt) wird und gilt dann nicht, wenn gemäß § 289 Abs. 1 und 3 BAO eine Bindung an eine gegenüber dem Erstschuldner ergangene zweitinstanzliche Berufungserledigung besteht. Im Übrigen wird auf Rz 1214 bis Rz 1234 verwiesen.

12.2. Sachliche Haftung unbeweglicher Sachen (§ 225 Abs. 2 BAO)

1305

Gemäß § 11 GrStG haftet für die Grundsteuer ein gesetzliches Pfandrecht auf dem Steuergegenstand. Wenn auch die Grundsteuer selbst ausschließlich von den Gemeindebehörden eingehoben wird, so hat diese Gesetzesbestimmung dennoch auf Grund des § 6 Bodenwertabgabegesetz und des § 5 des BG über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für die Abgabenbehörden des Bundes mittelbar Bedeutung. Ferner sind die Bestimmungen des GrStG dem § 44 Abs. 2 FLAG 1967 zufolge bei der Erhebung des Beitrages von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sinngemäß anzuwenden.

1306

Sachhaftungen an Liegenschaften sind auf Grund der Bestimmungen der (gerichtlichen) Exekutionsordnung (Pfandrechtsvormerkung, zwangsweise Pfandrechtsbegründung, Zwangsversteigerung, Zwangsverwaltung) geltend zu machen.

Randzahlen 1307 bis 1329: *derzeit frei*

13. Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO)

13.1. Voraussetzungen der Vollstreckbarkeit

1330

Vollstreckbarkeit setzt voraus:

- Die Nichtentrichtung der Abgabe bis zum Fälligkeitstag und
- grundsätzlich die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe. Solange jedoch bei Selbstbemessungsabgaben die Voraussetzungen für eine Bescheiderteilung gemäß § 201 BAO, § 202 BAO oder vergleichbaren Bestimmungen in einzelnen Abgabengesetzen (zB § 21 Abs. 3 UStG 1994) nicht vorliegen, tritt an die Stelle eines bescheidmäßig festgesetzten Abgabebetrages der vom Abgabepflichtigen selbst berechnete und der Abgabenbehörde bekanntgegebene Betrag.

1331

Eine Bekanntgabe im vorerwähnten Sinn kann zB im Weg einer Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 BAO) oder einer Umsatzsteuervoranmeldung ohne Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung erfolgen; diesfalls ist die Abgabe in der der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Höhe vollstreckbar. Eine Bekanntgabe iSd § 226 BAO wäre auch im Rahmen eines Zahlungserleichterungsansuchens denkbar, wenn der Abgabepflichtige etwa der Abgabenbehörde meldet, dass er einen bestimmten Umsatzsteuervorauszahlungsbetrag schuldet, für den er eine Stundung begehrt. Weitere (berichtigende) Mitteilungen, die Anlass für eine Bescheiderteilung bieten, stellen keine Bekanntgabe iSd § 226 BAO dar.

1332

Vollstreckungsmaßnahmen (Maßnahmen zur zwangsweisen Einbringung) setzen den Eintritt der Vollstreckbarkeit voraus. Bei Gesamtschuldverhältnissen tritt bezüglich einer Abgabe bei nicht gleichzeitiger Inanspruchnahme der einzelnen Schuldner die Fälligkeit und damit auch die Vollstreckbarkeit zu unterschiedlichen Zeitpunkten ein.

13.2. Wiederaufleben der Vollstreckbarkeit

1333

Durch den Widerruf einer Löschung oder Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten (§ 235 Abs. 3 BAO oder § 236 Abs. 3 BAO) lebt die Vollstreckbarkeit wieder auf; gleichzeitig tritt aber wegen der Nachfristen im § 235 Abs. 3 BAO und im § 236 Abs. 3 BAO auf Grund des § 230 Abs. 2 BAO eine Hemmung der Einbringung ein. Gleiches gilt für bereits entrichtete Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt wurde (§ 212a Abs. 6 BAO): Wird eine entrichtete Abgabe in die

Aussetzung der Einhebung einbezogen, so wird sie gutgeschrieben und gilt daher als nicht entrichtet.

1334

Vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten sind, wie sich aus § 5 Abs. 2 AbgEO ergibt, von der Abgabenbehörde zwangsweise einzubringen, soweit die Einbringung nicht gehemmt (§ 230 BAO) oder nicht ausgesetzt (§ 231 BAO) ist, § 242 BAO nicht Anwendung findet oder andere gesetzliche Vorschriften der Vollstreckung nicht entgegenstehen (zB Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gemäß § 85 VfGG oder § 30 VwGG). Die Abgaben können nach Maßgabe des § 3 AbgEO im finanzbehördlichen oder gerichtlichen Vollstreckungsverfahren eingebracht werden.

13.3. Exekutionstitel

1335

Exekutionstitel hinsichtlich vollstreckbar gewordener Abgaben ist sowohl für das finanzbehördliche als auch für das gerichtliche Vollstreckungsverfahren gemäß § 229 BAO der Rückstandsausweis.

13.3.1. Exekutionstitel ausländischer Abgabenbehörden

1336

Aufgrund ausdrücklicher zwischenstaatlicher Vereinbarungen (derzeit mit Deutschland, Frankreich, Norwegen, Kanada und den Vereinigten Staaten von Amerika) sowie aufgrund des § 4 Abs. 3 EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz sind Exekutionstitel ausländischer Abgabenbehörden in Österreich unter der Voraussetzung vollstreckbar, dass von der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde bescheidmäßig eine Vollstreckbarkeitserklärung erlassen wird. In den Fällen des § 4 Abs. 3 EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz ist dies das Finanzamt (Zollamt).

1337

Die ersuchte Behörde (Finanzamt) ist an die in der (ausländischen) Rückstandsanzeige enthaltene Entscheidung über die bestehende Vollstreckbarkeit und Unanfechtbarkeit im Verein mit der beigefügten Erklärung der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates, in der die Unanfechtbarkeit bestätigt wird, gebunden (VwGH 17.2.1995, 93/17/0087; VwGH 21.5.1997, 96/14/0129).

Randzahlen 1338 bis 1359: *derzeit frei*

14. Mahnung (§§ 227 und 228 BAO)

14.1. Vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten sind einzumahnen (§ 227 Abs. 1 BAO)

1360

Vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten sind einzumahnen, sofern sie nicht vor der Herausgabe eines Mahnschreibens entrichtet wurden oder auf Grund des § 227 Abs. 4 BAO eine Mahnung nicht erforderlich ist. Eine freiwillige Mahnung ist in Fällen, in denen der genannten Bestimmung zufolge Ausnahmen von einer zwingenden Mahnung vorgesehen sind, zulässig.

1361

Mahnungen sind keine Bescheide (VwGH 15.5.2000, 95/17/0458).

1362

Zu beachten ist § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO, wonach im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden können. Mahnungen sind trotz aufrechter Zustellungsbevollmächtigung dem Abgabepflichtigen zuzustellen.

14.2. Zwingende Mahnung

1363

Wird ein Haftungspflichtiger gemäß § 224 BAO in Anspruch genommen, so ist nach Eintritt der Vollstreckbarkeit der Abgabe ihm gegenüber zwingend zu mahnen, sofern nicht spätestens eine Woche vor Fälligkeit der Abgabe an ihn eine Mitteilung über eine anlässlich der Inanspruchnahme zur Haftung erfolgte Lastschrift (§ 227 Abs. 4 lit. a BAO) ergeht; dies gilt - von den Fällen abgesehen, in denen für Steuerabzugsbeträge die Haftung auf Grund einkommensteuerlicher Vorschriften geltend gemacht wird - auch dann, wenn Selbstbemessungsabgaben Gegenstand eines Haftungsbescheides sind. Die Ausnahmeregelung des § 227 Abs. 4 lit. b BAO ist somit nur dann anzuwenden, wenn der zur Selbstberechnung Verpflichtete (Erstschuldner oder Haftender) die selbst zu berechnende Abgabe zum Fälligkeitstag nicht entrichtet hat. Wird etwa rückständige Lohnsteuer gemäß § 9 BAO oder § 14 BAO im Haftungsweg geltend gemacht, so ist zwingend eine Mahnung durchzuführen, da die Ausnahme des § 227 Abs. 4 lit. b BAO nicht anwendbar ist.

14.3. Freiwillige Mahnung

1364

Die Zulässigkeit freiwilliger Mahnungen ergibt sich ua. auch aus § 230 Abs. 1 BAO. Von dieser Möglichkeit wird insbesondere bei Überleitung eines auf Grund eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO eingeleiteten Sicherungsverfahrens (Exekution zur Sicherstellung) in eine Exekution zur Einbringung nach Eintritt der Vollstreckbarkeit Gebrauch gemacht.

14.4. Mahnschreiben, Mahnfrist (§ 227 Abs. 2 BAO)

1365

Die im § 227 Abs. 2 BAO vorgesehene Mahnfrist von zwei Wochen bewirkt lediglich eine "faktische Stundung"; damit ist kein für die Verbuchung der Gebarung gemäß § 214 Abs. 1 BAO maßgeblicher Zahlungstermin verbunden.

1366

Wenn eine vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeit eingemahnt werden muss, besteht eine Hemmung der Einbringung vom Eintritt der Vollstreckbarkeit an bis zum ungenützten Ablauf der zweiwöchigen Mahnfrist; bei freiwilliger Mahnung tritt die Hemmung erst mit Wirksamkeit der Mahnung ein und bleibt innerhalb der Mahnfrist bestehen (§ 230 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

1367

Zur Möglichkeit, gegebenenfalls die Hemmung der Einbringung im Weg eines Vollstreckungsbescheides zu beseitigen, siehe Rz 1454 bis Rz 1459.

14.5. Postauftrag (§ 227 Abs. 3 BAO)

1368

Von der Möglichkeit, eine Abgabenschuldigkeit durch Postauftrag einzuziehen, wird derzeit nicht Gebrauch gemacht (siehe Rz 108).

14.6. Ausnahmen (§ 227 Abs. 4 BAO)

1369

Die Ausnahmen von der zwingend angeordneten Mahnung sind im § 227 Abs. 4 BAO erschöpfend aufgezählt. In diesen Fällen darf im Hinblick auf die bereits eingetretene Vollstreckbarkeit ohne vorherige Mahnung mit Vollstreckungsmaßnahmen begonnen werden, wenn die Einbringung nicht gemäß § 230 BAO gehemmt oder nicht gemäß § 231 BAO ausgesetzt ist.

1370

Es steht der Abgabenbehörde auch noch nach Ausstellung eines Rückstandsausweises frei, aus Überlegungen der Zweckmäßigkeit die Abgabenschuld vor Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen unter Einräumung einer Frist von zwei Wochen einzumahnen.

1371

Die Buchungsmitteilung ist eine Verständigung über Art, Höhe und Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung der Abgaben. Sie muss, damit keine Mahnung erforderlich ist, spätestens eine Woche vor dem Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung zugestellt sein. Ist dies nicht der Fall, dann ist vor Einleitung der Vollstreckung die nach dem Gesetz erforderliche Mahnung zu vollziehen.

1372

Buchungsmitteilungen sind keine Bescheide, sondern haben bloßen Mitteilungscharakter, und zwar auch dann, wenn sie eine Lastschrift zum Gegenstand haben. Verweist allerdings ein Abgabenbescheid hinsichtlich der Fälligkeit auf die Buchungsmitteilung, so ist die dort enthaltene Fälligkeitsangabe Spruchbestandteil des Bescheides (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299).

14.7. Wiederaufleben von Abgabenschuldigkeiten (§ 228 BAO)

1373

Auf Abgabenschuldigkeiten, die wegen Umbuchung gemäß § 214 Abs. 7 BAO, Rückzahlung gemäß § 241 Abs. 1 BAO oder Rückgängigmachung einer unrichtigen oder nachträglich unrichtig gewordenen Verbuchung der Gebärung (siehe Rz 1375 bis Rz 1386) wiederaufleben, ist § 227 BAO ohne die in dessen Abs. 4 genannten Ausnahmen anzuwenden. Beispielsweise wäre somit in diesen Fällen die Einmahnung einer Selbstbemessungsabgabe erforderlich. Lediglich dann, wenn dem Abgabepflichtigen spätestens eine Woche vor dem Ablauf der Nachfrist gemäß § 210 Abs. 5 BAO eine Buchungsmitteilung (Lastschriftanzeige) über die vom Wiederaufleben betroffenen Abgabenschuldigkeiten zugestellt wurde, ist eine Mahnung entbehrlich.

14.7.1. Wiederaufleben einer Abgabenschuldigkeit wegen Richtigstellung einer unrichtigen oder nachträglich unrichtig gewordenen Verbuchung der Gebärung

1374

Zum Wiederaufleben einer Abgabenschuldigkeit wegen Richtigstellung einer unrichtigen oder nachträglich unrichtig gewordenen Verbuchung der Gebärung kann es nur kommen, wenn

ein Tilgungsvorgang rückgängig gemacht wird (diesbezügliche Fälle siehe Rz 2001 und Rz 2002).

14.7.1.1. Unrichtige Verbuchung der Gebarung

1375

Eine solche unrichtige Verbuchung der Gebarung liegt etwa vor, wenn die Buchung nicht belegkonform erfolgte.

1376

Eine Berichtigung (Rückgängigmachung der Buchung) ist ohne Zustimmung des begünstigten Abgabepflichtigen zulässig.

1377

Auf das Bestehen allfälliger Pfandrechte hat der rückgängig gemachte Tilgungsvorgang keinen Einfluss.

1378

Eine unrichtige Verbuchung der Gebarung liegt auch vor, wenn eine Änderung in der Verrechnung vorzunehmen ist, insbesondere wenn Zahlungen oder sonstige Gutschriften auf Schuldsigkeiten verrechnet wurden, die aufgrund des § 238 BAO bereits abzuschreiben gewesen wären.

14.7.1.2. Unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung

1379

Eine unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung liegt vor, wenn die Buchung zwar belegkonform erfolgte, der Beleg jedoch beispielsweise unrichtig ist oder zu Unrecht erstellt ist.

1380

Der Fehler wurde durch das **Finanzamt** verursacht:

1381

- Eine Rückgängigmachung der Buchung kann nur mit Zustimmung des Begünstigten erfolgen; wird eine Richtigstellung vorgenommen, dann liegt eine unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung vor.

1382

- Allfällige zu Gunsten einer durch die Buchung als entrichtet geltenden Abgabenschuldigkeit bestehende Pfandrechte erlöschen.
Verweigert der Begünstigte die Zustimmung, so müsste der Bund mit Klage gegen den Begünstigten vorgehen.

1383

Der **Abgabepflichtige** hat einen falschen Beleg ausgestellt, welcher der Buchung zugrundegelegt wurde (zB Angabe einer falschen Steuernummer):

1384

- Die Gutschrift erfolgt auf dem falschen Abgabenkonto, eine Richtigstellung der Gebarung erfordert die Zustimmung des durch die Buchung Begünstigten. Die eigenmächtige Rückgängigmachung eines Buchungsfehlers durch das Finanzamt, somit ohne Zustimmung des zu Unrecht Begünstigten, ist rechtswidrig (VwGH 23.5.1996, 94/15/0033). Erfolgt eine solche Richtigstellung, dann liegt eine unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung vor. Eine Richtigstellung hat auf allen in Betracht kommenden Abgabenkonten zu erfolgen.

1385

- Allfällige zu Gunsten einer durch die Buchung als entrichtet geltenden Abgabenschuldigkeit bestehende Pfandrechte erlöschen.

1386

- Verweigert der Begünstigte die Zustimmung, so müsste der Abgabepflichtige gegen den durch die Buchung Begünstigten mit Klage vorgehen.

Randzahlen 1387 bis 1399: *derzeit frei*

15. Rückstandsausweis (§ 229 BAO)

1400

Der Rückstandsausweis ist eine öffentliche Urkunde und bildet die Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Vollstreckungsverfahren (Exekutionstitel).

1401

Der Rückstandsausweis ist - im Gegensatz zum Sicherstellungsauftrag - kein Bescheid und daher nicht rechtsmittelfähig (OGH 22.10.1992, 8 Ob 632/92; VwGH 12.8.2002, 99/17/0258). Der Rückstandsausweis ist eine öffentliche Urkunde (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141). Er bestätigt den Bestand und die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld (VwGH 27.11.2000, 2000/17/0100). Er entfaltet seine Wirkung erst im Vollstreckungsverfahren, das zugleich die Möglichkeit seiner verwaltungsbehördlichen Überprüfung eröffnet (VfGH 16.3.1983, B 199/82, B 460/82), und zwar auch dann, wenn aufgrund des Rückstandsausweises gerichtlich Exekution geführt wird (§ 35 Abs. 2 EO). Einwände gegen den Exekutionstitel (Rückstandsausweis) sind nach § 15 AbgEO und im Fall der Strittigkeit bescheidmäßig nach § 13 AbgEO zu behandeln (VwGH 9.3.1990, 85/17/0116).

1402

Der Rückstandsausweis ist eine aus dem Abgabenkonto abgeleitete Aufstellung über die Zahlungsverbindlichkeiten. Er ist ein Auszug der Rechnungsbehalte der ausstellenden Verwaltungseinrichtung, eine Zusammenfassung der Ergebnisse der Verrechnung, abgeleitet aus dem Rechenwerk der Behörde (VwGH 10.6.2002, 2002/17/0063; VwGH 12.8.2002, 99/17/0258). Im Falle eines abgabenbehördlichen Vollstreckungsverfahrens sind die Rechte, die dem Abgabenschuldner zur Geltendmachung behaupteter Unrichtigkeiten des Rückstandsausweises oder des Fehlens der Vollstreckbarkeit der Abgabenschuld zustehen, im § 15 AbgEO umschrieben (VwGH 10.6.2002, 2002/17/0063). Im Exekutionstitel und damit im Rückstandsausweis unterlaufene offenbare Unrichtigkeiten sind von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners zu berichtigen (§ 15 Abs. 1 AbgEO).

15.1. Voraussetzungen für die Ausstellung eines Rückstandsausweises

1403

Die Ausstellung eines Rückstandsausweises setzt neben dem Eintritt der Vollstreckbarkeit voraus, dass

- keine Hemmung der Einbringung (§ 230 BAO) vorliegt (unabhängig davon, ob von vornherein keine Hemmung bestanden hat oder ob eine zunächst eingetretene Hemmung weggefallen ist),
- keine Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO) vorliegt,
- § 242 BAO nicht anzuwenden ist und
- keine anderen gesetzlichen Bestimmungen (zB § 85 VfGG oder § 30 VwGG) der Vollstreckung entgegenstehen.

1404

Für eine Abgabenschuldigkeit kann gegebenenfalls wiederholt ein Rückstandsausweis ausgestellt werden.

15.2. Bezeichnung des Abgabenschuldners

1405

Für die Bezeichnung des Abgabenschuldners (Haftungspflichtigen) gilt Folgendes:

- Bei natürlichen Personen: Name (voller Vor- und Zuname) und Anschrift des Abgabenschuldners. Betreibt dieser unter einer von seinem bürgerlichen Namen abweichenden Bezeichnung ein Gewerbe, so ist dessen ungeachtet der Rückstandsausweis auf den bürgerlichen Namen auszustellen. Zusätze zur Verdeutlichung, wie Berufsbezeichnung (zB "N.N., eingetragen unter der Fa. A.B.", bei im Firmenbuch eingetragenen Einzelkaufleuten; "N.N., Inhaber des Gasthofes zur Linde", bei nicht im Firmenbuch eingetragenen Gewerbetreibenden) sowie Zusätze wie etwa "sen." und "jun." sind empfehlenswert.
- Bei juristischen Personen wie zB Aktiengesellschaften (AG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereinen: die der Eintragung im maßgeblichen Register (Firmenbuch) oder dem Vereinsstatut entsprechende Bezeichnung sowie der Sitz; bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer juristischer Personen anstelle des Sitzes die Anschrift der inländischen Zweigniederlassung.
- Bei offenen Handelsgesellschaften (OHG), offenen Erwerbsgesellschaften (OEG), Kommanditgesellschaften (KG) und Kommandit-Erwerbsgesellschaften (KEG): die der Eintragung im Firmenbuch entsprechende Bezeichnung sowie der Sitz.

- Bei Gesamtschuldverhältnissen kraft Gesetzes (insbesondere bei jenen nach § 6 BAO, zB GesBR): Name, Beruf und Anschrift der Gesamtschuldner, gegen die Exekution geführt werden soll.
- Bei Verlassenschaften:
 - vor der Einantwortung: "Verlassenschaft nach ...", unter Angabe von Name, letzter Anschrift und Todestag des Verstorbenen.
 - nach der Einantwortung: Name, Anschrift des oder der Erben, gegen den oder die Exekution geführt werden soll, unter Bezugnahme auf den Erblasser.

1406

Der Abgabepflichtige, gegen den Exekution geführt werden soll, ist so genau zu bezeichnen, dass eine Verwechslung ausgeschlossen ist.

1407

Hat der Abgabepflichtige mehrere Anschriften, so genügt die Anführung einer Anschrift im Rückstandsausweis; die Nennung einer Anschrift bedeutet jedoch nicht, dass nur an der im Rückstandsausweis bezeichneten Anschrift Exekution geführt werden darf. Die Anschrift dient lediglich als Identifizierungsmerkmal.

1408

Etwaige gesetzliche Vertreter (Eltern minderjähriger Kinder, Vormund, Sachwalter, Masseverwalter) sind im Rückstandsausweis anzuführen; die Anführung von Organvertretern juristischer Personen ist jedoch nicht erforderlich.

15.3. Keine Exekution gegen zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde

1409

Gegen jemanden, der zivilrechtlich nicht rechtsfähig ist, kann weder finanzbehördlich noch gerichtlich Exekution geführt werden.

1410

Gegen natürliche Personen, juristische Personen und Personengesellschaften des Handelsrechtes (OHG, KG) sowie gegen eingetragene Erwerbsgesellschaften (OEG, KEG) ist somit eine Exekutionsführung zulässig. In diesen Fällen ist eine genaue Firmenbezeichnung erforderlich. Gegen eine GesBR als solche ist eine Exekutionsführung unzulässig.

1411

In Fällen, in denen mangels zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit eines Steuerrechtssubjektes gegen dieses nicht Exekution geführt werden kann, hat der Rückstandsausweis auf die einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu lauten.

15.4. Exekution bei Gesamtschuldverhältnissen

1412

Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses kraft Gesetzes (insbesondere § 6 BAO) kann der Rückstandsausweis auch auf mehrere Gesamtschuldner lauten. Dies trifft für jene Abgaben zu, die diese Personen zur ungeteilten Hand schulden. In Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung mit der Gebarung der vom Gesamtschuldverhältnis nicht umfassten Abgaben gemäß § 213 Abs. 4 BAO wäre es nicht zulässig, zur zwangsweisen Hereinbringung einer Abgabenschuldigkeit, die nur einer der Gesamtschuldner schuldet, beide Gesamtschuldner im Rückstandsausweis zu bezeichnen.

1413

Besteht kein Gesamtschuldverhältnis, sondern lediglich eine Mitschuldnerschaft aufgrund eines anteiligen Schuldverhältnisses, wie etwa bei einer bedingten Erbserklärung, so dürfen diese mehreren Mitschuldner nicht in einem Rückstandsausweis genannt werden.

15.5. Angabe des Betrages der Abgabenschuld

1414

Der Betrag der Abgabenschuld, zergliedert nach Abgabenschuldigkeiten, entspricht der Rückstandsaufgliederung, wie sie sich aus der Gebarung auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen nach den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO ergibt.

Beispiel:

Die Rückstandsaufgliederung weist für die Einkommensteuer eines Jahres mehrere Beträge auf, nämlich vier Vorauszahlungs-Teilbeträge, eine Abschlusszahlung und eine weitere Nachforderung als Folge einer Wiederaufnahme des ESt-Verfahrens.

1415

Ist im Weg eines Abgaben- oder Haftungsbescheides ein Leistungsgebot ergangen, so kann der Rückstandsausweis nur auf jene Personen lauten, an die der Bescheid ergangen ist und denen gegenüber er wirksam wurde (§ 97 Abs. 1 BAO; VwGH 28.3.1985, 84/16/0070).

15.6. Vollstreckbarkeit bei Selbstbemessungsabgaben

1416

Bei Selbstbemessungsabgaben kann ein Rückstandsausweis ohne Festsetzung der Abgabe durch die Abgabenbehörde auf Grund des vom Abgabepflichtigen der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Betrages ausgestellt werden.

15.7. Vollstreckbarkeitsklausel

1417

Der Rückstandsausweis hat den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist (Vollstreckbarkeitsklausel).

1418

Die Zustellung eines Rückstandsausweises an die Partei ist nicht vorgesehen (VwGH 14.11.1990, 87/13/0012). Eine Einsichtnahme, insbesondere im Weg der Akteneinsicht, ist gegebenenfalls zulässig. Der Abgabepflichtige kann auf Grund der Kenntnis des Inhalts des Rückstandsausweises allenfalls Einwendungen gegen die Durchführung der Vollstreckung gemäß § 13 AbgEO erheben (VfGH 16.3.1983, B 199/82, B 460/82). Über Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit von Rückstandsausweisen ist bescheidmäßig nach § 13 AbgEO abzusprechen (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141). Ein Rückstandsausweis ist rechtswidrig, wenn die Vollstreckbarkeit nicht (mehr) vollstreckbarer Abgabenschuldigkeiten bestätigt wird, zB wenn Schuldigkeiten bereits getilgt sind oder wenn Einhebungsverjährung eingetreten ist (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

15.8. Rechtshilfevertrag Österreich-Deutschland

1419

Im Hinblick auf den Rechtshilfevertrag Österreich-Deutschland, BGBl. Nr. 249/1955, sind Fragen wie die Kenntnis des Rückstandsausweises durch den Abgabepflichtigen oder Zustellmängel der Überprüfung und Beurteilung nach Art. 11 des Vertrages durch die Behörde des ersuchten Staates entzogen, weil diese Behörde an die in der Rückstandsanzeige enthaltene Entscheidung über die bestehende Vollstreckbarkeit und Unanfechtbarkeit im Verein mit der beigefügten Erklärung der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates, in der die Unanfechtbarkeit bestätigt wird, gebunden ist (VwGH 31.10.2000, 2000/15/0092).

Randzahlen 1420 bis 1429: *derzeit frei*

16. Hemmung der Einbringung (§ 230 BAO)

16.1. Allgemeines

1430

Zu einer Hemmung der Einbringung kann es nur kommen, wenn die Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) bereits eingetreten ist.

1431

Trotz eingetretener Vollstreckbarkeit dürfen nach Maßgabe der Bestimmungen des § 230 Abs. 1 bis 6 BAO Vollstreckungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (Hemmung der Einbringung). Hiedurch werden allenfalls schon bestehende Pfandrechte nicht berührt.

1432

Eine Hemmung der Einbringung schließt nicht aus, dass die Abgabe mit Säumniszuschlägen belastet wird.

16.2. Hemmung in Fällen der Mahnung (§ 230 Abs. 1 BAO)

1433

In den Fällen einer zwingenden Mahnung dauert die Hemmung vom Eintritt der Vollstreckbarkeit bis zum Ablauf der Mahnfrist. In den Fällen einer freiwilligen Mahnung tritt die Hemmung mit Zustellung der Mahnung ein und endet mit Ablauf der Mahnfrist.

16.3. Hemmung bei Zahlungsfristen (§ 230 Abs. 2 BAO)

1434

Von Gesetzes wegen zustehende Fristen sind etwa jene gemäß § 210 Abs. 4 und 6, §§ 212 Abs. 3 und 212a Abs. 7 BAO.

1435

Durch Bescheid zuerkannte Zahlungsfristen sind etwa jene laut Zahlungserleichterungsbescheid (§ 212 BAO) oder jene gemäß §§ 235 Abs. 3, 236 Abs. 3 und 237 Abs. 2 BAO.

1436

Dem § 217 Abs. 4 lit. b BAO zufolge unterbrechen gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungsfristen die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO (siehe Rz 937).

16.4. Ansuchen um Zahlungserleichterung (§ 230 Abs. 3 und 4 BAO)

1437

Ob ein Zahlungserleichterungsansuchen zwingend eine Hemmung der Einbringung auslöst, hängt davon ab, ob es zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO eingebracht wurde. Während in den Fällen des § 230 Abs. 3 BAO ein Rechtsanspruch auf Hemmung der Einbringung besteht, liegt in den Fällen des § 230 Abs. 4 BAO die (nicht an eine Bescheiderteilung gebundene) Zuerkennung der eine Hemmung der Einbringung auslösenden aufschiebenden Wirkung im Ermessen der Abgabenbehörde.

16.4.1. Zeitgerechtes Zahlungserleichterungsansuchen

1438

Dem § 217 Abs. 4 lit. b BAO zufolge unterbricht ein zeitgerechtes Zahlungserleichterungsansuchen iSd § 230 Abs. 3 BAO die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO (siehe Rz 937 und Rz 940).

1439

Ein Zahlungserleichterungsansuchen ist zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO, wenn es vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist (Fälligkeit oder eine von Gesetzes wegen zustehende oder bescheidmäßig zuerkannte Zahlungsfrist) oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes iSd § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebracht wird.

16.4.2. Nicht zeitgerechtes Zahlungserleichterungsansuchen

1440

Handelt es sich jedoch bei der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 BAO, so ist ein innerhalb dieser Frist eingebrachtes Zahlungserleichterungsansuchen nicht zeitgerecht. Ein Säumniszuschlag wird aber auch in diesen Fällen vermieden, wenn vor Ablauf der vorgenannten Fristen eine Zahlungserleichterung bewilligt wird.

1441

Ferner ist ein Zahlungserleichterungsansuchen bezüglich jener Abgaben nicht zeitgerecht, für die bereits auf Grund eines früheren nicht zeitgerecht eingebrachten Ansuchens eine Zahlungserleichterung bewilligt wurde.

1442

Gemäß § 108 Abs. 4 BAO werden die Tage des Postlaufes in die Frist nicht eingerechnet. Dies gilt auch für die Beurteilung, ob ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 230 Abs. 3 BAO zeitgerecht eingebracht worden ist.

1443

Eine aufschiebende Wirkung iSd § 230 Abs. 4 BAO ist in der Regel nur dann nicht zuzuerkennen, wenn bei einem iSd § 230 Abs. 3 BAO zeitgerecht eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen die Voraussetzungen für einen Vollstreckungsbescheid (vor Erledigung dieses Ansuchens) vorliegen würden; dies gilt sinngemäß für Anträge gemäß § 214 Abs. 5 BAO.

16.5. Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens

1444

Wurde ein Zahlungserleichterungsansuchen zur Gänze abgewiesen, so kann auf Grund des § 230 Abs. 4 in Verbindung mit § 212 Abs. 4 BAO einer dagegen eingebrachten Berufung oder einem Vorlageantrag aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Maßnahmen der Einbringung zuerkannt werden. Eine zwingende einbringungshemmende Wirkung gemäß § 230 Abs. 3 BAO kommt einer Berufung oder einem Vorlageantrag gegen die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens in den Fällen zu, in welchen die Berufung oder der Vorlageantrag noch vor Ablauf der Frist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO eingebracht wird (vgl. VwGH 22.3.2000, 98/13/0227). Die Nachfristen des § 212 Abs. 3 BAO können zwar durch Zahlung, nicht jedoch für ein neuerliches Zahlungserleichterungsansuchen genützt werden.

16.6. Bewilligung einer Zahlungserleichterung (§ 230

Abs. 5 BAO)

1445

Wurde eine Zahlungserleichterung bewilligt, so sind im Fall eines Terminverlustes Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld grundsätzlich zulässig.

16.7. Terminverlust

1446

Terminverlust tritt ein, wenn ein in der Zahlungserleichterungsbewilligung vorgesehener Zahlungstermin nicht eingehalten oder einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung nicht entsprochen wurde.

1447

Unter vom Terminverlust betroffenen Abgabenschulden sind Abgaben zu verstehen,

- die Gegenstand der durch den Terminverlust erloschenen Zahlungserleichterung waren,
- deren vor der Zahlungserleichterungsbewilligung maßgeblicher Zahlungstermin bereits abgelaufen ist, und
- die bis zum Zeitpunkt des Eintritts des Terminverlustes nicht getilgt worden sind.

1448

Dem § 217 Abs. 4 lit. b BAO zufolge unterbricht die Bewilligung einer Zahlungserleichterung die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO (siehe Rz 937 und Rz 944).

1449

Ein Terminverlust darf, wenn er aus anderen Gründen als die Nichteinhaltung eines in der Zahlungserleichterungsbewilligung vorgesehenen Zahlungstermins eintritt, frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes wahrgenommen werden. Die Wahrnehmung eines Terminverlustes erfolgt durch Ausstellung eines Rückstandsausweises.

Beispiel:

Ein Abgabepflichtiger, dem unter der Bedingung der zeitgerechten und vollständigen Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben eine Zahlungserleichterung bewilligt worden ist, hat anlässlich der beabsichtigten Entrichtung einer USt-Vorauszahlung versehentlich die Erteilung einer Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 lit. a BAO unterlassen oder bei Erteilung der Verrechnungsweisung irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder einen unrichtigen Zeitraum angegeben, sodass die erfolgte Zahlung nicht auf die USt-Vorauszahlung verrechnet wurde; dadurch ist Terminverlust eingetreten, der aber erst zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen von dessen Eintritt durch Ausstellung eines Rückstandsausweises wahrgenommen werden darf.

16.8. Verständigung vom Eintritt des Terminverlustes

1450

Nach Ergehen der in den in Betracht kommenden Fällen zwingend vorgesehenen Verständigung hat der Abgabepflichtige bis zur Ausstellung eines Rückstandsausweises folgende Möglichkeiten, trotz Eintritts des Terminverlustes für ihn nachteilige Folgen (Säumnisfolgen, Einbringungsmaßnahmen) zu vermeiden:

- Vollständige Entrichtung der vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld.
- Neuerliches als zeitgerecht zu wertendes Zahlungserleichterungsansuchen für die vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuldigkeiten.

- Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO, falls der Terminverlust darauf zurückzuführen ist, dass bezüglich Selbstbemessungsabgaben bei Erteilung einer Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 BAO eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben worden ist. Ein Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO kann zwar innerhalb von drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden, doch verhindert eine Antragstellung innerhalb der Frist des § 230 Abs. 5 letzter Satz BAO von vornherein das Entstehen der Säumnisfolgen. Wird dem Antrag entsprochen, so werden dadurch die Folgen des Terminverlustes rückgängig gemacht und die Zahlungserleichterungsbewilligung lebt wieder auf.
- Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO, falls der Terminverlust darauf zurückzuführen ist, dass ein den Selbstbemessungsabgaben der Höhe nach entsprechender Betrag zwar entrichtet, eine Verrechnungsweisung aber unterlassen wurde. Durch einen solchen Antrag können Säumniszuschläge für jene Selbstbemessungsabgaben, die mangels einer diesbezüglichen, den eingezahlten Betrag betreffenden Verrechnungsweisung als nicht entrichtet anzusehen sind, vermieden werden. Will der Abgabepflichtige weiterhin eine Zahlungserleichterung in Anspruch nehmen, so bedürfte es eines neuerlichen Ansuchens.
- Aussetzungsantrag (§ 212a BAO), falls die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung vorliegen.

16.9. Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 230 Abs. 6 BAO)

1451

Während ein Zahlungserleichterungsansuchen eine Hemmung der Einbringung bis zu seiner Erledigung nur dann zwingend auslöst, wenn es - von den Fällen des § 212 Abs. 3 BAO abgesehen - spätestens vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes iSd § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebracht wird, bewirkt ein Aussetzungsantrag (§ 212a BAO) stets eine Hemmung der Einbringung und zwar unabhängig vom Zeitpunkt seiner Einreichung.

1452

Eine Aussetzung der Einhebung bewirkt dem § 217 Abs. 4 lit. b BAO zufolge eine Unterbrechung der für den Säumniszuschlag bedeutsamen Dreimonatsfrist des § 217 Abs. 3 BAO (siehe Rz 937 und Rz 949 bis Rz 952).

1453

Berufungen gegen die Abweisung von Aussetzungsanträgen und Vorlageanträgen (§ 276 Abs. 2 BAO) gegen Aussetzungsanträge abweisende Berufungsvorentscheidungen kommt dem § 212a Abs. 4 BAO zufolge die Wirkung einer Einbringungshemmung zu.

16.10. Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7 BAO)

1454

Gemäß § 230 Abs. 7 BAO kann die Abgabenbehörde eine auf Grund des § 230 Abs. 1 bis 6 BAO bestehende Hemmung der Einbringung durch einen Vollstreckungsbescheid beenden, wenn Umstände hervorkommen, welche die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen.

1455

Der Zweck des Vollstreckungsbescheides ist darin gelegen, Exekutionsmaßnahmen zu ermöglichen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0030).

1456

Bei Erlassung eines Vollstreckungsbescheides kommt es lediglich darauf an, dass die Umstände, welche die Einbringung der Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, der Abgabenbehörde in dem in der zitierten Bestimmung genannten Zeitraum (erstmals) bekannt werden. Hingegen kommt dem Umstand, zu welchem Zeitpunkt diese Umstände tatsächlich eingetreten sind, keine rechtliche Relevanz zu. Die Gefährdung betreffende Umstände müssen allerdings im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides noch aufrecht sein (VwGH 20.9.2001, 98/15/0193).

1457

Ein Vollstreckungsbescheid hat (ebenso wie ein Sicherstellungsauftrag) die Gründe, welche für die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung maßgebend sind, im Einzelnen anzuführen.

1458

Eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung iSd § 230 Abs. 7 BAO ist aus den gleichen Gründen anzunehmen, die bei noch nicht vollstreckbaren Abgabenforderungen zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO Anlass geben (VwGH 25.3.1999, 97/15/0030).

1459

Da dem § 230 Abs. 7 letzter Satz BAO zufolge eine Zahlungserleichterung mit der Zustellung des Vollstreckungsbescheides außer Kraft tritt, bedarf es keines Widerrufs des Zahlungserleichterungsbescheides und ist somit auch keine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 BAO zu setzen. Eine Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entsteht

allerdings erst nach Maßgabe des § 217 Abs. 6 BAO, somit spätestens einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides.

1460

Wird ein zeitgerecht eingebrachtes Zahlungserleichterungsansuchen gleichzeitig mit der Erlassung eines Vollstreckungsbescheides abgewiesen, so tritt trotz einer Fristsetzung gemäß § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO die Hemmungswirkung des § 230 Abs. 2 BAO nicht ein, weil es im Wesen des Vollstreckungsbescheides liegt, dass Vollstreckungsmaßnahmen sofort gesetzt werden können. Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entsteht jedoch unter Bedachtnahme auf § 217 Abs. 6 BAO erst mit ungenutztem Ablauf der dort genannten Frist.

1461

Gleiches gilt sinngemäß für die Abweisung eines Aussetzungsantrages gemäß § 212a BAO.

16.11. Besonderheiten im Zusammenhang mit der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

1462

- Ist ein gemäß § 212a BAO gestellter Aussetzungsantrag noch unerledigt, so kommt die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides nur in Betracht, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist. Da gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO nur ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entgegensteht, nicht aber eine Gefährdung der Einbringlichkeit schlechthin, ist bei einer dem Sinn des Gesetzes entsprechenden Ermessensübung die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides wegen Gefährdung der Einbringlichkeit ohne ein Verhalten im vorstehenden Sinn unzulässig.

1463

- Eine gemäß § 230 Abs. 7 letzter Satz BAO vergleichbare Außerkrafttretensregelung ist für die Aussetzung der Einhebung nicht getroffen, sodass Vollstreckungsbescheide nach Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung vor der Verfügung des Ablaufes oder des Widerrufs der Aussetzung der Einhebung wirkungslos wären. Legt der Abgabepflichtige ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtetes Verhalten an den Tag, so kommt nur ein Widerruf der Aussetzung der Einhebung in Betracht.

1464

- Ergeht ein Bescheid über den Ablauf der Aussetzung oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 BAO (Widerruf oder Änderung), so steht dem

Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des in Betracht kommenden Bescheides zu (§ 212a Abs. 7 BAO). Innerhalb dieser Frist gelten die allgemeinen Regeln des § 230 Abs. 7 BAO.

1465

Zur Exekutionsführung nach Erlassung eines Vollstreckungsbescheides muss ein Rückstandsausweis (§ 229 BAO) ausgestellt werden, da ein Vollstreckungsbescheid zwar die Hemmung beseitigt, jedoch kein Exekutionstitel ist.

1466

Der Vollstreckungsbescheid kann dem Abgabenschuldner durch den Vollstrecker ausgehändigt werden und ist bei Forderungspfändungen spätestens zugleich mit dem Verfügungsverbot (§ 65 Abs. 1 AbgEO) zuzustellen. Auch in den Fällen einer Zustellungsbevollmächtigung kann der Vollstreckungsbescheid gemäß § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO wirksam dem Vollmachtgeber zugestellt werden. Erfolgt die Zustellung durch Organe der Behörde (§ 2 Zustellgesetz), so dient als Zustellnachweis der Zustellschein (§ 22 Abs. 1 Zustellgesetz).

1467

Ob eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vorliegt, wird regelmäßig nur auf Grund einer Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden können. Für die Annahme einer Gefährdung reicht es aus, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät. Ob die wirtschaftlichen, finanziellen und steuerlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen die Annahme einer Abgabengefährdung rechtfertigen, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles in deren zusammenfassender Würdigung zu beurteilen (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243).

1468

Bei begründetem Verdacht einer Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) wird in der Regel eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung anzunehmen sein, es sei denn, dass die Abgabe im Verhältnis zur Vermögenslage oder zur erklärten Abgabenleistung geringfügig erscheint. Auch ohne Verdacht einer Abgabenhinterziehung kann eine Gefährdung angenommen werden, wenn Tatsachen festgestellt wurden, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenschuldner der Vollstreckung zu entziehen trachtet. Im Übrigen können insbesondere folgende Umstände die Annahme einer wesentlichen Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung begründet erscheinen lassen: drohendes Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite,

Auswanderungsabsicht, Vermögensverbringung ins Ausland, verschwenderisches Verhalten, Vorhaben einer weitgehenden Vermögensbelastung oder Vermögensentäußerung, Vermögensverschleppungen oder -verschiebungen. Im Übrigen siehe auch Rz 1570 bis Rz 1573.

1469

Abgaben, bezüglich derer eine aufschiebende Wirkung mit Beschluss des VfGH (§ 85 VfGG) oder VwGH (§ 30 VwGG) zuerkannt wurde, werden aus der laufenden Verbuchung der Gebarung herausgenommen, es sei denn, dass in Fällen von Gesamtschuldverhältnissen die aufschiebende Wirkung nicht alle Abgabenschuldner betrifft. Durch die Herausnahme aus der laufenden Verbuchung der Gebarung tritt eine der Hemmung der Einbringung vergleichbare Wirkung ein.

1470

Zum Tatbestand des auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichteten Verhaltens des Abgabepflichtigen siehe Rz 458 bis Rz 464.

Randzahlen 1471 bis 1489: *derzeit frei*

17. Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO)

17.1. Anwendungsbereich für die Aussetzung der Einbringung (§ 231 Abs. 1 BAO)

1490

Die Aussetzung der Einbringung ist eine amtswegige, im Interesse der Verwaltungsvereinfachung liegende innerbehördliche Maßnahme, die der Vermeidung von Einbringungsschritten dient, wenn solche zunächst erfolglos versucht oder wegen Aussichtslosigkeit unterlassen worden sind, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können. Eine Aussetzung der Einbringung kommt auch dann in Betracht, wenn der für die Einbringung erforderliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zu dem einzubringenden Betrag stehen würde. Das Wesen einer Aussetzung der Einbringung besteht darin, dass die Abgabenbehörde ihrer Verpflichtung, Maßnahmen zur Durchsetzung des vollstreckbaren Abgabenanspruches zu ergreifen, vorerst enthoben wird.

17.2. Ermessen

1491

Die Verfügung der Aussetzung der Einbringung ist in das Ermessen der Behörde gestellt; ein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Einbringung besteht somit nicht (VwGH 12.6.1990, 90/14/0100; VwGH 15.4.1997, 96/14/0001). Eine sachgerechte Ermessensübung lässt es etwa unzweckmäßig erscheinen, eine Aussetzung der Einbringung vorzunehmen, wenn zwar Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen wurden, jedoch zu erwarten ist, dass in absehbarer Zeit eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen wirksam wird, die den Rückstand beseitigt.

1492

Über die Aussetzung der Einbringung ergeht kein Bescheid. Der Abgabepflichtige bekommt lediglich Buchungsmittelungen über alle die Aussetzung betreffenden Vorgänge (Gutschrift bei Vornahme der Aussetzung, Lastschrift bei Wiederaufnahme der Einbringung).

17.3. Wirkung der Aussetzung der Einbringung

1493

Die Wirkung einer Aussetzung der Einbringung besteht darin, dass die betroffene Abgabenschuldigkeit ganz oder zum Teil aus der laufenden Verbuchung der Gebarung herausgenommen wird. Die Höhe des Rückstandes sowie Fälligkeit und Vollstreckbarkeit der Abgabe werden hiedurch nicht berührt. Aus einer auf dem Abgabenkonto erfolgten Gutschrift

auf Grund einer Aussetzung der Einbringung ergibt sich somit kein Tilgungstatbestand. Hierauf ist bei Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung (§ 160 BAO) vorliegen, Bedacht zu nehmen. Da die Aussetzung nicht zu einem Erlöschen der Abgabenschuld führt, bleiben nicht nur die Ansprüche als solche, sondern gegebenenfalls auch die zu ihren Gunsten erworbenen Pfandrechte aufrecht. Dies ist insbesondere bedeutsam, wenn im Zeitpunkt der Verfügung der Aussetzung der Einbringung bei Verwertung einer Liegenschaft, an der ein Pfandrecht zu Gunsten des Abgabenanspruches besteht, wegen des ungünstigen Pfandranges eine Befriedigung der Abgabeforderung nicht erwartet werden kann.

1494

Insoweit auf Grund insolvenzrechtlicher Bestimmungen (KO, AO) Einbringungsmaßnahmen nicht zulässig sind und keine Zahlungen eingehen, kommt eine Aussetzung der Einbringung in Betracht.

1495

Da sich die grundsätzliche Verrechnungsregelung des § 214 Abs. 1 BAO ihrem Sinn und Zweck nach nur auf Abgaben beziehen kann, die einzuheben sind, findet diese Vorschrift auf ausgesetzte Beträge keine Anwendung; dh. Zahlungen und sonstige Gutschriften sind, solange die Aussetzung aufrecht ist, nicht auf den ausgesetzten Betrag zu verrechnen, auch wenn es sich hierbei um die dem Zahlungstermin nach älteste verbuchte Abgabenschuldigkeit handelt.

1496

Weiterhin anwendbar ist trotz Aussetzung der Einbringung etwa § 214 Abs. 8 BAO, wenn zB eine (teilweise) stattgebende Berufungserledigung zu einer Gutschrift hinsichtlich einer ausgesetzten Abgabe führt.

17.4. Keine Stundungszinsen

1497

Die Aussetzung der Einbringung hat zwar den Charakter eines Moratoriums, ist aber keine Stundung, weshalb es für die Zeit der Aussetzung nicht zur Festsetzung von Stundungszinsen kommen kann.

1498

Das Finanzamt hat in angemessenen Zeitabständen zu prüfen, ob die für die Verfügung der Aussetzung der Einbringung maßgeblich gewesenen Gründe noch bestehen. Das Ergebnis dieser Prüfung ist gemäß § 89 BAO in einem Aktenvermerk festzuhalten.

17.5. Voraussetzungen für die Aussetzung der Einbringung

1499

Zu den einzelnen Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einbringung ist Folgendes zu bemerken:

1500

Es muss zunächst eine **Uneinbringlichkeit** gegeben sein, aber Aussicht auf spätere Einbringlichkeit bestehen. Der Schwerpunkt liegt auf dem Wort "zunächst", dh., dass der Abgabepflichtige im Augenblick nicht über ausreichende Mittel oder Vermögenswerte verfügt, um die Abgaben zu entrichten; es müssen jedoch Umstände dafür sprechen oder es muss zumindest eine geringe Wahrscheinlichkeit gegeben sein, dass der Abgabepflichtige zu einem späteren Zeitpunkt dazu in der Lage sein wird. Sind hingegen alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offensichtlich aussichtslos und kann auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben zu einem späteren Zeitpunkt gegeben sein wird, so können die fälligen Abgabenschuldigkeiten durch Abschreibung gelöscht werden (§ 235 BAO).

1501

Bezüglich des Grundsatzes der **Verhältnismäßigkeit**, wonach die Aussetzung der Einbringung in Betracht kommt, wenn der für die Einbringung erforderliche Verwaltungsaufwand im Verhältnis zum einzubringenden Betrag zu hoch erscheint, wird es stets auf die Umstände des Einzelfalles ankommen.

1502

Für Abgabenschulden fallen **Säumniszuschläge** insoweit nicht an, als ihre Einbringung gemäß § 231 BAO ausgesetzt ist (§ 217 Abs. 4 lit. d BAO). Die Dreimonatsfristen des § 217 Abs. 3 BAO werden durch die Verfügung der Aussetzung der Einbringung unterbrochen und beginnen mit der Wiederaufnahme der Einbringung neu zu laufen (§ 217 Abs. 3 in Verbindung mit § 217 Abs. 4 lit. d BAO).

17.6. Wiederaufnahme der Aussetzung

1503

Stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen für die Aussetzung nicht mehr (in vollem Ausmaß) bestehen, so ist die Einbringung insoweit wiederaufzunehmen; dies geschieht dadurch, dass die ausgesetzte Abgabenschuldigkeit ganz oder zum Teil in Form einer Lastschrift in die Gebarung aufgenommen wird. Ebenso wie bei der Verfügung der Aussetzung der Einbringung handelt es sich bei der Wiederaufnahme der Einbringung um eine verwaltungsinterne Maßnahme, die lediglich eine Buchungsmitteilung und keinen

Bescheid auslöst (VwGH 15.4.1997, 96/14/0001). Die Aussetzung der Einbringung stellt eine interne Maßnahme der Abgabenverwaltung dar; ein Rechtsanspruch auf Aussetzung besteht nicht. Daraus folgt für den contrarius actus der Wiederaufnahme der Aussetzung nach § 231 Abs. 2 BAO, dass auch dieser als behördeninterne Maßnahme anzusehen ist.

1504

Ergibt sich hingegen während der Dauer der Aussetzung der Einbringung für einen Abgabepflichtigen aus der laufenden Verbuchung der Gebarung ein Guthaben, so ist die Einbringung jedenfalls in dem Ausmaß wiederaufzunehmen, als die ausgesetzte Schuldigkeit durch das Guthaben getilgt werden könnte (siehe Rz 115).

1505

Vor jeder Bescheidsbuchung (zB § 295 BAO), die eine ausgesetzte Abgabe betrifft, ist die Einbringung insoweit wieder aufzunehmen.

1506

Die Einbringung ist auch insoweit wiederaufzunehmen, als eine Kompensation vorgenommen wird (zB aufgrund von Eilnachrichten).

1507

Durch die Wiederaufnahme der Einbringung werden bereits durchgeführte Gebarungsvorgänge nicht neuerlich aufgerollt.

1508

Ist die Abgabe endgültig uneinbringlich geworden, so ist die Löschung nach § 235 BAO zu verfügen.

1509

Ist während der Zeit der Aussetzung der Einbringung Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) eingetreten, so ist der ausgesetzte Abgabenbetrag nach Rückübertragung in die laufende Verrechnung unter Bezugnahme auf die genannte Bestimmung abzuschreiben (siehe Rz 1607).

1510

Auf im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängte Geldstrafen und Wertersatzes kann § 231 BAO nur angewendet werden, wenn Einbringungsmaßnahmen weder Erfolg hatten noch einen solchen versprechen und der Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe gegenwärtig nicht möglich ist, aber die Möglichkeit besteht, dass der Betrag zu einem späteren Zeitpunkt einbringlich erscheint.

17.7. Unterschiede zwischen Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO) und Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

1511

Aussetzung der Einbringung	Aussetzung der Einhebung
Amtswegige Maßnahme.	Antragsabhängige Maßnahme.
Verfügung der Aussetzung liegt bei Vorliegen aller Voraussetzungen im Ermessen der Behörde.	Rechtsanspruch bei Vorliegen aller Voraussetzungen.
Verwaltungsinterne Maßnahme, kein Bescheid.	Bewilligung erfolgt durch Bescheid.
Sonstige Gutschriften, die in laufender Verbuchung der Gebarung zu einem Guthaben führen, lösen insoweit eine Wiederaufnahme der Einbringung aus.	Sonstige Gutschriften mindern ausgesetzte Beträge nur mit Zustimmung des Abgabepflichtigen.
Ein rückzahlungsfähiges Guthaben ist neben ausgesetzten Beträgen nicht möglich.	Ein rückzahlungsfähiges Guthaben ist neben ausgesetzten Beträgen möglich.
Keine Aussetzungszinsen.	Verpflichtung zur Entrichtung von Aussetzungszinsen.

Randzahlen 1512 bis 1549: *derzeit frei*

18. Sicherstellungsauftrag (§§ 232 und 233 BAO)

18.1. Allgemeines

1550

Im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) kann die Abgabenbehörde, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen, einen Sicherstellungsauftrag erlassen; dieser ist Exekutionstitel sowohl für das finanzbehördliche als auch für das gerichtliche Sicherungsverfahren (Exekution zur Sicherstellung).

1551

Der Sicherstellungsauftrag bildet bei noch nicht vollstreckbaren Abgaben die Grundlage für die Exekution zur Sicherstellung, durch die der Pfandrang für die nachfolgende, auf Grund des Rückstandsausweises (§ 229 BAO) zu führende Exekution zur Einbringung gesichert werden soll.

1552

Sobald eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe der Abgabenbehörde bekannt wird, kommt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages in Betracht. Die Ausführungen betreffend die Bezeichnung des Abgabenschuldners (Haftungspflichtigen) im Rückstandsausweis gelten sinngemäß für den Sicherstellungsauftrag. Dass im Spruch des Sicherstellungsauftrages die Person (rechtsfähige Personengemeinschaft) zu nennen ist, an die der Bescheid ergeht, ergibt sich aus § 93 Abs. 2 BAO.

1553

Ergeben sich aus abgabenbehördlichen Prüfungen von Selbstbemessungsabgaben Nachforderungen, so besteht gegebenenfalls die Möglichkeit, trotz in der Vergangenheit liegender Fälligkeit vor Bescheiderteilung mit Sicherstellungsauftrag vorzugehen, weil die Vollstreckbarkeit noch nicht eingetreten ist (zB Umsatzsteuer, Lohnsteuer).

18.2. Sicherstellungsauftrag und Haftung

1554

Bei Geltendmachung einer in Abgabenvorschriften vorgesehenen persönlichen Haftung ist gegebenenfalls die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im Zeitraum zwischen Erlassung des Haftungsbescheides und Eintritt der Vollstreckbarkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe dem Haftungspflichtigen gegenüber zulässig (VwGH 25.10.2000, 99/13/0220; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045). Vor Erlassung des Haftungsbescheides ist für den potentiell

Haftungspflichtigen nämlich noch keine Schuld entstanden; nach Vollstreckbarkeit der den Gegenstand des Haftungsbescheides bildenden Abgabe ist ein Sicherstellungsauftrag nicht mehr zulässig (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048).

18.3. Sicherstellungsauftrag ist Bescheid

1555

Der Sicherstellungsauftrag ist nicht nur eine öffentliche Urkunde, sondern auch ein Bescheid, der gemäß § 243 BAO mit Berufung angefochten werden kann (VfGH 11.6.1983, B 21/79; VwGH 17.10.2001, 96/13/0055). Der Eintritt der Vollstreckbarkeit der den Gegenstand des Sicherstellungsauftrages bildenden Abgabe innerhalb der (allenfalls verlängerten) Berufsungsfrist ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

18.4. Berufung gegen Sicherstellungsauftrag

1556

In aller Regel ist für Berufungserledigungen die Sachlage im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungs(vor)entscheidung maßgeblich. Hingegen ist im Rechtsmittelverfahren der Sicherstellungsauftrag allein darauf zu überprüfen, ob die im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045). Später eingetretene Tatsachen, Beweise und Anträge sind im Sicherstellungsverfahren gemäß § 232 BAO entgegen dem für Berufungserledigungen ansonsten geltenden § 280 BAO nicht zu berücksichtigen, wohl aber kausale Sachverhaltsumstände, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits gegeben gewesen sind (VwGH 25.2.2003, 2002/14/0112).

1557

Würde etwa nach Eintritt der Vollstreckbarkeit oder nach Wegfall der Gefährdung über die Berufung aus der Sicht der Sachlage im Zeitpunkt der Berufungserledigung entschieden werden, gingen Sicherstellungsaufträge ins Leere, da die durch den Sicherstellungsauftrag begründeten Pfandrechte infolge Stattgabe der Berufung und somit Aufhebung des Sicherstellungsauftrages erlöschen würden.

1558

Auf Grund eines Sicherstellungsauftrages erworbene Pfandrechte dürfen erst der Verwertung zugeführt werden, wenn die Abgabe vollstreckbar geworden ist, es sei denn, dass aus den Gründen des § 41 AbgEO (leicht verderbliche Gegenstände) eine vorzeitige Veräußerung geboten erscheint, in welchem Fall der erzielte Erlös vorläufig in Verwahrung zu nehmen ist.

18.5. Vollzug eines Sicherstellungsauftrages begründet

Pfandrang

1559

Der Vollzug eines Sicherstellungsauftrages führt zur Begründung eines Pfandranges; dieser durch eine sicherungsweise Pfändung geschaffene Rang bleibt auch gewahrt, wenn nach Eintritt der Vollstreckbarkeit der Abgabensforderung das Verwertungsverfahren eingeleitet wird.

18.6. Sicherstellung auf unbewegliches Vermögen

1560

Bei Sicherstellungen auf unbewegliches Vermögen und auf grundbücherlich sichergestellte Geldforderungen kommt neben einer gerichtlichen Exekution zur Sicherstellung auch eine grundbücherliche Vormerkung gemäß § 38 lit. c GBG 1955 in Betracht.

1561

Nur Sicherstellungsaufträge, die den vorgeschriebenen Inhalt aufweisen, können eine Grundlage für das gerichtliche Sicherungsverfahren bilden (OGH 28.11.1990, 3 Ob 91/90, betreffend einen Sicherstellungsauftrag, in dem die im § 232 Abs. 2 lit. d BAO geforderte Angabe fehlte). Dies gilt in gleicher Weise für das finanzbehördliche Sicherungsverfahren (siehe Rz 1568).

1562

Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, nicht erforderlich (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047; VwGH 26.6.2000, 95/17/0202; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Dennoch ist eine genaue ziffernmäßige Angabe der Höhe der Abgabenschuld iSd § 232 Abs. 2 lit. a BAO etwa in jenen Fällen möglich, in denen nach einer im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefundenen Schlussbesprechung die erst vollstreckbar werdenden Abgaben der Höhe nach bereits bekannt sind.

1563

Wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes ist im Sicherstellungsauftrag eine Aufgliederung nach Abgabenarten und Zeiträumen vorzunehmen; die Anführung lediglich einer Globalsumme ist unzulässig. Die Angabe eines einheitlichen Betrages genügt nicht, weil diese Vorgangsweise nicht erkennen lässt, für welchen Abgabenanspruch in welcher Höhe im

folgenden Sicherungsverfahren Pfandrechte begründet werden (VwGH 19.10.1999, 98/14/0122).

18.7. Begründung des Sicherstellungsauftrages

1564

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss schon im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden (VwGH 22.3.1991, 90/13/0074). Die Begründung des Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070).

18.8. Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid

1565

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070; VwGH 26.11.2002, 99/15/0076; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. § 183 Abs. 4 BAO ist daher nicht anwendbar (VwGH 25.3.1999, 97/15/0031; VwGH 19.3.2002, 97/14/0004). Dies enthebt die Behörde jedoch nicht der Pflicht, dem Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen Gelegenheit zur Äußerung zu bieten, auf die sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabeanpruchs dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützt (VwGH 24.9.2002, 97/13/0070).

18.9. Ermessen

1566

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert dem § 20 BAO zufolge die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgabe unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

18.10. Sicherstellungsauftrag bei Gesamtschuldverhältnissen

1567

Ist bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses (§ 6 BAO) die Abgabe einem Abgabepflichtigen gegenüber, der bereits ein Leistungsgebot erhalten hat, vollstreckbar geworden, so hindert dies nicht, gegen den Gesamtschuldner, bei dem etwa mangels Leistungsgebotes die Vollstreckbarkeit der Abgabe nicht eingetreten ist, mit Sicherstellungsauftrag vorzugehen. Eine solche Vorgangsweise wird nur ausnahmsweise zulässig sein, etwa wenn die Abgabe bei dem bereits mit Leistungsgebot in Anspruch genommenen Abgabepflichtigen voraussichtlich uneinbringliche ist.

18.11. Sicherstellungsauftrag im Finanzstrafverfahren

1568

Ein Sicherstellungsauftrag betreffend Geldstrafen, Wertersatz und sonstige im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren anfallende Geldansprüche darf nach §§ 172 Abs. 2 und 185 Abs. 5 FinStrG frühestens nach Einleitung des Strafverfahrens (§§ 82 Abs. 3 und 83 Abs. 3 FinStrG) erlassen werden. Dem Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches entspricht somit diesbezüglich der Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens.

1569

Ein Sicherstellungsauftrag kann unabhängig von der Einleitung eines Strafverfahrens erfolgen (VwGH 20.7.1999, 94/13/0059).

18.12. Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe

1570

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe kann zB bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vorliegen (VwGH 24.2.2000, 96/15/0217; VwGH 26.6.2000, 95/17/0202; VwGH 26.11.2002, 99/15/0076). Wirtschaftlich unerklärbare Gewinntransferierungen in das Ausland und die Übertragung des Vermögens an die die liechtensteinische Staatsbürgerschaft besitzende Gattin können auf eine Gefährdung der Einbringung deuten (VwGH 26.4.2000, 97/14/0003).

1571

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben iSd § 232 BAO ist ferner anzunehmen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und aus den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

1572

Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung sind grundsätzlich nicht so geartete Umstände, dass sie allein stets und ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag erfüllen. In jedem Fall bedarf es hiezu nach dem Wortlaut des Gesetzes auch einer Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen, da die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Abgabepflichtigen nicht zu trennen ist (VwGH 11.5.1983, 82/13/0262; VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

1573

Begründen jedoch schwerwiegende Mängel in Büchern und Aufzeichnungen die Annahme, dass sich der Abgabepflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen sie eine Maßnahme nach § 232 BAO; Gleiches gilt für eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Die bloß abstrakte Möglichkeit der

Vermögensverschleppung rechtfertigt für sich allein Sicherungsmaßnahmen nicht (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

1574

Dass die Durchführung des Sicherstellungsauftrages die Kreditfähigkeit des Abgabepflichtigen gefährdet, ist eine Frage, die für die Zulässigkeit eines Sicherstellungsauftrages rechtlich unerheblich ist (VwGH 15.6.1976, 0977/75).

1575

Dem § 232 Abs. 2 lit. d BAO zufolge hat der Sicherstellungsauftrag die Bestimmung des Betrages zu enthalten, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Anders als bei Sicherheitsleistungen gemäß § 222 BAO kommt somit zur Vermeidung des Vollzuges eines Sicherstellungsauftrages nur der Erlag eines bestimmten Geldbetrages in Betracht. Dieser ist vom Finanzamt in vorläufige Verwahrung zu nehmen und nach Eintritt der Vollstreckbarkeit in analoger Anwendung des § 214 Abs. 6 BAO mit der Abgabeforderung, für welche die Sicherheit geleistet wurde, zu verrechnen. Als Entrichtungstag gilt diesfalls der Tag des Gelderlages (siehe Rz 904).

1576

Bietet der Abgabepflichtige nach Erlassung eines Sicherstellungsauftrages der Abgabenbehörde etwa ein Sparbuch als Sicherheitsleistung an, so kann folglich der Abgabepflichtige damit nicht erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Vielmehr ist in diesem Fall die auf Grund des Sparbuches gegen das Kreditinstitut zustehende Forderung nach Maßgabe des § 67 Abs. 1 AbgEO zu pfänden und der Sicherstellungsauftrag zu vollziehen.

1577

Die auf Grund eines vom Finanzamt nach § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages bewilligte gerichtliche Sicherungsexekution durch bücherliche Vormerkung des Pfandrechtes geht bei Eintritt der Vollstreckbarkeit der Abgabeforderung in eine Befriedigungsexekution über; nach Bewilligung und Vollzug der Anmerkung der Rechtfertigung dieser Vormerkung kann die Abgabenbehörde das Exekutionsverfahren durch einen unmittelbar beim Exekutionsgericht zu stellenden Verwertungsantrag fortsetzen, ohne dass es dazu eines neuen, gegen den Erwerber der gepfändeten Liegenschaft gerichteten Exekutionstitels bedarf (OGH 4.11.1975, 4 Ob 599/75).

18.13. Zustellung des Sicherstellungsauftrages

1578

Die Zustellung des Sicherstellungsauftrages kann durch den Vollstrecker des Finanzamtes unmittelbar vor der Vornahme der sicherstellungsweisen Pfändung bewirkt werden (§ 3 Zustellgesetz). Zu beachten ist § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO, wonach im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden können.

1579

Dem § 233 Abs. 2 BAO zufolge kann im gerichtlichen Exekutionsverfahren zur Sicherstellung die Zustellung des Sicherstellungsauftrages mit jener des gerichtlichen Bewilligungsbeschlusses verbunden werden.

Randzahlen 1580 bis 1599: *derzeit frei*

19. Abschreibung von Abgaben (Löschung, Nachsicht §§ 235 und 236 BAO)

19.1. Abschreibung von Abgaben

1600

Unter dem Begriff "Abschreibung von Abgaben" iSd BAO sind die **Löschung** und die **Nachsicht** zu verstehen. Hinsichtlich anderer Fälle von Abschreibungen siehe Rz 1607.

1601

Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabeananspruch.

1602

Die Abschreibung (Löschung und Nachsicht) erfolgt mit Bescheid (VwGH 30.6.1986, 84/15/0058).

19.2. Widerruf einer Löschung oder Nachsicht

1603

Gemäß § 294 BAO kann die Löschung oder die Nachsicht einer Abgabe widerrufen werden. Ein Widerruf kommt insbesondere in Betracht, wenn auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht die Uneinbringlichkeit (im Fall der Löschung) oder Unbilligkeit der Einhebung (im Fall der Nachsicht) angenommen wurde oder später Vermögen neu entsteht. Dadurch lebt der Abgabeananspruch mit der ursprünglichen Fälligkeit wieder auf; für die Zahlung, die aufgrund des Widerrufs zu leisten ist, steht aber eine Frist von einem Monat zu (§ 235 Abs. 3 und § 236 Abs. 3 BAO). Während dieser Frist ist eine Hemmung der Einbringung gegeben (§ 230 Abs. 2 BAO).

1604

Eine Löschung oder eine Nachsicht ist insoweit zu widerrufen, als der Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid, mit dem die von der Abschreibung betroffene Abgabe festgesetzt worden ist, später aufgehoben (zB durch den VwGH) oder zu Gunsten des Abgabepflichtigen geändert (zB durch eine Maßnahme gemäß § 295 BAO) wurde.

19.3. Erlöschen des Abgabeananspruches

1605

Die Löschung oder die Nachsicht hat das Erlöschen des Abgabeananspruches als solchen zur Folge und kommt allen Mitschuldern zu Gute (VwGH 17.12.1992, 91/16/0075; VwGH 24.3.1994, 92/16/0103). Bei Gesamtschuldverhältnissen ist somit vor Verfüzung der Abschreibung zu prüfen, ob die jeweiligen Voraussetzungen bei allen Gesamtschuldern

vorliegen, und zwar unabhängig davon, ob diese bereits mit Leistungsgebot herangezogen worden sind. Das gilt auch dann, wenn Haftungspflichtige noch nicht in Anspruch genommen worden sind (VwGH 2.7.2002, 99/14/0284). Liegen die maßgeblichen Voraussetzungen für eine Maßnahme gemäß § 235 oder § 236 BAO auch nur bei einem Gesamtschuldner oder Haftenden nicht vor, so ist eine Abschreibung im Hinblick auf das damit verbundene Erlöschen des Anspruches verfehlt (VwGH 24.3.1994, 92/16/0103); in Betracht käme jedoch eine Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO).

1606

Da Abschreibungen auf Abgabenkonto zu Gutschriften führen, setzen sie entsprechende Lastschriften (kontomäßige Vorschreibungen) voraus. Es bedarf somit hinsichtlich bescheidmäßig festzusetzender Abgaben eines vorangehenden Abgaben- oder Haftungsbescheides; bei Selbstbemessungsabgaben ist eine entsprechende Vorschreibung (Lastschrift) auf dem Abgabenkonto erforderlich, und zwar entweder aufgrund des Ergebnisses der Selbstbemessung oder aufgrund eines Bescheides (insbesondere gemäß § 201 oder § 202 BAO).

19.4. Fälle von Abschreibungen außerhalb der §§ 235 und 236 BAO sind insbesondere:

1607

- Eintritt der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO, soweit § 238 Abs. 4 und 5 BAO nicht entgegenstehen.
- Wegen bedingter Erbserklärung gegen die Erben nicht durchsetzbare, dem Erblasser gegenüber entstandene Abgabenansprüche (§ 802 ABGB in Verbindung mit § 19 BAO), soweit keine Inanspruchnahme der Erben als Haftende (insbesondere nach § 15 BAO) erfolgt.
- Im Ausgleichs- oder Zwangsausgleichsverfahren: bei erfülltem Ausgleich oder Zwangsausgleich der über die entrichtete Quote hinausgehende Betrag, bei teilweise erfülltem Ausgleich oder Zwangsausgleich ein aliquoter Betrag nach Maßgabe der AO oder KO. Diese Abschreibung steht jedoch einer Haftungsinanspruchnahme im Sinn der Rz 1205 nicht entgegen.
- Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe bei im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatz (§ 20 Abs. 1 FinStrG, § 179 FinStrG).
- Nachsicht von Geldstrafen auf Grund des Gnadenrechtes (§ 187 FinStrG; siehe Rz 1632).

19.5. § 235 BAO

1608

Voraussetzung für die Löschung ist die absolute und voraussichtlich dauernde Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld. Nur fällige Abgabenschuldigkeiten können gelöscht werden. Wenn auch bei bescheidmäßig festgesetzten Abgaben die Rechtskraft des Abgabenbescheides nicht Voraussetzung für eine Löschung ist, so erscheint es in der Regel dennoch nicht zweckmäßig, Abgabenschuldigkeiten vor Eintritt der Rechtskraft zu löschen.

1609

§ 235 Abs. 1 BAO ist ausschließlich von Zweckmäßigkeitsüberlegungen getragen, bei uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten erfolglose Einbringungsmaßnahmen aus verwaltungsökonomischen Gründen zu vermeiden (VwGH 15.9.1999, 94/13/0044).

1610

Die Rechtswirkungen der Abschreibung gemäß § 235 BAO erfassen alle Mitschuldner (VwGH 17.12.1992, 91/16/0075).

1611

Die Abschreibung von Abgaben durch Löschung ist nur von Amts wegen vorzunehmen und liegt im Ermessen der Behörde. Dem Abgabepflichtigen steht kein Rechtsanspruch auf die Löschung zu (VwGH 22.9.2000, 95/15/0090; VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

1612

Die Vorschriften über die Löschung finden gemäß § 172 Abs. 1 und § 185 Abs. 5 FinStrG auf die im Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatz und die sonstigen in diesem Verfahren anfallenden Geldansprüche sinngemäß Anwendung. Bei im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatz ist die Löschung sowohl von der Erfolglosigkeit der Einbringungsmaßnahmen als auch davon abhängig, dass der Vollzug einer etwaigen Ersatzfreiheitsstrafe voraussichtlich auf Dauer unmöglich ist. In diesem Zusammenhang ist die Reihenfolge des § 28 Abs. 7 FinStrG zu beachten.

1613

Wurde die Ersatzfreiheitsstrafe verbüßt, so gilt die Strafe als entrichtet; in diesen Fällen erfolgt somit keine Löschung gemäß § 235 BAO, sondern eine Abschreibung eigener Art.

1614

Die Löschung einer Abgabenschuldigkeit erfolgt in der Annahme auch künftiger Uneinbringlichkeit, somit nicht in Sanierungsabsicht (VwGH 14.12.1962, 1500/62).

1615

Ausreichende persönliche oder sachliche Haftungen stehen einer Löschung entgegen; die vorübergehende Uneinbringlichkeit bzw. die begründete Vermutung, dass die Einbringung zu einem späteren Zeitpunkt erfolgreich sein wird, können zu einer Aussetzung der Einbringung gemäß § 231 BAO führen.

1616

Die Löschung von Abgabenschuldigkeiten kann niemals zu einem Guthaben führen, weil die Löschung bereits getilgter Abgaben ausgeschlossen ist.

1617

Eine Löschung ist nur zulässig, wenn bei den bereits mit einem ein Leistungsgebot beinhaltenden Bescheid in Anspruch Genommenen Vollstreckungsmaßnahmen

- erfolglos versucht wurden oder offenkundig aussichtslos sind und
- auf Dauer aussichtslos erscheinen.

1618

Kommen für eine Abgabenschuldigkeit bisher noch nicht in Anspruch genommene Gesamtschuldner oder Haftende in Betracht, so ist weitere Voraussetzung für eine Löschung, dass diesen gegenüber Vollstreckungsmaßnahmen auf Dauer aussichtslos erscheinen.

1619

Die Nachfrist des § 235 Abs. 3 BAO gilt im Analogieweg auch, wenn Nachsichtsbescheide durch § 299 BAO oder einen anderen Verfahrenstitel aufgehoben werden.

19.6. § 236 BAO

19.6.1. Nachsicht nur für fällige Abgabenschuldigkeiten

1620

Nur fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag ganz oder zum Teil nachgesehen werden. Für die Nachsicht einer festgesetzten Abgabe ist zwar die Rechtskraft des Abgabenbescheides nicht Voraussetzung, doch erscheint es in der Regel unzweckmäßig, vor Eintritt der Rechtskraft einem Nachsichtsbegehren zu entsprechen.

1621

Ähnliche Überlegungen gelten für Anträge betreffend die Nachsicht von Vorauszahlungen, solange die Veranlagung nicht erfolgt ist; auch in diesen Fällen wird eine Nachsicht aus Gründen der Zweckmäßigkeit vorerst nicht in Betracht kommen.

1622

Erstattungen oder Vergütungen, die zu beantragen unterlassen wurde, dürfen nicht Gegenstand einer Nachsicht sein.

19.6.2. Antrag auf Nachsichten ist ein entscheidungspflichtiges Anbringen

1623

Der Antrag auf Nachsicht ist ein entscheidungspflichtiges Anbringen (§ 85 BAO); die Abgabenbehörde ist somit verpflichtet, über einen solchen Antrag ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden (§ 311 Abs. 1 BAO).

1624

Eine Nachsicht der Abgabenschuld kann nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen und in der dafür vorgesehenen Rechtsform - nämlich mit Bescheid - erfolgen (VwGH 28.2.2000, 99/17/0323).

1625

Ohne Antrag ist eine Nachsicht ausgeschlossen.

1626

Die Nachsicht ist stets abgabenbezogen; über das Begehren des Abgabepflichtigen darf bei Bewilligung einer Nachsicht nicht hinausgegangen werden.

19.6.3. Nachsicht auch für entrichtete Abgabenschuldigkeiten

1627

Im Gegensatz zur Löschung (§ 235 BAO) und zur Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO) können dem § 236 Abs. 2 BAO zufolge unter sinngemäßer Anwendung des § 236 Abs. 1 BAO auch bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden, wenn das Behalten des Betrages als unbillig anzusehen ist. In diesem Fall ist kein strengerer Maßstab anzulegen als bei Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben (VwGH 20.1.1987, 86/14/0103; VwGH 22.2.2000, 94/14/0144). Wurde allerdings der Nachsichtsantrag ausschließlich auf Geldmangel gestützt und vor Erledigung des Antrages die Abgabe entrichtet, so liegt keine Unbilligkeit mehr vor (VwGH 8.4.1991, 90/15/0015).

1628

Der Antrag auf Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten kann nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, gestellt werden. Dabei handelt es sich um eine (nicht erstreckbare) gesetzliche Frist. Eine Unterbrechung, Verlängerung oder Hemmung dieser Frist ist ausgeschlossen. Über einen fristgerecht eingebrachten Antrag ist auch nach Ablauf der Frist in der Sache zu entscheiden.

1629

Die Ermessensentscheidung über die Bewilligung einer Nachsicht ist nur zulässig, wenn die Einhebung oder bei bereits entrichteten Abgaben das Behalten der entrichteten Abgabe nach Lage des Falles unbillig ist (siehe Rz 1636 bis Rz 1668).

19.6.4. Legitimation zur Antragstellung

1630

Antragsberechtigt ist der Abgabepflichtige gemäß § 77 BAO, daher auch ein noch nicht mit Leistungsgebot in Anspruch genommener Gesamtschuldner sowie ein kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für eine Abgabe Haftender, auch wenn die Haftung noch nicht mit Haftungsbescheid geltend gemacht wurde (VwGH 22.9.1987, 87/14/0079). Es soll somit schon der potentielle Schuldner durch § 236 BAO die Abwehrmöglichkeit gegen drohende Ansprüche haben (VwGH 25.2.1963, 1965/61).

1631

Die Legitimation zur Antragstellung für eine Nachsicht ist bereits dann gegeben, wenn die Abgabe einem Abgabepflichtigen gegenüber fällig geworden ist; demjenigen, auf den eine Abgabe zwar überwälzt wird, der aber nicht Schuldner der betreffenden Abgabe ist (zB der Letztverbraucher hinsichtlich der Umsatzsteuer), fehlt jedoch die Legitimation, einen Antrag auf Nachsicht zu stellen.

1632

Zufolge der Vorschrift des § 187 FinStrG gilt § 236 BAO nicht für im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängte Geldstrafen. Es handelt sich allerdings um den Sonderfall einer Abschreibung, wenn in Ausübung des Gnadenrechtes gemäß § 187 FinStrG eine Geldstrafe nachgesehen wird. Diesbezügliche Ansuchen sind unter dem Gesichtswinkel der allfälligen Gnadenwürdigkeit zu behandeln. Die Wahrnehmung der zustehenden Gnadenbefugnisse liegt ausschließlich beim Bundesministerium für Finanzen.

19.6.5. Erhöhte Mitwirkungspflicht

1633

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Den Nachsichtswerber trifft in diesem Verfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht gemäß § 114 BAO tritt insoweit in den Hintergrund (VwGH 13.11.1989, 88/15/0121). Im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225). In

Anbetracht der Interessenlage trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht; er hat somit das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast zu tragen.

1634

Der Nachsichtswerber muss im Hinblick auf die der Abgabenbehörde im Fall eines abgabenrechtlichen Gesamtschuldverhältnisses obliegende Prüfungspflicht, ob die Nachsichtsvoraussetzungen bei allen Mitschuldnern gegeben sind, gegenüber der Abgabenbehörde zumindest behaupten, dass die Einhebung der Abgabe auch bei den übrigen Gesamtschuldnern unbillig wäre (VwGH 30.3.2000, 99/16/0099; VwGH 19.12.2002, 99/15/0023).

1635

Für die Beurteilung des Nachsichtsantrages sind nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen (VwGH 26.6.2002, 98/13/0035; VwGH 30.7.2002, 99/14/0315). Bei Entscheidung über die Berufung gegen die Abweisung eines Nachsichtsantrages ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Berufungserledigung maßgeblich. Ändert sich die Sachlage, so kann allenfalls neuerlich um Abgabennachsicht angesucht werden (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170).

19.7. Unbilligkeit

1636

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit nach der Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Erst die Feststellung des Vorliegens einer Unbilligkeit kann in weiterer Folge zur Ermessensentscheidung führen. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033; VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Liegt keine Unbilligkeit vor, so fehlt die gesetzlich vorgesehene Bedingung für die Nachsicht und der darauf gerichtete Antrag ist zwingend abzuweisen (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156; VwGH 2.7.2002, 96/14/0074).

1637

Zweck der Bestimmung des § 236 BAO ist es, in jenen Fällen, in denen die Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Einzelfalles unbillig ist, die Strenge des Gesetzes nach Ermessen der Behörde durch Billigkeitsmaßnahmen zu mildern (VwGH 25.1.2001, 98/15/0176).

1638

Der Begriff der Unbilligkeit muss aufgrund der herrschenden Verkehrsauffassung nach dem Maßstab rechtlich denkender Menschen ausgelegt werden. Die Unbilligkeit der Einziehung muss durch besondere Umstände des **Einzelfalles** ausgelöst sein, sodass generelle Härten einer Abgabenvorschrift nicht durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall beseitigt werden können (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH 14.9.1993, 93/15/0024). Die Einhebung von Abgaben ist unbillig, wenn hiedurch zufolge der im einzelnen Fall gegebenen besonderen Umstände die wirtschaftliche Existenz des Abgabenschuldners gefährdet oder beeinträchtigt würde oder wenn die Anwendung des Gesetzes zu einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Härte führen würde.

1639

Unbilligkeit der Einhebung setzt im Allgemeinen voraus, dass unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 12.12.1995, 92/14/0174; VwGH 2.7.2002, 99/14/0284).

1640

Der Tatbestand der "Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles" setzt das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen oder des Steuergegenstandes gelegenen Sachverhaltselementes voraus, aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den in jenem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170).

1641

Eine Unbilligkeit ist dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation eines Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts ändert (VwGH 27.4.2000, 99/15/0161; VwGH 22.9.2000, 95/15/0090; VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

1642

Da der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung abstellt, kann der Umstand, dass eine Abgabenvorschreibung zB zufolge unzutreffender Abgabenbescheide als unbillig erscheint, dieselben jedoch nicht mit Hilfe der zustehenden Rechtsmittel bekämpft wurden, für sich allein eine Maßnahme nach § 236 BAO nicht rechtfertigen (VwGH 19.3.1998, 96/15/0067). Dies gilt sinngemäß, wenn der Abgabepflichtige verabsäumt hat, eine ihm gesetzlich zustehende Begünstigung in Anspruch zu nehmen. Allerdings kann im Fall des Vorliegens

einer Unbilligkeit bei Bestimmung des Ausmaßes der Nachsicht auf etwaige Unrichtigkeiten bei der Abgabefestsetzung Bedacht genommen werden.

1643

Ein Irrtum über das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung begründet grundsätzlich keine Unbilligkeit (VwGH 19.10.1992, 91/15/0054).

1644

Aus der materiellen Rechtswidrigkeit eines rechtskräftigen Bescheides ergibt sich noch keine Unbilligkeit der Einhebung (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170).

1645

In einem Nachsichtsverfahren ist die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung grundsätzlich nicht zu prüfen (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

1646

Die Unrichtigkeit einer Abgabefestsetzung kann nicht im Nachsichtsverfahren saniert werden, es sei denn, zur Unrichtigkeit der Festsetzung treten noch besondere Umstände hinzu, welche die Einhebung als unbillig erscheinen lassen, zB wenn unverschuldet eine Rechtsverfolgung im Festsetzungsverfahren nicht möglich, nicht aussichtsreich oder nicht zumutbar war (VwGH 13.9.1994, 94/14/0109; VwGH 22.2.1999, 94/17/0218).

1647

Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung sondern auf die Einhebung der Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden. Es kann allerdings sein, dass der Unbilligkeitstatbestand auch im Hinblick auf eine unrichtige Abgabefestsetzung in Verbindung mit einer unterlassenen Berufung gegeben ist, wenn noch weitere, vorwiegend im Bereich der Abgabenbehörde gelegene Umstände hinzukommen, die nach der besonderen Lage des Falles die Einhebung einer Angabenschuld unbillig erscheinen lassen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

1648

Soll eine Abgabennachsicht in Betracht kommen, müssen Billigkeitsgründe beim Abgabepflichtigen vorliegen. Eine Abgabennachsicht ist dann nicht in Erwägung zu ziehen, wenn sich die Nachsicht ausschließlich zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 21.6.1994, 90/14/0065; VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

1649

Bei Sanierung eines Unternehmens im Rahmen eines Ausgleiches kann der Verzicht auf die Einhebung von Abgabenschuldigkeit zur Sanierung des Unternehmens beitragen, weswegen

in einem solchen Fall die Einhebung der Abgabenschuldigkeit unbillig sein kann. Die Abgabenbehörde ist zur Gewährung einer Nachsicht aber dann nicht verhalten, wenn keine realistische Hoffnung auf einen Ausgleich besteht. Eine Nachsicht ist nicht zweckmäßig, wenn durch eine derartige Maßnahme nur ein geringer Teil der aushaftenden Schulden nachgelassen würde, oder die Nachsicht anderen Gläubigern zugute käme (VwGH 22.2.2000, 94/14/0144).

1650

Eine Unbilligkeit kann **persönlich** oder **sachlich** bedingt sein (VwGH 19.12.2002, 99/15/0023; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

19.7.1. Persönliche Unbilligkeit

1651

Eine **persönliche** Unbilligkeit liegt dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten (so insbesondere einer Vermögensverschleuderung) verbunden wäre. Die deutlichste Form einer persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung (VwGH 2.7.2002, 99/14/0284; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus "persönlichen" Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme (VwGH 22.10.2002, 96/14/0059; VwGH 19.12.2002, 99/15/0023; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091).

1652

Die Notwendigkeit, Vermögenswerte zur Steuerzahlung heranzuziehen, lässt für sich allein die Abgabeneinhebung nicht unbillig erscheinen (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

1653

Verbleibt dem Abgabepflichtigen zur Bestreitung seines Unterhaltes nur der pfändungsfreie Teil seiner Alterspension, indiziert eine derartige zweifellos bestehende wirtschaftliche Notlage eine Unbilligkeit (VwGH 27.8.1998, 96/13/0086).

19.7.2. Sachliche Unbilligkeit

1654

Eine **sachliche** Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht

beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anomalen Belastungswirkung kommt (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Jedenfalls muss es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

1655

Eine sachliche Unbilligkeit kann vorliegen, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt; dies wäre etwa der Fall, wenn derselbe Vorgang der Gesellschaftsteuer und der Umsatzsteuer unterworfen wird (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

1656

Die Verweigerung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten eines Hauses wegen vor In-Kraft-Treten der Liebhabereiverordnung 1993 als Liebhaberei beurteilter Vermietung in den Jahren 1984 bis 1987 führt im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorschreibung aus einer "großen Vermietung" des Hauses ab dem Jahr 1993 zu einer sachlichen Unbilligkeit, weil es gegen das System der Umsatzsteuer verstößt, den Vorsteuerabzug zur Gänze zu versagen, in der Folge jedoch Umsatzsteuer vorzuschreiben. Die sachliche Unbilligkeit ist allerdings nur in dem Ausmaß gegeben, als sich insgesamt - betrachtet man die Vermietung als umsatzsteuerpflichtige Betätigung - ein Überhang der Vorsteuer über die Umsatzsteuer ergibt (VwGH 2.7.2002, 96/14/0074).

1657

Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst erfolgt (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073).

1658

Ein Rechtsirrtum über die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Begünstigung vermag für sich allein keine sachliche Unbilligkeit zu begründen (VwGH 19.3.1998, 96/15/0067).

1659

Die Nachsichtsregelung soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, eine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte,

zu mildern. Nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Konjunkturschwankungen oder Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, rechtfertigen die Nachsicht nicht (VwGH 25.1.2001, 98/15/0176).

1660

Unterlässt es der Abgabepflichtige durch eigenes Verschulden, im Feststellungs-, Abgabebemessungs- oder Rechtsmittelverfahren seine Rechte geltend zu machen, liegt grundsätzlich eine Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO nicht vor. Für das Vorliegen einer Unbilligkeit ist dem Umstand rechtserhebliche Bedeutung beizumessen, ob der Abgabepflichtige unverschuldet die Geltendmachung seiner Rechte in dem Nachsichtsverfahren vorgelagerten Erhebungsverfahren unterlassen hat. Das nicht rechtzeitige Beschreiten des Rechtsweges schließt eine Unbilligkeit dann nicht aus, wenn der Abgabenschuldner vom Abgabengläubiger in einem Rechtsirrtum über die Abgabepflicht belassen worden ist (VwGH 16.4.1975, 1868/74).

1661

Keine Unbilligkeit liegt vor, wenn der Abgabepflichtige ein ihm zustehendes (nicht aussichtsloses) Rechtsmittel nicht ergriffen hat (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225). Die Nachsicht ist nicht das geeignete Mittel, um möglichen, aber unterbliebenen Einwänden zum Durchbruch zu verhelfen (VwGH 20.1.1987, 86/14/0103).

1662

Die Nachsicht dient nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Berufungen, nachzuholen. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden. Es kann allerdings sein, dass der Unbilligkeitstatbestand auch im Hinblick auf eine unrichtige Abgabenfestsetzung in Verbindung mit einer unterlassenen Berufung gegeben ist, wenn noch weitere, vorwiegend im Bereich der Abgabenbehörde gelegene Umstände hinzu kommen, die nach der besonderen Lage des Falles die Einhebung einer Abgabe unbillig erscheinen lassen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

1663

Die fehlende Möglichkeit des Verlustabzuges für Abgabepflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, begründet keine Unbilligkeit (VwGH 8.11.1989, 86/13/0156; VwGH 18.5.1994, 92/13/0129).

1664

Bewirkt eine unrichtige Auskunft der Abgabenbehörde im Einzelfall eine Verletzung des Grundsatzes von **Treu und Glauben**, so kann dies eine Unbilligkeit nach Lage des Falles sein und eine Nachsicht zur Folge haben (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170; VwGH 20.7.1999, 98/13/0101).

1665

Bei Beachtung einer erlassmäßig kundgemachten Meinung des Bundesministeriums für Finanzen durch den Abgabepflichtigen handelt es sich nicht um eine besondere Vertrauenssituation zwischen dem Finanzamt und dem Abgabepflichtigen begründende verbindliche Zusage oder Auskunft für den Einzelfall. Das Abgehen von einer - als unrichtig erkannten - Verwaltungsübung führt nicht zu einer unbilligen Härte des Einzelfalles. Die Einhebung der Abgabe ergibt sich lediglich als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft (VwGH 26.4.1994, 91/14/0129).

1666

Eine sachliche Unbilligkeit kann vorliegen, wenn der Abgabepflichtige aus einem Verhalten, das er im Hinblick auf eine falsche Auskunft der Abgabenbehörde gesetzt hat, einen finanziellen Schaden erleidet. In diesem Fall kommt gegebenenfalls eine Nachsicht im Umfang des erlittenen Vertrauensschadens in Betracht. Vertrauensschaden ist die Differenz zwischen gesetzmäßiger Steuerschuld und derjenigen Steuerbelastung, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die richtige Auskunft erteilt worden (VwGH 22.9.1987, 87/14/0079).

1667

Der "gute Glaube" des Abgabenschuldners an die Rechtmäßigkeit und Richtigkeit von erteilten Auskünften und Steuerbescheiden vermag für sich allein eine Unbilligkeit der Einhebung allfälliger Steuernachforderungen nicht zu rechtfertigen (VwGH 24.2.1992, 91/15/0105). Wurden allerdings von der Abgabenbehörde die vollständig offengelegten Einkünfte des Beschwerdeführers jahrelang als nicht umsatzsteuerpflichtig behandelt und hat der Beschwerdeführer im Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit und Richtigkeit dieser Beurteilung durch die Behörde für seine Leistungen den Abnehmern keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so kann in diesem Fall eine Unbilligkeit der Einhebung der Umsatzsteuernachforderung vorliegen, wenn die wirtschaftliche Situation des Beschwerdeführers tatsächlich eine solche ist, dass die Zahlung der in Rede stehenden geschuldeten Abgaben selbst bei Einräumung von Zahlungserleichterungen für ihn eine besondere Härte bedeutet (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103).

1668

Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben kann nicht abgeleitet werden, dass einem Abgabepflichtigen, dem bisher Abgabennachsichten bewilligt wurden, solche auch weiterhin gewährt werden müssen (VwGH 15.4.1982, 81/15/0113).

19.7.3. Weitere Rechtssätze aus der Judikatur des VwGH

1669

Die Einhebung eines großen Abgabenrückstandes ist nicht unbillig, wenn der Abgabepflichtige verabsäumt hat, bei steigenden Gewinnen für die zu erwartenden höheren Abgabennachzahlungen durch Bereitstellung entsprechender Mittel rechtzeitig Vorsorge zu treffen (VwGH 26.2.1965, 2051/64).

1670

Ein Abgehen des VwGH von einer bestehenden Rechtsprechung stellt keine unbillige Härte des Einzelfalles dar (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073).

1671

Führt nicht einmal eine Änderung der Rechtsprechung bei unveränderter Gesetzeslage dazu, dass die Einhebung von Abgabenschuldigkeiten, deren Vorschreibung auf der früheren Rechtsprechung beruhte, unbillig erscheint, so muss dies umso mehr für eine Änderung der Rechtsprechung gelten, die auf eine geänderte Gesetzeslage zurückzuführen ist (VwGH 17.5.1989, 85/13/0201).

1672

Eine Steuerbelastung, die infolge unvorsichtigen Eingehens gewagter Geschäfte eintritt, ist nicht unbillig (VwGH 18.12.1963, 1864/62).

1673

Der Umstand der Unwirtschaftlichkeit der begonnenen wirtschaftlichen Tätigkeit vermag für sich allein den Tatbestand der Unbilligkeit noch nicht zu begründen (VwGH 22.2.1999, 94/17/0387).

1674

Die Gefährdung der Existenz des Unternehmens kann eine Unbilligkeit darstellen. Eine solche Unbilligkeit ist jedoch nicht zu unterstellen, wenn sich - zB in Anbetracht der Höhe der Überschuldung - an der Existenzgefährdung des Unternehmens nichts ändert, gleichgültig, ob die fraglichen Abgabenschuldigkeiten eingehoben oder nachgesehen werden. Vielmehr muss die wirtschaftliche Existenz **gerade durch die Einbringung der gegenständlichen Abgaben** gefährdet sein (VwGH 22.9.2000, 95/15/0090; VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

1675

Die sich aus einer Gesetzesänderung ergebenden Unterschiede in der Belastung, je nach dem, ob die entsprechenden Sachverhalte vor oder nach dieser Änderung verwirklicht wurden, können zu subjektiv empfundenen Härten führen; sie treten aber in gleichen Lagen, sohin allgemein, ein und sind deswegen nicht Unbilligkeiten des Einzelfalles (VwGH 25.11.1992, 91/13/0170; VwGH 27.7.1999, 94/14/0010).

1676

Die sich aus Art. 139 Abs. 6 und Art. 140 Abs. 7 B-VG ergebende Begünstigung für Anlassfälle im Zusammenhang mit einer vom VfGH aufgehobenen Vorschrift und die damit verbundenen Unterschiede in der Belastung treten allgemein ein und führen ebensowenig wie Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Einzelfall (VwGH 25.11.1992, 91/13/0170; VwGH 23.2.1998, 97/17/0400).

1677

Die Anhäufung von Abgabenschuldigkeiten infolge von Abgabenhinterziehungen macht die Einhebung der Abgabe nicht unbillig (VwGH 19.3.1985, 84/14/0142).

1678

Die Tatsache, dass ein Abgabenrückstand auf Hinterziehung zurückzuführen ist, darf bei Beurteilung eines Nachsichtsantrages nicht unberücksichtigt bleiben (VwGH 18.12.1959, 0028/59).

1679

Falsche Beratungstätigkeiten eines Dritten gehören zum allgemeinen Risiko des Steuerpflichtigen und können nicht im Weg einer Unbilligkeit nach § 236 BAO zu Lasten des Abgabengläubigers fallen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073).

1680

In einem "Versagen" des Steuerberaters, der es versäumt hat, für den Abgabepflichtigen eine abgabenrechtliche Begünstigung geltend zu machen, liegt kein Umstand, der die Einhebung des auf die Unterlassung zurückzuführenden Abgabenrückstandes unbillig erscheinen ließe (VwGH 19.6.1959, 2989/58; VwGH 11.12.1986, 86/16/0015).

1681

Aus dem Gesetz lässt sich nicht folgern, dass die Einhebung und damit die Entrichtung selbst zu berechnender Abgaben niemals unbillig ist. Es kommt vielmehr auch bei diesen Abgaben auf die Verhältnisse des Einzelfalles an (VwGH 13.10.1983, 82/15/0091). Kann Härten aus der Abgabeneinhebung durch eine Zahlungserleichterung begegnet werden, bedarf es keiner Nachsicht (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

1682

Dass die steuerliche Belastung aus dem ererbten Anteil an einer Wirtschaftstreuhandkanzlei das erlangte Vermögen letztendlich übersteigt, kann eine tatsächliche Unbilligkeit der Einhebung darstellen, gleichgültig, ob sich der Abgabepflichtige vor Antritt seiner Erbschaft über deren rechtliche und steuerliche Auswirkungen im Detail informierte (VwGH 3.10.1990, 89/13/0010).

19.8. Ermessen

1683

Bejaht die Abgabenbehörde das Vorliegen einer Unbilligkeit in der Einhebung einer Abgabe bzw. im Behalten einer bereits entrichteten Abgabe (siehe Rz 1627 bis Rz 1629), so schließt sich daran die Ermessensentscheidung, die dem § 20 BAO zufolge nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Die Abgabenbehörde kann somit trotz Vorliegens einer Unbilligkeit einen Nachsichtsantrag abweisen, wenn im Rahmen der Ermessensrichtlinien des § 20 BAO Überlegungen der Billigkeit gegenüber jenen der Zweckmäßigkeit zurücktreten.

1684

Liegt eine Unbilligkeit nicht vor, so ist ein auf eine Nachsicht gerichteter Antrag im Rahmen einer Rechtsentscheidung, somit ohne dass es zu einer Ermessensentscheidung kommt, abzuweisen (VwGH 11.8.1993, 93/13/0156; VwGH 2.7.2002, 96/14/0074).

1685

Eine Ermessensüberschreitung liegt keinesfalls darin, dass die Behörde den Erwägungen der Zweckmäßigkeit gegenüber denen der Billigkeit den Vorrang einräumt, doch müssen die Zweckmäßigkeitserwägungen mit dem Sinn des Gesetzes im Einklang stehen, dh., dass sich die Behörde bei ihrer Entscheidung nicht von unsachlichen Erwägungen leiten lassen darf (VwGH 14.11.1990, 89/13/0228; VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

1686

Bei Ermessensentscheidungen beschränkt sich die Überprüfung durch den VwGH darauf, ob vom eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht wurde, oder ob dies - in Form einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmissbrauches - nicht der Fall gewesen ist (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

1687

Die Vorschriften über eine Nachsicht wären sinnlos, wenn die Gesamtsteuerrechtsordnung keinen anderen Zweck verfolgte als den, alle Abgaben ausnahmslos einzubringen. Zweckmäßigkeitserwägungen müssen daher unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Nachsicht durchaus mit den öffentlichen Interessen der Abgabeneinhebung vereinbar sein

kann, angestellt werden. Die Ermöglichung der wirtschaftlichen Erholung und Gesundung eines Betriebes und die damit verbundene Erhaltung einer Steuerquelle liegen durchaus auch im Interesse des Abgabengläubigers (VwGH 8.8.1996, 92/14/0137).

1688

Im Rahmen der Ermessensentscheidung hat wiederholtes gesetzwidriges Verhalten des Abgabepflichtigen Berücksichtigung zu finden (VwGH 25.1.2001, 98/15/0176).

1689

Nicht bei der Prüfung des Tatbestandsmerkmals (Unbilligkeit), sondern bei der Ermessensübung der Abgabenbehörde zu berücksichtigen ist die Verletzung steuerlicher Verpflichtungen durch lange Zeit und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Fall der Nachsichtsgewährung (VwGH 9.10.1991, 90/13/0208; VwGH 23.5.1990, 89/13/0191).

1690

In Nachsichtsfällen ist bei der Handhabung des Ermessens auf das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, insbesondere seine Zahlungswilligkeit und die Art, wie es zur Entstehung und zum Anwachsen der Abgabenrückstände gekommen ist, Bedacht zu nehmen (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077; VwGH 25.1.2001, 98/15/0176).

1691

Bei der Ermessensübung ist es sachgerecht, die Zweckmäßigkeit der Nachsicht zu verneinen, wenn der Nachsichtswerber seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde überhaupt nicht nachkommt und nicht rechtzeitig einen Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen gestellt hat (VwGH 30.11.1999, 95/14/0102).

1692

Bei der Ermessensübung ist auch zu berücksichtigen, dass der Abgabepflichtige keine Vorsorge für die fristgerechte und vollständige Abgabentrichtung getroffen hat, obwohl eine solche Vorsorge möglich gewesen wäre (VwGH 26.9.1990, 89/13/0130), oder dass zur Verfügung stehende Mittel trotz bestehender Abgabenschuldigkeiten anderweitig verbraucht wurden (VwGH 30.11.1999, 95/14/0102;)

1693

Wenn die Abgabenbehörde die Abgabennachsicht deshalb versagt hat, weil der Abgabepflichtige kurzfristigen geschäftlichen Verpflichtungen den Vorrang gegenüber steuerlichen Verpflichtungen gegeben hat, so kann darin weder eine Ermessensüberschreitung noch ein Ermessensmissbrauch erblickt werden (VwGH 6.12.1963, 2123/62).

1694

Hält der Nachsichtswerber die ihm anlässlich einer in Aussicht gestellten Nachsicht auferlegten Bedingungen nicht ein, so kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie den Nachsichts Antrag aus Zweckmäßigkeitsgründen abweist (VwGH 29.11.1988, 88/14/0136).

1695

Bei der Ausübung des Ermessens ist zu berücksichtigen, ob sich eine Nachsicht und der damit verbundene Verzicht durch die Abgabenbehörde ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung und zu Gunsten anderer Gläubiger des Abgabepflichtigen auswirken würden (VwGH 21.6.1994, 90/14/0065; VwGH 23.3.1999, 98/14/0147).

1696

Bei einem finanzstrafrechtlich relevanten Verhalten des Abgabepflichtigen (etwa einer Abgabenhinterziehung) wird die begehrte Abgabennachsicht vor allem im Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen im Rahmen des eingeräumten Ermessens in der Regel zu Recht versagt (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285).

19.9. Nebenansprüche

1697

Die Nachsicht von Nebengebühren setzt eine entsprechende Antragstellung und eine eigenständige Beurteilung voraus; somit umfasst die Nachsicht einer Abgabe nicht zwingend die Nachsicht der darauf entfallenden Nebenansprüche (VwGH 13.12.1963, 1177/62).

1698

Die Höhe des Säumniszuschlages ist eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage; auch die Behauptung, ansonsten den Zahlungsverpflichtungen pünktlich nachgekommen zu sein, begründet für sich allein keine Unbilligkeit in der Einhebung des Säumniszuschlages (VwGH 17.2.1983, 82/15/0070).

1699

Wurde ein Säumniszuschlag nur deshalb festgesetzt, weil eine Umbuchung oder Überrechnung wegen für den dadurch zu Begünstigten unvorhersehbarer kontokorrentmäßiger Vorgänge nicht oder nicht in dem vom Antragsteller begehrten Umfang durchgeführt wurde und wegen verspäteter Kenntniserlangung von der erfolgten (teilweisen) Abweisung eine Abgabe nicht rechtzeitig entrichtet werden konnte, so liegt eine Unbilligkeit vor (VwGH 24.11.1987, 87/14/0097).

1700

In der Einhebung eines Säumniszuschlages, der deshalb festgesetzt wurde, weil der Geschäftspartner des Abgabepflichtigen vereinbarungswidrig die Stellung eines

Überrechnungsantrages unterlassen hat, liegt keine sachliche Unbilligkeit (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094).

1701

Die Einhebung eines Säumniszuschlages stellt eine Nachsicht rechtfertigende Unbilligkeit dar, wenn die Festsetzung dieser Nebengebühr ausschließlich durch die verzögerte Erledigung eines Umbuchungsantrages entstanden ist und den Abgabepflichtigen an der Verzögerung kein Verschulden trifft, oder wegen einer für den durch die Umbuchung zu Begünstigten unvorhersehbaren kontokorrentmäßigen Verrechnung nichts oder weniger umgebucht werden konnte, als im Zeitpunkt der Einbringung des Umbuchungsantrages an Guthaben des Antragstellers zu Buche stand (VwGH 27.3.1996, 93/15/0233).

1702

Die Einhebung des Säumniszuschlages ist nicht allein schon deshalb unbillig, weil den Abgabenschuldner an der verspäteten Entrichtung der Abgabe kein Verschulden trifft (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264). Diesfalls räumt § 217 Abs. 7 BAO eine Korrekturmöglichkeit ein.

1703

Die Einhebung eines Säumniszuschlages ist nicht wegen der geringen Dauer der Säumnis oder der finanziellen Situation des Nachsichtswerbers allein unbillig (VwGH 30.3.1981, 3302/79; VwGH 19.10.1992, 91/15/0017). Es ist eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, dass der Säumniszuschlag bei kurzer Verzugsdauer einer höheren "Verzinsung" des geschuldeten Abgabebetrages entspricht als bei längerer Dauer. Eine Unbilligkeit der Einhebung des Säumniszuschlages wird dadurch nicht begründet (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264).

1704

Der Gesetzgeber hat bei der Regelung des § 217 BAO betreffend die Vorschreibung eines zweiprozentigen Säumniszuschlages offensichtlich bewusst und gewollt keine Limitierung des absoluten Ausmaßes nach oben hin vorgesehen. Von einer gesetzlich nicht beabsichtigten "anormalen" bzw. der Säumnis in unangemessener Weise Rechnung tragenden Belastung kann daher keine Rede sein (VwGH 17.9.1997, 93/13/0080).

1705

Die Einhebung eines Säumniszuschlages stellt keine Unbilligkeit dar, wenn der Überweisungsauftrag erst am letzten Tag der Respirofrist erteilt wird (VwGH 24.4.1996, 94/13/0020).

1706

Bei der Beurteilung von Billigkeit oder Unbilligkeit der Einhebung eines Säumniszuschlages sind Vorgänge auf dem Abgabenkonto eines anderen Abgabepflichtigen ohne Einfluss (VwGH 28.5.2002, 99/14/0314).

1707

Die Einhebung von Aussetzungszinsen ist im Hinblick darauf, dass sie durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung strittiger Abgaben ausgelöst wurden, nicht sachlich unbillig; dies auch im Hinblick auf den Zinsengewinn durch den Zahlungsaufschub (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 30.7.2002, 99/14/0315; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065). Da es in der Ingerenz des Abgabepflichtigen liegt, das Entstehen der Aussetzungszinsen in gegebenenfalls beträchtlicher Höhe durch Entrichtung der ausgesetzten Abgaben zu verhindern, kann auch eine allfällige lange Dauer des Berufungsverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der dadurch aufgelaufenen Aussetzungszinsen (denen außerdem der Aspekt des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenübersteht) begründen (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

1708

Führt ein Sachverhalt (zB Zufluss von Einnahmen) zu Nachforderungszinsen für das Jahr 2000 oder für ein späteres Jahr, würde jedoch derselbe Sachverhalt umgekehrt zu Gutschriftszinsen für Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) der Vorjahre führen, wenn § 205 BAO bereits für diese Jahre in Geltung stünde, so wird die Einhebung der Nachforderungszinsen insoweit iSd § 236 BAO sachlich unbillig sein, als nur wegen des zeitlichen Anwendungsbereiches des § 205 BAO keine Gutschriftszinsen festzusetzen sind (Siehe Abschnitt 9.4 des Erlasses vom 19.9.2001, 05 2001/2-IV/5/01, AO 449, AÖF Nr. 226/2001).

19.10. Sonstiges

1709

Anträge um Nachsicht ausländischer Abgaben, die aufgrund eines Vollstreckungshilfeabkommens oder des EG-VAHG von einer inländischen Abgabenbehörde eingehoben werden sollen, sind unter Anschluss eines Erhebungsberichtes über die für die Erledigung maßgebenden wirtschaftlichen Verhältnisse der ersuchenden Behörde zur Entscheidung zuzuleiten (siehe zB Schlussprotokoll zu Art. 11 des Rechtshilfevertrages mit Deutschland).

1710

Durch eine Bewilligung der Nachsicht ergibt sich keine Klaglosstellung in dem die Abgabefestsetzung betreffenden Beschwerdeverfahren vor dem VfGH oder dem VwGH (VfGH 6.1.1980, G 107/78 und G 49/79).

1711

Der Widerruf der Abgabennachsicht stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; es sind daher die Bestimmungen über die Einhebungsverjährung maßgeblich (VwGH 16.2.2000, 95/15/0054).

1712

Von einem vorbehaltenen Widerruf iSd § 294 Abs. 1 lit. b BAO kann nur gesprochen werden, wenn dieser determiniert ist, dh. wenn der Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht kommt. Die Zurücknahme bedarf daher ausreichender sachlicher Gründe, die im kausalen Zusammenhang mit der ursprünglichen Erlassung des Bescheides stehen (VwGH 17.9.1997, 93/13/0072).

Randzahlen 1713 bis 1799: *derzeit frei*

20. Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO)

20.1. Voraussetzungen für eine Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 Abs. 1 BAO)

1800

Um Härten zu begegnen, die sich nur für einen von mehreren Gesamtschuldnern aus der Einhebung einer Abgabenschuld ergeben, räumt § 237 BAO die Möglichkeit ein, einen Gesamtschuldner, bei dem die Einhebung der Abgabenschuld nach der Lage des Falles unbillig wäre, auf Antrag aus dem Gesamtschuldverhältnis zu entlassen. Die mit Bescheid auszusprechende Entlassung aus der Gesamtschuld bedeutet lediglich ein Erlöschen des Anspruches gegenüber dem Bescheidadressaten, während der Abgabenanspruch als solcher gegenüber den anderen Gesamtschuldnern unberührt bleibt (VwGH 28.4.1994, 93/16/0192).

1801

Während für die Nachsicht (§ 236 BAO) das Vorliegen der maßgeblichen Voraussetzungen bei allen Mitschuldnern gefordert wird, genügt es für eine Maßnahme nach § 237 BAO, wenn die Billigkeitsgründe lediglich in der Person des antragstellenden Gesamtschuldners gelegen sind (VwGH 30.3.2000, 99/16/0098; VwGH 19.12.2002, 99/15/0023).

1802

Im Gegensatz zur Löschung und zur Nachsicht setzt die Entlassung aus der Gesamtschuld nicht die Fälligkeit der Abgabe voraus.

1803

Zur Antragstellung auf Entlassung aus der Gesamtschuld ist auch ein bisher noch nicht in Anspruch genommener Gesamtschuldner legitimiert.

1804

Der Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld ist ein Anbringen iSd § 85 BAO; die Abgabenbehörde ist somit verpflichtet, über diesen Antrag ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden (§ 311 Abs. 1 BAO).

1805

Es liegt an der Partei, das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die eine Entlassung aus der Gesamtschuld gestützt werden könnte (VwGH 2.7.2002, 99/14/0284). Der Antragsteller hat, wenn er sich beispielsweise auf eine Überschuldung beruft, darzulegen, aus welchen Gründen trotz einer Überschuldung, die zusätzlich zu den im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten besteht, eine von ihm behauptete Existenzgefährdung durch Entlassung aus der Gesamtschuld abzuwenden wäre (VwGH 19.12.2002, 99/15/0023).

1806

Beantragt der einzige bisher mit Bescheid in Anspruch genommene Gesamtschuldner eine Nachsicht, so kommt, wenn nicht feststeht, dass die Voraussetzungen für eine Nachsicht bei allen Gesamtschuldnern vorliegen, eine Entlassung aus der Gesamtschuld in Betracht, weil diesfalls eine Nachsicht unzulässig wäre. In einem solchen Fall kann ein Nachsichtsantrag in einen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld umgedeutet werden.

1807

Da § 237 BAO ausdrücklich verlangt, die Unbilligkeit müsse in der Einhebung, also im Inkasso oder in der Vollstreckung der Abgabeforderung liegen, reicht eine Unbilligkeit, die etwa aus der gesetzlich normierten Einrichtung der Gesamtschuld als solcher abgeleitet werden könnte, für Maßnahmen nach § 237 BAO nicht aus (VwGH 19.12.2002, 99/15/0023).

1808

Für die Beurteilung der Unbilligkeit kommen die gleichen Gründe in Betracht wie bei einer Nachsicht gemäß § 236 BAO, soweit sie nur einen der Gesamtschuldner betreffen, der die Entlassung aus der Gesamtschuld begehrt (VwGH 20.3.2000, 99/16/0098). Wäre die Einhebung bei allen Gesamtschuldnern oder Haftenden unbillig, wäre bei entsprechender Antragstellung eine Nachsicht möglich. Auf Grund eines Antrages gemäß § 237 BAO kommt die Bewilligung einer Nachsicht nicht in Frage.

1809

Im Hinblick darauf, dass die Billigkeitsgründe des § 236 BAO jedenfalls auch die Billigkeitsgründe des § 237 BAO sind, bleibt nach Abweisung eines Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld bei unverändertem Sachverhalt kein Raum mehr für eine Entscheidung über einen vom selben Gesamtschuldner nach § 236 BAO gestellten Antrag (VwGH 24.3.1994, 92/16/0103).

1810

Eine Entlassung aus der Gesamtschuld ist für bereits entrichtete Abgaben ausgeschlossen, weil die Entrichtung der Abgabe durch einen der Gesamtschuldner das Erlöschen des Abgabenspruches gegenüber allen Gesamtschuldnern zur Folge hat. Wäre es nämlich zulässig, einen Gesamtschuldner, der die Abgabe bereits entrichtet hat, aus der Gesamtschuld zu entlassen, so müsste folgerichtigerweise der Abgabenspruch gegenüber den übrigen Gesamtschuldnern wieder aufleben. Durch eine solche Maßnahme blieben daher die rechtlichen Interessen der übrigen Gesamtschuldner unberücksichtigt. Sie wäre ein Eingriff in deren Rechte, weil das Wiederaufleben eines bereits erloschenen Abgabenspruches bei den verbleibenden bisherigen Gesamtschuldnern zweifellos deren Rechtsstellung verändern würde. Ein derartiger Verwaltungsakt bedürfte einer

ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Diese fehlt und damit auch die Möglichkeit, einen Gesamtschuldner, der in dieser Eigenschaft eine Abgabe bereits entrichtet hat, gemäß § 237 BAO aus der Gesamtschuld zu entlassen (VwGH 24.1.1990, 86/13/0130; VwGH 4.7.1990, 89/15/0013).

1811

Ein Gesamtschuldner kann gegebenenfalls nicht nur hinsichtlich der ganzen, sondern auch nur hinsichtlich eines Teiles der Abgabenschuld aus der Gesamtschuld entlassen werden (VwGH 28.9.2000, 98/16/0343).

1812

Auf die im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatzes finden die Vorschriften des § 237 BAO keine Anwendung. Diesbezügliche Anträge (zB des Haftenden) sind unter dem Gesichtspunkt der Gnadenwürdigkeit gemäß § 187 FinStrG zu behandeln.

1813

Die Entlassung aus der Gesamtschuld führt in der Regel - anders als bei der Löschung und der Nachsicht - auf dem gemeinsamen einheitlichen Abgabenkonto der Gesamtschuldner zu keiner Gutschrift und somit zu keiner Veränderung des Saldos. Eine Ausnahme bildet jener Fall, in dem von zwei Gesamtschuldnern vorerst nur einer mit einem ein Leistungsgebot beinhaltenden Bescheid herangezogen und sodann aus der Gesamtschuld entlassen wird; diesfalls wirkt sich eine Maßnahme gemäß § 237 BAO auf dem Abgabenkonto aus.

Zum Begriff der Unbilligkeit siehe Rz 1636 bis Rz 1668.

20.2. Widerruf einer Entlassung aus der Gesamtschuld

(§ 237 Abs. 2 BAO)

1814

Durch den Widerruf einer Entlassung aus der Gesamtschuld lebt der Abgabeananspruch gegen die in Betracht kommenden Gesamtschuldner wieder auf. Für die auf Grund des Widerrufs von einem bereits in Anspruch genommen gewesenen Gesamtschuldner zu entrichtende Abgabe ist eine Nachfrist von einem Monat zu setzen. Während dieser Frist ist eine Hemmung der Einbringung gegeben (§ 230 Abs. 2 BAO). Im übrigen siehe Rz 1603.

1815

Die Nachfrist des § 237 Abs. 2 BAO gilt im Analogieweg auch, wenn Bescheide betreffend Entlassung aus der Gesamtschuld durch § 299 BAO oder einen anderen Verfahrenstitel aufgehoben werden.

Randzahlen 1816 bis 1829: *derzeit frei*

21. Einhebungsverjährung (§ 238 BAO)

21.1. Beginn der Verjährung (§ 238 Abs. 1 BAO)

1830

§ 238 BAO regelt die Verjährung des Rechtes zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung fällig gewordener Abgaben; für die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung (Bemessung) von Abgaben gelten die §§ 207 bis 209a BAO.

1831

Der Verjährung ist von der Behörde von Amts wegen zu beachten.

21.2. Keine Einhebung der Abgabe nach Eintritt der Verjährung

1832

Eine Abgabe, hinsichtlich derer Einhebungsverjährung eingetreten ist, darf - von den Fällen des § 238 Abs. 4 BAO abgesehen - nicht mehr eingehoben werden. Das bedeutet, dass sie nicht nur nicht vollstreckt werden darf, sondern auch keine Zahlungen oder sonstigen Gutschriften mehr auf sie verrechnet werden dürfen (§§ 213 ff BAO). Die Zahlungsverpflichtung ist erloschen. Dies kann der Abgabepflichtige im Weg eines Abrechnungsbescheidenantrages (§ 216 BAO) geltend machen. Als unrichtig erkannte Buchungen sind auch von Amts wegen richtig zu stellen (Rz 606).

1833

Nach der Entstehung des dem Vollstreckungsverfahren zugrunde liegenden Exekutionstitels (Rückstandsausweises) eingetretene, den Anspruch aufhebende bzw. hemmende Tatsachen - so auch die Einhebungsverjährung nach § 238 Abs. 1 BAO - können gemäß § 12 AbgEO eingewendet werden (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

1834

Die Fälligkeit der Abgabe ist das den Lauf der Einhebungsverjährung auslösende Tatbestandsmerkmal.

21.3. Inanspruchnahme des Haftenden ist Einhebungsschritt

1835

Die Inanspruchnahme des Haftenden stellt einen Einhebungsschritt dar und unterliegt daher nach § 238 BAO der Einhebungsverjährung (VwGH 31.1.2001, 95/13/0259; VwGH 24.1.2001, 99/16/0524). Die Inanspruchnahme des Haftenden setzt voraus, dass das Einhebungsrecht gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht verjährt ist (VwGH 29.6.1992, 91/15/0154); im Fall eines Gesamtschuldverhältnisses genügt es, wenn gegenüber einem

Hauptschuldner, für dessen Schuldigkeiten ein Haftungspflichtiger in Anspruch genommen werden kann, das Einhebungsrecht noch nicht verjährt ist. Bei einzubehaltenden und abzuführenden Abgaben (zB Lohnsteuer, Körperschaftsteuer) ist in diesem Zusammenhang der für die richtige Einbehaltung und Abfuhr Haftende dem Hauptschuldner gleichzuhalten.

1836

Während die Geltendmachung der persönlichen Haftung selbst eine gegen den Hauptschuldner gerichtete Einbringungsmaßnahme darstellt, die nur innerhalb der Einhebungsverjährung zulässig ist, läuft, sobald die Haftung durch Haftungsbescheid geltend gemacht wird, gegen den Haftungsschuldner eine verselbständigt zu denkende Einhebungsverjährungsfrist (VwGH 27.11.2000, 2000/17/0100). In Folge der Anspruchsbezogenheit (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) wirken Unterbrechungshandlungen (§ 238 Abs. 2 BAO) und Hemmungstatbestände (§ 238 Abs. 3 BAO) jedoch wechselseitig gegen alle Gesamtschuldner und daher auch für und gegen den Hauptschuldner.

1837

In Fällen, in denen eine Abgabe auf verschiedene einzelne Abgabenschuldigkeiten aufgeteilt ist, können sich bezüglich dieser Abgabe verschiedene Fälligkeiten ergeben, wodurch die Einhebungsverjährung zu unterschiedlichen Zeitpunkten endet. Dies trifft zB bei Einkommensteuer-(Mehrfach-)Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu, wenn im neuen Abgabenbescheid die Abgabe höher festgesetzt wird als im früheren Bescheid. In solchen Fällen, nicht jedoch bei Selbstbemessungsabgaben und Umsatzsteuerjahresbescheiden, tritt die Fälligkeit des gegenüber dem früheren Bescheid festgesetzten Mehrbetrages erst einen Monat nach Zustellung des neuen Abgabenbescheides ein.

1838

Nach Eintritt der Einhebungsverjährung hat - von den Fällen des § 238 Abs. 4 BAO abgesehen - eine Abschreibung außerhalb des § 235 BAO zu erfolgen (siehe Rz 1607).

21.4. Einhebungsverjährung endet nicht früher als Festsetzungsverjährung

1839

Mit der Bestimmung im § 238 Abs. 1 BAO, wonach das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, keinesfalls früher verjährt als das Recht zur Festsetzung der Abgabe, wird verhindert, dass zB bei hinterzogenen Selbstbemessungsabgaben zwar noch die Festsetzung, nicht aber die Einhebung möglich ist (Bedachtnahme auf die Festsetzungsverjährung im Einhebungsrecht). Eine nach Fälligkeit der Abgabe erfolgende Verlängerung der Festsetzungsverjährung kann somit ein

Hinausschieben des Eintritts der Einhebungsverjährung bewirken. Ein weiterer Fall der Bedachtnahme auf die Festsetzungsverjährung im Einhebungsrecht ist jener des § 224 Abs. 3 BAO, wonach die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig ist.

1840

Die Wertung einer Abgabe als "hinterzogene Abgabe" iSd § 207 Abs. 2 BAO wirkt sich im Hinblick auf § 238 Abs. 1 BAO auch bei der Einhebungsverjährung aus (VwGH 7.5.1990, 88/15/0044).

1841

Die Einhebungsverjährungsfrist des § 238 Abs. 1 BAO gilt ausnahmslos für alle Abgaben. Hinsichtlich der Einhebungsverjährung ist im Gegensatz zur Festsetzungsverjährung eine absolute Verjährung (siehe § 209 Abs. 3 BAO) nicht vorgesehen (VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; VwGH 16.2.2000, 95/15/0054).

21.5. Verjährung bei Rückzahlungen

1842

Die Einhebungsverjährung betrifft zwar das Recht, fällige Abgaben einzuheben und einzubringen, nicht jedoch auch die Löschung (§ 235 BAO), Nachsicht (§ 236 BAO) oder Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO) sowie Rückzahlungen (§§ 239 bis 241 BAO). Für Rückzahlungen gemäß § 239 BAO gilt mangels eigenständiger abgabenrechtlicher Regelungen die bürgerlichrechtliche Verjährungsfrist von 30 Jahren (§ 1478 ABGB - VwGH 4.3.1999, 98/16/0253). Für die Rückzahlungstatbestände der § 240 und § 241 BAO sind eigene Antragsfristen vorgesehen.

1843

Der Widerruf einer Nachsicht ist eine Einhebungsmaßnahme, sodass die Bestimmungen über die Einhebungsverjährung zu beachten sind (VwGH 16.2.2000, 95/15/0054).

1844

Bei Gesamtschuldverhältnissen kann zwar im Fall nicht gleichzeitiger Inanspruchnahme der Gesamtschuldner die Abgabe den jeweiligen Gesamtschuldnern gegenüber zu unterschiedlichen Zeitpunkten fällig werden; dies bedeutet aber nicht, dass die Einhebungsverjährung zu unterschiedlichen Zeitpunkten beginnt, da die im § 238 Abs. 1 BAO getroffene Regelung über den Beginn des Laufes der Einhebungsverjährung anspruchs- und nicht personenbezogen formuliert ist (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Somit ist für den einheitlichen Beginn der Einhebungsverjährung allen Gesamtschuldnern gegenüber jener

Zeitpunkt maßgeblich, in dem die Abgabe dem ersten in Anspruch genommenen Gesamtschuldner gegenüber fällig wird. Im Übrigen siehe auch Rz 1847 bis Rz 1855.

1845

Für die im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen gelten die Vorschriften des § 32 FinStrG über die Verjährung der Vollstreckbarkeit. Die fünfjährige Verjährungsfrist beginnt mit dem rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens.

21.6. Unterbrechung der Verjährung (§ 238 Abs. 2 BAO)

1846

Amtshandlungen iSd § 238 Abs. 2 BAO, die sich nur gegen einen der Gesamtschuldner in Bezug auf seine Leistungspflicht richten, kommt auch gegenüber allen anderen Gesamtschuldnern eine die Einhebungsverjährung unterbrechende Wirkung zu. Selbst durch eine Unterbrechungshandlung gegenüber dem noch nicht in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen wird die Einhebungsverjährung gegenüber den in Anspruch genommenen Gesamtschuldnern unterbrochen (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 31.1.2001, 95/13/0259).

21.6.1. Wirkung von Unterbrechungshandlungen

1847

Unterbrechungshandlungen iSd § 238 Abs. 2 BAO haben eine anspruchsbezogene Wirkung. Demnach unterbrechen Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des Einhebungsrechtes gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet haben (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160).

1848

Die Einhebungsverjährung ist für Abgabepflichtige und Haftungspflichtige einheitlich zu betrachten (VwGH 30.3.1998, 97/16/0501).

1849

Unterbrechungshandlungen gegenüber dem primären Abgabenschuldner wirken auch gegenüber dem potenziell Haftungspflichtigen (VwGH 31.1.2001, 95/13/0259).

1850

Ebenso wirkt eine gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Festsetzungsverjährung verlängernde Amtshandlung grundsätzlich allen Gesamtschuldnern gegenüber, da die Festsetzungsverjährung von der Entstehung des Abgabenanspruches abhängig ist (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336; VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159).

1851

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch **jede** zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Es ist nicht notwendig, dass es sich bei der die Verjährung unterbrechenden Amtshandlung um einen Bescheid handelt (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189).

21.6.2. Kenntnis der Unterbrechungshandlungen nicht erforderlich

1852

Das Unterbrechungshandlungen dem Abgabepflichtigen auch zur Kenntnis gelangt sein müssen, ist nicht erforderlich (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189; VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

1853

Für die Unterbrechung der Verjährung genügt es, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung trat und erkennbar den Zweck verfolgte, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Es kommt nicht darauf an, ob die Amtshandlung konkret geeignet war, den angestrebten Erfolg - nämlich die Durchsetzung des Anspruches - zu erreichen (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141; VwGH 26.2.2003, 2002/13/0223).

1854

Soll die Verjährung durch eine schriftliche Erledigung unterbrochen werden, wird von der Rechtsprechung deren Bekanntgabe (Zustellung) vor Eintritt der Verjährung gefordert (VwGH 23.2.1984, 82/16/0140).

21.6.3. Unterbrechung und Hemmung in Insolvenzfällen

1855

Eine Unterbrechung oder Hemmung der Einhebungsverjährung ergibt sich in Insolvenzfällen aufgrund des § 9 KO oder des § 9 AO. Im Anwendungsbereich dieser personenbezogenen gegenüber den anspruchbezogenen Bestimmungen der BAO spezielleren Regelungen kann die Verjährung einzelnen Gesamtschuldnern gegenüber zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten.

21.7. Hemmung der Verjährung (§ 238 Abs. 3 BAO)

1856

Aus dem Erkenntnis VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, lässt sich ableiten, dass eine Hemmung der Einhebungsverjährung allen Zahlungspflichtigen gegenüber wirkt, auch wenn die Voraussetzungen des § 238 Abs. 3 BAO nur einzelnen Gesamtschuldnern gegenüber vorliegen.

1857

Im Gegensatz zu einer Maßnahme gemäß § 212a BAO bewirkt eine Maßnahme gemäß § 231 BAO für sich allein keine Hemmung der Einhebungsverjährung. Die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung im Verfahren vor dem VfGH (§ 85 VfGG) oder dem VwGH (§ 30 VwGG) löst jedoch gemäß § 238 Abs. 3 lit. c BAO Hemmungswirkung aus.

21.8. Sicherung von Abgabensforderungen durch Handpfand oder bürgerliche Eintragung (§ 238 Abs. 4 BAO)

1858

Trotz Eintritts der Einhebungsverjährung kann in den Fällen des § 238 Abs. 4 BAO die Verjährung nicht eingewendet werden, sodass dennoch bestimmte Einbringungsmaßnahmen möglich sind:

1859

Bezüglich durch Handpfand gesicherter Abgabenschuldigkeiten ordnet § 238 Abs. 4 erster Satz BAO die sinngemäße Anwendung des § 1483 ABGB an.

§ 1483 ABGB lautet:

"Solange der Gläubiger das Pfand in Händen hat, kann ihm die unterlassene Ausübung des Pfandrechts nicht eingewendet und das Pfandrecht nicht verjährt werden. Auch das Recht des Schuldners, sein Pfand einzulösen, bleibt unverjährt. Insofern aber die Forderung den Wert des Pfandes übersteigt, kann sie inzwischen durch Verjährung erlöschen."

Die sinngemäße Anwendung des § 1483 ABGB bedeutet in diesem Zusammenhang, dass eine Verwertung zulässig ist, solange sich das Pfandobjekt in der Gewahrsame der Abgabenbehörde befindet. Dem Erfordernis der Gewahrsame ist nur entsprochen, wenn die Behörde die Pfandsache in Verwahrung genommen oder einem Verwahrer übergeben hat; die Anbringung von Pfändungsmarken, Pfändungsplomben oder einer Pfändungsanzeige genügt nicht.

1860

Bezüglich durch ein Grundpfandrecht gesicherter Abgabenschuldigkeiten kann die Einhebungsverjährung innerhalb von 30 Jahren nach grundbücherlicher Eintragung des Pfandrechts im Fall der Geltendmachung der pfandgesicherten Forderung nicht eingewendet werden (§ 238 Abs. 4 zweiter Satz BAO).

1861

In den Fällen des § 238 Abs. 4 BAO hat der Abgabepflichtige ungeachtet des Eintritts der Verjährung noch die Möglichkeit der Abgabentrichtung und dabei in sinngemäßer Anwendung des § 214 Abs. 6 BAO ein Weisungsrecht.

1862

Mit der wegen Verjährungseintritts außerhalb des § 235 BAO vorzunehmenden Abschreibung einer bis dahin nicht getilgten Abgabe ist solange zuzuwarten, als sich das Handpfand in der Gewahrsame der Behörde befindet (§ 238 Abs. 4 erster Satz BAO) oder bis zum Ablauf von 30 Jahren nach erfolgter Eintragung im Grundbuch (§ 238 Abs. 4 zweiter Satz BAO).

21.9. Verjährung betreffend Einhebung und zwangsweise Einbringung im § 207 Abs. 4 BAO genannter Ansprüche (§ 238 Abs. 5 BAO)

1863

Die im § 207 Abs. 4 BAO bezeichneten Ansprüche sind folgende:

- das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern.
- das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen.

21.10. Rechtsschutz

1864

Ergeht ein Bescheid, der eine Einhebungsmaßnahme zum Gegenstand hat (etwa ein Haftungsbescheid), nach Eintritt der Einhebungsverjährung, so ist er inhaltlich rechtswidrig und mit Berufung bekämpfbar.

1865

Im Fall der Verrechnung von Zahlungen oder sonstigen Gutschriften auf verjährte Abgabenschuldigkeiten eröffnet ein auf Antrag zu erlassender Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) die Möglichkeit einer Berufung gegen einen solchen Bescheid.

1866

Im Vollstreckungsverfahren können Einwendungen wegen Eintritts der Einhebungsverjährung auf § 12 AbgEO gestützt werden.

1867

Im Fall der Vollstreckung von bereits verjährten Abgabenschuldigkeiten kann ein Antrag auf Rückzahlung gemäß § 241 Abs. 1 BAO gestellt werden.

Randzahlen 1868 bis 1899: *derzeit frei*

22. Rückzahlungen (§§ 239 bis 242 BAO)

22.1. Grundsätzliches (§ 239 BAO)

1900

Ein Guthaben iSd § 239 Abs. 1 BAO ist das Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto (VwGH 15.4.1997, 96/14/0061). Ein Streit über die Richtigkeit dieser Gebarung ist nur im Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides zulässig (VwGH 27.11.2000, 2000/17/0090). Ein Guthaben entsteht für den Abgabepflichtigen erst dann, wenn auf seinem Abgabenkonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043; VwGH 18.9.2002, 98/17/0283). Dabei kommt es nicht auf die Gutschriften an, welche die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen, sondern auf jene Gutschriften, die von der Abgabenbehörde tatsächlich durchgeführt wurden (VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286). Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde durchführen hätte müssen, können allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides sein (VwGH 5.7.1999, 99/16/0115; VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043).

1901

Grundsätzlich ist von der Abgabenbehörde eine Zahlung, die auf ein bestimmtes Abgabenkonto **von wem immer** geleistet worden ist, als Zahlung des Steuerschuldners anzusehen (VwGH 21.9.1990, 87/17/0223). Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten insbesondere für Haftungsschuldner, soweit deren Zahlungen nicht auf ihren eigenen Abgabenkonto zu verbuchen sind (zB vom Arbeitgeber abgeführte Lohnsteuer), sowie für Drittschuldner.

22.2. Irrtümliche Zahlung

1902

Beim Abgabepflichtigen iSd § 239 Abs. 1 BAO handelt es sich um denjenigen, auf dessen Namen das betreffende Abgabenkonto lautet. Hat jemand etwa irrtümlich auf ein fremdes Abgabenkonto eingezahlt, dann kommt eine Rückzahlung des auf dieses Konto entrichteten Betrages nur mit Zustimmung des Kontoinhabers in Betracht. Stimmt der Kontoinhaber zu, so hat eine Rückzahlung auch dann zu erfolgen, wenn auf dem Abgabenkonto kein oder kein ausreichendes Guthaben ausgewiesen ist; diesfalls liegt eine Rückzahlung eigener Art (außerhalb der Bestimmungen der BAO vor), die zum Wiederaufleben von Abgabenschuldigkeiten führt. Bei fehlender Zustimmung hat der Einzahler lediglich die

Möglichkeit, sich zivilrechtlich an den Abgabepflichtigen, auf dessen Namen das betreffende Konto lautet, zu halten (VwGH 12.1.1962, 1131/59; VwGH 27.11.2000, 2000/17/0090), weil durch die erfolgte Zahlung nicht der Abgabengläubiger, sondern **nur der bereichert ist, auf dessen Konto die Einzahlung erfolgte**. Unter Beachtung dieser Grundsätze ergibt sich, dass die Abgabenbehörde in solchen Fällen nicht befugt ist, ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen, auf dessen Abgabenkonto eingezahlt wurde, eine Rückzahlung vorzunehmen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz kommt vor allem dann in Betracht, wenn eine Zahlung iSd § 214 Abs. 4 lit. a oder b BAO (zB eine Umsatzsteuervorauszahlung) saldounwirksam auf ein fremdes Konto geleistet wurde.

1903

Bedient sich der Abgabepflichtige für die Entrichtung einer Abgabenschuld eines Gehilfen, so ist dessen Fehlverhalten (zB Einzahlung auf ein unrichtiges Konto) dem Abgabepflichtigen zuzurechnen.

1904

Erteilt der Abgabepflichtige (Anweisende) zwecks Entrichtung einer Abgabenschuld einer Bank (Angewiesenem) einen Überweisungsauftrag, so liegt nach Auffassung des OGH insoweit eine Bereicherung des Anweisungsempfängers (Bund) vor, als der Angewiesene mehr überweist als im Auftrag Deckung findet (OGH 12.7.1984, 6 Ob 663/83). Soweit ein solches Deckungsverhältnis nicht besteht, fehlt jeder Grund, die vom (vermeintlich) Angewiesenen erbrachte Leistung dem Abgabepflichtigen als seine Leistung zuzurechnen.

1905

Ein Guthaben kann, soweit es nicht gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO zu verwenden ist oder gemäß § 239 Abs. 2 BAO herangezogen wird, auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen zurückgezahlt werden.

1906

Über ein rückzahlbares Guthaben kann auch durch Antrag auf Umbuchung oder Überrechnung verfügt werden.

22.3. Aufrechnung mit Gegenforderungen

1907

Das Finanzamt, bei dem ein Guthaben des Abgabepflichtigen besteht, kann dieses mit Gegenforderungen einer anderen Kasse des Bundes gegen diesen Abgabepflichtigen aufrechnen. Etwa kann eine Forderung der Bezirkshauptmannschaft als Wasserrechtsbehörde gegen einen Rückzahlungsanspruch gemäß § 239 BAO aufgerechnet werden (VwGH 12.11.1990, 88/15/0064).

22.4. Rückzahlung, wenn Abgabepflichtiger nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig ist

1908

Wenn der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig ist, zB GesBR, können Rückzahlungen für solche Gebilde mit Wirkung für den Abgabepflichtigen nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind (VwGH 27.11.2000, 2000/17/0090). Die Aufteilung ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen.

22.5. Rückzahlung bei Gesamtschuldverhältnis

1909

War ein Gesamtschuldverhältnis nur im Abgabenrecht begründet und ergibt sich auf Grund der Gebarung gemäß § 213 BAO in der Folge ein Guthaben, über das gemäß § 215 Abs. 4 BAO verfügt werden kann, so darf dieses nur demjenigen Gesamtschuldner zurückgezahlt werden, dessen Zahlung zum Guthaben geführt hat (VwGH 12.12.1963, 0505/62; VwGH 18.4.1985, 84/16/0204; VwGH 25.3.1994, 92/17/0136).

1910

Hat ein Gesamtschuldverhältnis bestanden und ergibt sich in der Folge aufgrund der Gebarung gemäß § 213 BAO ein Guthaben, über das gemäß § 215 Abs. 4 BAO verfügt werden kann, so ist für den Fall, dass ein Rückzahlungsantrag nur von einem der Gesamtschuldner gestellt wird und dessen Rückzahlungsanspruch nicht eindeutig feststeht, aus Gründen der Zweckmäßigkeit die Zustimmung der anderen ehemaligen Gesamtschuldner zur Auszahlung des Guthabens an den Antragsteller oder an einen von diesem namhaft gemachten Dritten einzuholen; allenfalls kann der Betrag nach Rücksprache mit der Finanzprokurator gemäß § 1425 ABGB bei Gericht hinterlegt werden. Ebenso ist vorzugehen, wenn ein Rückzahlungsantrag zwar von einigen, aber nicht von allen ehemaligen Gesamtschuldnern gestellt wird. Auch bei Umbuchungs- und Überrechnungsanträgen sind die vorstehenden Grundsätze zu beachten. Amtswegige Rückzahlungen haben in solchen Fällen aus Sicherheitsgründen zu unterbleiben.

1911

Hatte das Gesamtschuldverhältnis seinen Ursprung im bürgerlichen Recht, so ist die Rückzahlungsberechtigung dem Grunde und der Höhe nach nur nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts zu beurteilen (siehe zB zur GesBR § 1203 ABGB: "Was also jemand an ein einzelnes Mitglied, und nicht an die Gesellschaft zu fordern oder zu zahlen hat, kann er auch nur an das einzelne Mitglied, und nicht an die Gesellschaft fordern oder bezahlen.

Ebenso hat aber bei gesellschaftlichen Forderungen oder Schulden jedes Mitglied nur für seinen Anteil ein Recht oder eine Verbindlichkeit zur Zahlung, außer in dem Falle, welcher bei Handelsleuten vermutet wird, dass Alle für Einen und Einer für Alle etwas zugesagt oder angenommen haben.").

22.6. Verjährung für Rückzahlungsanträge

1912

Das Recht auf Stellung eines Rückzahlungsantrages ist mangels einer abgabenrechtlichen Befristung durch die Verjährung gemäß § 1478 ABGB mit 30 Jahren ab Guthabensentstehung begrenzt (VwGH 4.3.1999, 98/16/0253).

22.7. Entscheidungspflicht für Rückzahlungsanträge

1913

Der Antrag auf Rückzahlung ist ein Anbringen iSd § 85 BAO; die Abgabenbehörde ist verpflichtet, über einen solchen Antrag ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden (§ 311 Abs. 1 BAO - VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043). Eine bescheidmäßige Erledigung eines auf § 239 BAO gestützten Rückzahlungsantrages ist jedoch nur dann erforderlich, wenn ihm nicht oder nicht zur Gänze entsprochen wird.

22.8. Abweisung eines Rückzahlungsantrages mangels

Guthabens

1914

Mangels Vorliegens eines Guthabens ist der Rückzahlungsantrag abzuweisen und nicht zurückzuweisen (VwGH 26.1.1995, 94/16/0150). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf nur über den Betrag absprechen, der ursprünglich beantragt wurde und nicht über eine in der Berufung zusätzlich beantragte Rückzahlung; dies würde der Partei den Instanzenzug verkürzen (VwGH 26.9.2000, 99/13/0005). Das Guthaben muss im Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto ausgewiesen sein. Ein vom gegenständlichen Verfahren nicht umfasstes, wenngleich vor der Entscheidung der Rechtsmittelbehörde über den ursprünglichen Antrag neu entstandenes Guthaben kann nur auf Grund eines neuerlichen Antrages gemäß § 239 BAO zu einer Rückzahlung führen (VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375). Im Fall eines Rückzahlungsantrages ist grundsätzlich nur über jenen Betrag abzusprechen, der im Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto aufscheint (VwGH 27.5.1998, 98/15/0062).

1915

Besteht zum Zeitpunkt der Einreichung eines Rückzahlungsantrages auf dem Abgabenkonto kein Guthaben, so ist der Antrag abzuweisen (VwGH 31.3.1999, 98/16/0297; VwGH 20.12.2000, 2000/13/0191), es sei denn, dass mit der Entstehung eines Guthabens kurzfristig zu rechnen ist; diesfalls ist mit der Erledigung des Antrages bis zur Entstehung des Guthabens zuzuwarten.

1916

Wenn die Partei nach Antragstellung, aber noch vor Rückzahlung anders als durch Einschränkung oder Zurücknahme des Antrags zu erkennen gibt, dass sie das Guthaben zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten heranziehen will, dann ist ein entsprechend verminderter Betrag zurückzuzahlen bzw. hat die Rückzahlung zu unterbleiben; in beiden Fällen ist bescheidmäßig abzusprechen.

1917

Die Abweisung eines Rückzahlungsantrages ist rechtswidrig, wenn die gleichzeitig mit dem Rückzahlungsantrag eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung, mit der ein Vorsteuerüberschuss ausgewiesen wird, nicht vor Erledigung des Antrages entweder verbucht wird oder ein Festsetzungsverfahren nach § 21 Abs. 3 UStG 1994 durchgeführt wird (VwGH 22.3.2000, 99/13/0098).

1918

Ein ausschließlich mit der Unrichtigkeit einer Selbstbemessung begründeter Rückzahlungsantrag ist als Antrag auf bescheidmäßige Abgabefestsetzung und anschließende Rückzahlung zu werten (VwGH 22.6.1990, 88/17/0242; VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043).

22.9. Ermessen bei amtswegiger Rückzahlung

1919

Die amtswegige Rückzahlung liegt im Ermessen der Behörde. Sie wird vor allem im Interesse der anzustrebenden Saldenbereinigung auf auslaufenden Abgabenkonten, auf denen keine weiteren Buchungsvorgänge zu erwarten sind, vorgenommen, sofern der Verfügungsberechtigte eindeutig feststeht. Ein weiterer Fall einer amtswegigen Rückzahlung ergibt sich aus Rz 819 bis Rz 822.

1920

Der Begriff der Rückzahlung eines Guthabens bedeutet die Auszahlung an den Abgabepflichtigen selbst oder an eine von ihm zur Übernahme von Geld und Geldeswert bevollmächtigte Person, nicht jedoch die Auszahlung an andere Personen. Es erscheint in diesem Zusammenhang jedoch vertretbar, wenn auf Antrag des Abgabepflichtigen oder

seines durch Geldvollmacht ermächtigten Vertreters die Auszahlung an dritte Personen erfolgt.

22.10. Vertreter

1921

Rückzahlungsanträge können auch vom gewillkürten Vertreter (§ 83 BAO) des Rückzahlungsberechtigten eingebracht werden. Für juristische Personen und für nicht handlungsfähige natürliche Personen hat der gesetzliche Vertreter einzuschreiten. Dieser sowie auch die nach § 81 BAO für Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zum Einschreiten Befugten können sich ihrerseits gewillkürter Vertreter bedienen.

22.11. Geldvollmacht

1922

Eine allgemeine Vollmacht genügt für einen Antrag auf Rückzahlung eines Guthabens an den Vollmachtgeber oder für einen Antrag auf Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben von einem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen (Vollmachtgebers) auf ein anderes Abgabenkonto des Vollmachtgebers. In allen anderen Fällen jedoch, insbesondere für einen Antrag auf Rückzahlung an jemand anderen als den Abgabepflichtigen oder für einen Antrag auf Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben auf ein Abgabenkonto anderer Personen als des Abgabepflichtigen, somit auch auf das Abgabenkonto des Bevollmächtigten, bedarf es einer Geldvollmacht.

22.12. Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Notare

1923

Bezüglich als Parteienvertreter einschreitender Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Notare sind § 8 Abs. 1 letzter Satz RAO (Rechtsanwaltsordnung), § 88 Abs. 9 WTBG und § 5 Abs. 4a Notariatsordnung zu beachten, wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt. Im Übrigen siehe Erlass des BMF vom 4. Oktober 2001, 05 0601/7-IV/5/01, AO 210, AÖF Nr. 225/2001.

1924

Ein Rückzahlungsantrag, der ein gepfändetes Guthaben betrifft, ist abzuweisen (VwGH 27.3.2003, 2000/15/0067, siehe Rz 814).

1925

Zur Verwendung auf Abgabenkonten von GesBR, insbesondere von Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe, bestehender Guthaben, siehe Rz 819 bis Rz 822.

1926

Im Zusammenhang mit Rückzahlungen besteht kein Anspruch auf Verzugszinsen. Der Gesetzgeber hat eine abschließende Regelung getroffen. Eine Lücke, die durch die Anwendung zivilrechtlicher Grundsätze zu schließen wäre, liegt nicht vor (VwGH 25.4.2002, 2002/15/0049).

22.13. Beschränkung des Rückzahlungsbetrages (§ 239 Abs. 2 BAO)

1927

Durch § 239 Abs. 2 BAO soll vermieden werden, dass sich Zahlungen des Abgabepflichtigen mit Rückzahlungen kreuzen bzw. dass Rückzahlungen beim Abgabepflichtigen knapp vor neuen Fälligkeitsterminen einlangen.

1928

Die Frist des § 239 Abs. 2 BAO berechnet sich vom Zeitpunkt der Einbringung des Rückzahlungsantrages. Die Abgabenschuldigkeiten müssen nicht vor Antragstellung festgesetzt sein (VwGH 23.6.1992, 87/14/0172; VwGH 26.6.2001, 97/14/0166). § 108 Abs. 4 BAO ist anwendbar.

1929

§ 239 BAO setzt im Gegensatz zu den § 240 BAO und § 241 BAO voraus, dass im Zeitpunkt der Rückzahlung ein Guthaben besteht oder - im Hinblick auf § 239 Abs. 2 BAO - zumindest bestanden hat. Die Abweisung eines Rückzahlungsantrages, weil Guthaben mit erst später als drei Monate nach Antragstellung zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet wurden, ist rechtswidrig; somit sind gegebenenfalls Rückzahlungen auch dann vorzunehmen, wenn auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen zum Zeitpunkt der Rückzahlung kein Guthaben mehr besteht (VwGH 8.4.1987, 85/13/0207, 85/13/0208, 85/13/0209; VwGH 11.11.1987, 87/13/0055; VwGH 24.11.1987, 87/14/0097). Eine solche Rückzahlung führt zu einem Wiederaufleben der durch das Guthaben vorerst getilgt gewesenen Abgabenschuldigkeiten.

1930

Hat ein Abgabepflichtiger bei einer Abgabenbehörde mehrere Konten, so ist § 215 Abs. 1 BAO zu beachten.

1931

Die Beschränkung des Rückzahlungsbetrages liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166). Bei Guthaben, die aus Umsatzsteuergutschriften entstanden sind, ist grundsätzlich von der Beschränkung des Rückzahlungsbetrages nur insoweit Gebrauch zu

machen, als Abgabenschuldigkeiten nicht später als **einen** Monat nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten sein werden.

1932

Der Umstand, dass ein Guthaben auf Umsatzsteuergutschriften zurückzuführen ist, steht der Ausschöpfung der Dreimonatsfrist nicht entgegen,

- wenn die Umsatzsteuervoranmeldungen, welche die maßgeblichen Umsatzsteuergutschriften bewirkt haben, auf ihre Richtigkeit (dem Grunde oder der Höhe nach) geprüft werden, oder
- bei Kenntnis des Finanzamtes von Umständen, die auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit schließen lassen.

1933

Die Anwendung des § 239 Abs. 2 BAO setzt nicht voraus, dass die Verbuchung der Gebarung der vom Abgabepflichtigen zu entrichtenden festgesetzten Abgabenschuldigkeiten auf dem selben Konto erfolgt, auf dem das zur Rückzahlung beantragte Guthaben besteht (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166).

1934

Mangelnde Rechtskraft des die Abgabe festsetzenden Bescheides hindert (wegen § 254 BAO) nicht die Anwendbarkeit des § 239 Abs. 2 BAO (VwGH 26.6.2001, 97/14/0166).

1935

§ 239 Abs. 2 BAO ist nicht anwendbar, wenn die festgesetzten Abgabenschuldigkeiten gemäß § 212a BAO ausgesetzt sind (VwGH 24.6.1999, 96/15/0100).

1936

§ 239 Abs. 2 BAO ist gemäß § 215 Abs. 4 BAO auch bei Verfügung über das Guthaben durch Umbuchung oder Überrechnung zu beachten.

22.14. Rückzahlung an einen Nichtberechtigten

1937

Erfolgte die Rückzahlung an einen Nichtberechtigten, so ist Folgendes zu beachten:

- Bei einem Fehler des Abgabepflichtigen:

Schuldbefreiende Wirkung für das Finanzamt; der Abgabepflichtige müsste mit Klage gegen den Nichtberechtigten vorgehen.
- Bei einem Fehler des Finanzamtes:

Keine schuldbefreiende Wirkung für das Finanzamt; eine neuerliche Auszahlung hätte an den Berechtigten zu erfolgen; der Bund müsste gegen den Nichtberechtigten mit Klage vorgehen.

- Bei einem Fehler des Kreditinstitutes:

Schuldbefreiende Wirkung für das Finanzamt; der Abgabepflichtige müsste mit Klage gegen den zu Unrecht Begünstigten vorgehen (OGH 9.10.1991, 9 Ob A 184/91).

- Bei einem Fehler der Post:

Keine schuldbefreiende Wirkung für das Finanzamt: die Post gilt als verlängerter Arm der Behörde; somit neuerliche Auszahlung an den Abgabepflichtigen; der Bund müsste mit Klage gegen den zu Unrecht Begünstigten vorgehen.

22.15. Einbehaltung von Abgaben für Rechnung eines Abgabepflichtigen (§ 240 BAO)

1938

Eine Maßnahme nach § 240 Abs. 3 BAO führt zu einer den Gegenstand der Rückzahlung bildenden Gutschrift. Auf das hiedurch erst entstehende Guthaben findet dem auf Rückzahlung gerichteten Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO zufolge § 215 BAO keine Anwendung. Auf Antrag darf jedoch die Rückzahlung an einen Dritten (siehe Rz 1918 bis Rz 1922), eine Umbuchung oder eine Überrechnung vorgenommen werden.

1939

Die gemäß § 240 Abs. 3 BAO zustehende Frist von fünf Jahren ist eine (nicht erstreckbare) gesetzliche Frist, jedoch keine Verjährungsfrist. Eine Unterbrechung, Verlängerung oder Hemmung dieser Frist ist ausgeschlossen.

Für das Rückzahlungsverfahren ist das Finanzamt, dem die Erhebung der Einkommensteuer des Antragstellers obliegt, örtlich zuständig.

22.16. Zu § 241 BAO

1940

§ 241 BAO stellt nicht auf das Vorhandensein eines Guthabens ab. Erst auf Grund eines besonderen Antrages, der innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Jahres der Entrichtung eingebracht werden kann, ist in der Entscheidung darüber abzusprechen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 241 Abs. 1 oder 2 BAO gegeben sind und in welchem Ausmaß eine Rückzahlung zu leisten ist. Auf etwa gleichzeitig bestehende Abgabenschulden ist

zufolge der zwingenden Anordnungen des § 241 Abs. 1 und 2 BAO nicht Bedacht zu nehmen. Eine Verrechnung des zurück zu zahlenden Betrages gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO mit fälligen Abgabenschuldigkeiten ist daher nicht zulässig. Es käme jedoch gemäß § 66 AbgEO eine Pfändung der Forderung des nach § 241 Abs. 1 BAO Anspruchsberechtigten durch Erlassung eines Zahlungsverbotes (Zweitverbotes) an die Abgabenbehörde und eines Verfügungsverbotes an den Abgabenschuldner in Betracht.

1941

§ 241 BAO ist kein die Bindungswirkung von Abgabenfestsetzungen durchbrechender Rechtsbehelf zwecks nochmaliger Aufrollung der Frage der Gesetzmäßigkeit der Abgabenfestsetzung (VwGH 18.9.1992, 87/17/0124).

22.16.1. Zu Unrecht zwangsweise eingebrachte Beträge (§ 241 Abs. 1 BAO)

1942

Eine Abgabe ist dann "zu Unrecht zwangsweise eingebracht", wenn im Vollstreckungsverfahren die Tilgung zu Unrecht erzwungen wurde.

1943

Die Gründe, die zu einem Antrag nach § 241 Abs. 1 BAO berechtigen, sind insbesondere:

- Zwingend vorgesehene Mahnung (§ 227 BAO) ist unterblieben.
- Andere im § 230 BAO genannte Gründe für eine Hemmung der Einbringung wurden nicht beachtet.
- Mangels wirksamer Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides ist kein gültiges Leistungsgebot ergangen.
- Einwendungen gemäß § 12 AbgEO oder § 13 AbgEO wurde stattgegeben.
- Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den VfGH oder den VwGH wurde nicht beachtet.

1944

Eine Abgabe wäre zB dann nicht zu Unrecht zwangsweise eingebracht, wenn die Exekution auf Sachen oder Forderungen geführt wurde, welche der Vollstreckung entzogen sind (§ 29 AbgEO). In diesem Fall wäre die Vollstreckung unter gleichzeitiger Aufhebung aller bis dahin vollzogenen Vollstreckungsakte auf Antrag oder von Amts wegen einzustellen (§ 16 Abs. 1 Z 2 AbgEO).

1945

Eine nicht im Exekutionsverfahren erwirkte Abgabe ist auch dann nicht "zwangsweise" iSd § 241 Abs. 1 BAO eingebracht, wenn der Abgabenschuldner - wie jeder Schuldner, gegen den ein vollstreckbarer Exekutionstitel vorliegt - im Fall der weiteren Säumnis Zwangsmaßnahmen befürchten müsste (VwGH 29.1.1998, 96/15/0042).

1946

Zur Antragstellung berechtigt ist - anders als bei einem Antrag nach § 239 Abs. 1 BAO - auch derjenige, der eine Abgabe zu Unrecht entrichtet hat, ohne Abgabenschuldner oder für die Abgabe Haftender zu sein (VwGH 16.10.1989, 88/15/0099).

1947

Die Entscheidung über einen Antrag gemäß § 241 Abs. 1 BAO hat darüber abzusprechen, ob und welcher Betrag zurückzuzahlen ist. Sie hat weiters darüber abzusprechen, ob die zwangsweise Einbringung zu Unrecht erfolgte, sofern nicht darüber bereits im Vollstreckungsverfahren auf Grund des § 12 AbgEO und des § 13 AbgEO entschieden wurde.

1948

Zur Entscheidung über Anträge gemäß § 241 Abs. 1 BAO ist jenes Finanzamt zuständig, dem die Einhebung der den Gegenstand der Rückzahlung bildenden Abgabe obliegt. Bei einem Übergang der Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben (§ 73 BAO) hat das neu zuständige Finanzamt über derartige Anträge zu entscheiden. In Fällen der Amtshilfe (§ 5 Abs. 1 AbgEO) ist die Entscheidung vom ersuchenden Amt zu treffen.

1949

Zu Unrecht zwangsweise eingebrachte Abgaben sind auf Antrag zurückzuzahlen, selbst wenn sich dadurch ein bestehender Rückstand erhöhen oder auf Grund der Rückzahlung ein Rückstand entstehen sollte.

22.16.2. Verwendung von Wertzeichen bei Nichtbestehen einer Abgabenschuld (§ 241 Abs. 2 BAO)

1950

Zunächst ist festzustellen, inwieweit die vermeintliche Abgabenschuld nicht besteht, und auszusprechen, welcher Betrag zurückzuzahlen ist.

1951

Zur Entscheidung über Anträge gemäß § 241 Abs. 2 BAO ist jenes Finanzamt zuständig, dem die Erhebung der den Gegenstand des Antrages bildenden Abgabe obliegt.

1952

Rückzahlungen gemäß § 241 Abs. 2 BAO setzen keinen vorangehenden Bescheid nach § 203 BAO voraus (VwGH 30.3.2000, 99/16/0297; VwGH 18.7.2002, 99/16/0238).

1953

Zur Antragstellung ist auch berechtigt, wer - ohne Abgabenschuldner oder Haftender zu sein - eine Abgabe durch Verwendung von Wertzeichen zu Unrecht entrichtet hat (VwGH 16.10.1989, 88/15/0099).

22.16.3. Frist für Antragstellung (§ 241 Abs. 3 BAO)

1954

Die gemäß § 241 Abs. 3 BAO zustehende Frist von drei Jahren ist eine (nicht erstreckbare) gesetzliche Frist, jedoch keine Verjährungsfrist. Eine Unterbrechung, Verlängerung oder Hemmung dieser Frist ist ausgeschlossen.

1955

Bei der Frist gemäß § 241 Abs. 3 BAO handelt es sich um eine Ausschlussfrist (VwGH 14.1.1991, 90/15/0070).

22.17. Kleinbeträge (§ 242 BAO)

1956

Die Regelung des § 242 BAO steht einer Anwendung der allgemeinen Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO sowie der Bestimmungen des § 215 BAO nicht entgegen.

Randzahlen 1957 bis 1999: *derzeit frei*

23. Bestimmte Fälle der Aufhebung und Änderung von Nebengebührenbescheiden (§§ 293a und 295 Abs. 3 BAO)

23.1. Nebengebührenbescheide (§ 293a BAO)

2000

§ 293a BAO ist nur auf Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) anzuwenden. Andere Nebenansprüche, zB Verspätungszuschläge und Anspruchszinsen, können somit nicht Gegenstand einer Maßnahme gemäß § 293a BAO sein.

23.1.1. Unrichtige Verbuchung der Gebarung

2001

Eine unrichtige Verbuchung der Gebarung liegt zB vor, wenn

- die Buchung nicht belegkonform erfolgte oder
- Abgaben auf Grund des § 238 BAO bereits abzuschreiben gewesen wären.

Weitere Beispiele einer unrichtigen Verbuchung der Gebarung:

- *Rückwirkende Einbringung einer Einzelfirma in eine GesmbH nach Art. III des Umgründungssteuergesetzes.*
- *Irrtümliche Eröffnung zweier Abgabenkonto für einen Abgabepflichtigen.*
- *Unterbliebene Eröffnung eines Abgabenkontos, etwa bei einer Änderung der Gesellschaftsform, weshalb der Abgabepflichtige noch auf das alte Abgabenkonto Zahlungen leistet.*
- *Übergangsphase in Fällen einer Zuständigkeitsänderung gemäß § 73 BAO.*
- *Verlassenschaftsfälle, in denen weiterhin auf das Konto des Verstorbenen eingezahlt wird.*

23.1.2. Nachträglich unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung

2002

Eine nachträglich unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung liegt zB vor

- bei rückblickend nicht auf dem zutreffenden Abgabenkonto erfolgter Verbuchung der Gebarung oder
- in bestimmten Fällen rückwirkender Gutschriften:

- Rückwirkende Berücksichtigung des Entrichtungstages bei Durchführung einer Umbuchung oder Überrechnung erst längere Zeit nach Einbringen des Antrages (§ 211 Abs. 1 lit. g BAO).
- Wirkung einer Kompensation auf den Tag, an dem die Forderungen einander erstmals fällig gegenüberstanden (§ 1438 ABGB).
- Gutschrift eines in einer Umsatzsteuervoranmeldung ausgewiesenen Überschusses (§ 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994).

2003

Unter Bedachtnahme auf die Zielsetzung des § 293a BAO bestehen keine Bedenken, diese Bestimmung etwa auch anzuwenden, wenn trotz eines zeitgerecht eingereichten Zahlungserleichterungsansuchens oder eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung zu Unrecht ein Säumniszuschlag festgesetzt wurde. Derartige Rechtswidrigkeiten können im Berufungsweg oder durch einen Antrag gemäß § 299 BAO geltend gemacht werden.

2004

Eine Bescheidaufhebung oder -änderung gemäß § 293a BAO ist eine im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Maßnahme. Sie ist nicht nur von Amts wegen, sondern auch auf Antrag der Partei zulässig. Der Antrag einer Partei auf eine Maßnahme gemäß § 293a BAO unterliegt der Entscheidungspflicht des § 311 BAO. Wirkt sich eine Bescheidaufhebung oder Bescheidänderung gemäß § 293a BAO zum Vorteil der Partei aus, so ist vom Ermessen stets positiv Gebrauch zu machen.

2005

Liegen die Voraussetzungen für eine Maßnahme gemäß § 293a BAO vor und wurde gegen einen Nebengebührenbescheid berufen, so hat, sofern die Berufung nicht gemäß § 273 BAO zurückzuweisen ist, die Änderung oder Aufhebung des Nebengebührenbescheides im Rahmen der Berufungserledigung erfolgen.

23.2. Zu § 295 Abs. 3 BAO

2006

Von der Bestimmung des § 295 BAO wird im Zusammenhang mit der Abgabeneinhebung lediglich **Absatz 3** und auch dieser nur insoweit behandelt, als er die Festsetzung eines **Säumniszuschlages** betrifft.

2007

§ 295 Abs. 3 BAO begründet keine materiellrechtlichen Ansprüche, sondern stellt lediglich eine verfahrensrechtliche Handhabe für die Abänderung oder Aufhebung von Bescheiden

dar, hinsichtlich derer ein Bindungsverhältnis zu nachträglich abgeänderten, aufgehobenen oder erlassenen anderen Bescheiden besteht.

2008

Im Gegensatz zu § 293a BAO räumt § 295 Abs. 3 BAO kein Ermessen ein.

2009

§ 295 Abs. 3 BAO ist in den Fällen anzuwenden, in denen ein Bescheid, mit dem eine Selbstbemessungsabgabe festgesetzt wurde, aufgehoben wird, weil sich das Ergebnis der Selbstberechnung entgegen der ursprünglichen Annahme der Abgabenbehörde nachträglich als richtig erweist.

Beispiel:

Die zu einer Nachforderung führende Festsetzung einer selbst zu berechnenden Abgabe erfolgt gemäß § 201 BAO in der Annahme, dass die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen unrichtig sei. Gleichzeitig mit der Festsetzung der Abgabe wird ein Säumniszuschlag festgesetzt. Im Berufungsverfahren betreffend die Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe stellt sich heraus, dass die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen richtig war und demnach die angenommene Säumnis nicht eingetreten ist. Der Bescheid betreffend Festsetzung des Säumniszuschlages ist nach Erlassung der stattgebenden Berufungs(vor)entscheidung gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufzuheben.

2010

§ 295 Abs. 3 BAO ist auch dann anzuwenden, wenn ein Bescheid, mit dem eine Selbstbemessungsabgabe festgesetzt wurde, abgeändert wird oder wenn ein Bescheid zur Gutschrift einer zuvor als Lastschrift gebuchten Selbstbemessungsabgabe führt.

2011

Es gilt sohin der Grundsatz:

Ist die Fälligkeit einer Abgabe bescheidabhängig (§ 210 Abs. 1 und 2 BAO), so kommt gegebenenfalls § 217 Abs. 8 BAO zur Anwendung. Ist der Zeitpunkt der Fälligkeit in Abgabenvorschriften vorgegeben, so kommt gegebenenfalls auch eine Maßnahme gemäß § 295 Abs. 3 BAO in Betracht.

2012

Wurde einer innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist gegen den eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) ablehnenden Bescheid eingebrachten Berufung stattgegeben, so ist der Bescheid über den infolge des Ablaufes der Frist gemäß § 212a Abs. 7 BAO verwirkten Säumniszuschlag gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufzuheben.

2013

Für die Berechnung der Stundungszinsen und Aussetzungszinsen im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld sind die gegenüber § 295 Abs. 3 BAO spezielleren Bestimmungen des § 212 Abs. 2 BAO und des § 212a Abs. 9 BAO maßgeblich.

Randzahlen 2014 bis 2099: *derzeit frei*

24. Hinweise

Die Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE), AÖF Nr. 213/1995, idF AÖF Nr. 99/2001 werden aufgehoben.

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesen Richtlinien abgeleitet werden.