



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0089-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CH, eingebracht durch die Rechtsanwälte HFP, vom 8. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 29. September 2004 zu StNr. 000/0000, mit dem ein Antrag auf Aussetzung von Abgaben gemäß § 212a BAO abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 7.8.2000 wurde der Berufungswerber gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung für Abgaben der Firma H GmbH i.L. im Ausmaß von 13.638.864,50 S (991.174,94 €) herangezogen.

Gegen diesen Bescheid brachte der Berufungswerber, vertreten durch Dr. HH, mit Schriftsatz vom 13.9.2000 Berufung ein. Darin wurde gemäß § 248 BAO auch gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche Berufung erhoben, und die Mitteilung derselben beantragt. Schließlich beantragte der Berufungswerber "gemäß § 212a BAO" die Aussetzung der "Einbringung des in Streit stehenden Betrages bis zur Erledigung der Berufung".

Über das Vermögen des Berufungswerbers wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 2.10.2003 das Konkursverfahren eröffnet, und Dr. B zum Masseverwalter bestellt.

Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 25.8.2004, zugestellt zu Händen des Masseverwalters, wurde der Berufung gegen den Haftungsbescheid teilweise stattgegeben, und die Haftungsinanspruchnahme auf Abgaben in Höhe von 300.453,19 € eingeschränkt.

Gegen diese Entscheidung wurde mit Schriftsatz vom 4.11.2004 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Ein Antrag, dieser Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 21.12.2004, Zl. AW 2004/14/0038, abgewiesen.

In Entsprechung des im Zuge der Berufung gestellten Antrages gemäß § 248 letzter Satz BAO übermittelte das Finanzamt dem Berufungswerber mit Schreiben vom 29.9.2004, zugestellt zu Händen des Masseverwalters, zu den haftungsgegenständlichen Abgabeansprüchen insgesamt 31 Bescheide. Da aufgrund der lange zurückliegenden Zeiträume von der Finanzkasse keine EDV-Ausdrucke der seinerzeit an die Gesellschaft ergangenen Säumniszuschlagsbescheide mehr erstellt werden konnten, wurden nachträglich händische Säumniszuschlagsbescheide ausgefertigt, die inhaltlich den an die Gesellschaft ergangenen EDV-Bescheiden entsprachen, um so dem Berufungswerber Kenntnis vom Inhalt dieser Bescheide zu geben.

Weiters wurde mit Bescheid vom 29.9.2004, zugestellt zu Händen des Masseverwalters, der im Zuge der Berufung gestellte Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben abgewiesen. In diesem Bescheid wurde die gegenständliche Steuernummer angeführt, und im Spruch ausgeführt: "Das Ansuchen von HC, vom 13. September 2000, eingebracht am 13. September 2000, betreffend Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO wird abgewiesen". In der Begründung führte das Finanzamt aus, dem Antrag hätte nicht entsprochen werden können, da die dem Antrag zugrunde liegende Berufung bereits mit Berufungsentscheidung vom 25.8.2004 erledigt worden sei.

Gegen diesen Bescheid wurde vom Berufungswerber, vertreten durch Rechtsanwälte HFP, mit Schriftsatz vom 8.11.2004 Berufung erhoben. Der bekämpfte Bescheid beziehe sich auf keine Geschäftszahl, sondern lediglich auf eine Steuernummer. Es könne daher nicht nachvollzogen werden, auf welchen Antrag sich dieser Bescheid beziehe. Es liege daher eine mangelhafte Bezeichnung vor und könne der Antrag sowie auch der Bescheid einem bestimmten Verfahren zu der Steuernummer des Antragstellers so nicht zugeordnet werden. Überdies sei die Berufungsentscheidung vom 25.8.2004 bislang dem ausgewiesenen Vertreter des Antragstellers förmlich nicht zugestellt worden, weshalb berechtigte Zweifel bestünden, ob diese Berufungsentscheidung überhaupt rechtswirksam zugestellt worden sei und somit Rechtswirkungen entfalten könne. Dem Antragsteller seien 31 Bescheide betreffend Säumniszuschläge, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer übermittelt worden. Offensichtlich sollten diese Bescheide die Grundlage für den Haftungsbescheid darstellen. Bei genauer Durchsicht der Bescheide stehe fest, dass diese ursprünglich mit 15. Oktober 2002 (richtig: 17. Oktober 2000) datiert worden seien, sohin zu einem Zeitpunkt erstellt worden seien, als bereits Berufung gegen den Haftungsbescheid erhoben worden war. Den Bescheiden sei deutlich zu entnehmen, dass hier eine nachträgliche Vordatierung erfolgt sei,

indem das ursprüngliche Erstellungsdatum 17.10.2000 ausgebessert, und durch die jeweiligen Daten, beginnend mit 9.4.1997 bis 9.9.1999 vordatiert worden sei. Diese mit Sicherheit aufklärungsbedürftige Vorgangsweise sei sicherlich geeignet, dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung des Haftungsbetrages stattzugeben. Die Behörde habe aufzuklären, warum die Bescheide erst am 17.10.2000 ausgestellt worden seien. Zur Verdeutlichung des Verfahrensmangels werde ein Bescheid in Kopie vorgelegt. Weiters seien die Bescheide auch insofern mangelhaft, als etwa der Bescheid vom 9.9.1999 die Abgabenschuldigkeit mit 23.8.1999 festlege und hier die Lohnsteuer von 1998 als Abgabenart und Zeitraum angeführt sei. Diese Daten könnten so nicht richtig sein und beruhe daher der Haftungsbescheid auf offensichtlich unrichtigen bzw. unvollständigen Bescheiden. Aus diesem Grund könne bis zur vollständigen Aufklärung dieses Umstandes auch der sich im Berufungsstadium befindliche Bescheid keine Rechtswirkungen entfalten. Mangels Vorlage dieser Bescheide bis zum oben angeführten Zeitraum hätte auch eine Überprüfung nicht erfolgen können und sei daher die nunmehr erhobene Verfahrens- bzw. Mängelrüge rechtzeitig. Aufgrund der in Kopie vorgelegten Bescheide sei offenkundig, dass sowohl Ermittlungs- als auch Begründungsfehler dem Haftungsbescheid anhafteten und bis zur Klärung dieser Umstände der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO berechtigt und weiter aufrecht erhalten bleibe. Solange von der Behörde die Berufungsentscheidung vom 25.8.2004 nicht förmlich dem ausgewiesenen Vertreter zugestellt werde, könne sie auch keine Rechtswirkungen entfalten, und sei daher über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung inhaltlich zu entscheiden. Aus all diesen Gründen werde beantragt, den hier angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung stattzugeben.

In einem Mängelbehebungsauftrag vom 2.2.2005 wies der unabhängige Finanzsenat die einschreitenden Rechtsanwälte darauf hin, dass die gegenständliche Berufung vom 8.11.2004 einen Formmangel im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO aufweise. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 2.10.2003 sei über das Vermögen des Berufungswerbers das Konkursverfahren eröffnet, und Dr.B, zum Masseverwalter bestellt worden. Durch die Konkurseröffnung am 2.10.2003 sei die vom Berufungswerber im Haftungsverfahren zu StNr. 000/0000 (Fa. H GmbH i.L.) seinerzeit an die einschreitenden Rechtsanwälte erteilte Vollmacht erloschen (§ 1024 ABGB). Im Zuge dieses Haftungsverfahrens sei auch der nunmehr berufungsgegenständliche Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gestellt worden. Der Gemeinschuldner könne während des Konkursverfahrens nur mit Zustimmung des Masseverwalters Verfahrenshandlungen setzen. Fehle der Nachweis der Zustimmung des Masseverwalters für eine Eingabe des Gemeinschuldners, so liege nach der Rechtsprechung ein verbesserungsfähiges Formgebrechen im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO vor (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO², § 79 Tz 18). Die gegenständliche Berufung vom 8.11.2004 enthalte weder eine Unterschrift des Masseverwalters, noch einen sonstigen Nachweis dafür, dass der Masseverwalter der

Einbringung der gegenständlichen Berufung durch die ausgewiesenen Vertreter zugestimmt hätte. Auf Grund des § 85 Abs. 2 in Verbindung mit § 279 Abs. 1 BAO werde die Behebung des angeführten Mangels innerhalb einer Frist von zwei Wochen ab Erhalt dieses Schreibens aufgetragen. Bei Versäumung dieser Frist gelte die Berufung als zurückgenommen.

Dieser Mängelbehebungsauftrag wurde den einschreitenden Rechtsanwälten nachweislich am 4.2.2005 zugestellt.

In diesem Bescheid wurde aus verfahrensökonomischen Gründen für den weiteren Verfahrensforgang zur Wahrung des Parteiengehörs auf folgende Umstände hingewiesen:

"Der angefochtene Bescheid vom 29.9.2004, mit dem der Aussetzungsantrag vom 13.9.2000 abgewiesen wurde, ist durch den Hinweis auf die Steuernummer der Primärschuldnerin, die Bezeichnung des Antragstellers und des konkreten Antrages inhaltlich ausreichend bestimmt.

Aufgrund der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Berufungswerbers und dem damit verbundenen Erlöschen der Vollmacht der einschreitenden Rechtsvertreter konnte die Berufungsentscheidung vom 25.8.2004, GZ. RV/0016-L/04, rechtswirksam nur dem Masseverwalter als gesetzlichem Vertreter des Berufungswerbers zugestellt werden.

Im Zuge der Berufung vom 13.9.2000 gegen den Haftungsbescheid war auch gemäß § 248 BAO gegen die zugrunde liegenden Abgabenansprüche Berufung erhoben worden. Ferner wurde (gemäß § 248 letzter Satz BAO) die Mitteilung der Abgabenansprüche beantragt.

Eine solche Mitteilung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (vgl. z.B. Ellinger/Wetzel, BAO, 194).

Die Einbringungsstelle ersuchte daraufhin mit Kurzmitteilungen vom 26.9.2000 das Arbeitgeberreferat, das zuständige Veranlagungsreferat und die Finanzkasse um Erstellung entsprechender Ablichtungen. Aufgrund der lange zurückliegenden Zeiträume konnten von der Finanzkasse keine EDV-Ausdrucke der seinerzeit an die Gesellschaft ergangenen Säumniszuschlagsbescheide mehr erstellt werden. Um dem Berufungswerber Kenntnis vom Inhalt dieser Bescheide geben zu können, wurden nachträglich händische Säumniszuschlagsbescheide ausgefertigt, die inhaltlich den an die Gesellschaft ergangenen EDV-Bescheiden entsprachen. Dabei wurde zunächst allerdings irrtümlich als Bescheiddatum das Datum der Erstellung der händischen Bescheide vermerkt, dieses anschließend jedoch auf jenes zutreffende Datum korrigiert, das auch die an die Gesellschaft ergangenen Bescheide ausweisen. Die am 15.7.1999 festgesetzte Lohnsteuernachforderung 1998 war am 23.8.1999 zu entrichten.

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den

Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO², § 248 Tz 14 mit Judikatur-nachweisen). Nicht im Haftungsverfahren, sondern allein in dem durch eine Berufung gemäß § 248 BAO ausgelösten Verfahren ist die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung zu prüfen. Eine allfällige Unrichtigkeit der Abgabenvorschreibung hat daher keinen Einfluss auf die Frage der Berechtigung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld.

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen auszusetzen. Die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung setzt schon nach dem Gesetzeswortlaut voraus, dass eine dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung noch anhängig ist. Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung kommt eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht. Da über die dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Haftungsberufung bereits mit Berufungsentscheidung vom 25.8.2004 entschieden wurde, kommt die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben schon aus diesem Grund nicht mehr in Betracht (vgl. z.B. VwGH 3.10.1996, 96/16/0200).

Selbst wenn man die Ansicht vertreten würde, dass die Erledigung der Haftungsberufung einer (nachträglichen) Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nicht entgegenstünde, und die Aussetzung der Einhebung daher bewilligt würde, wäre im vorliegenden Fall für den Berufungswerber nichts gewonnen. Gemäß § 212a Abs. 5 lit. b BAO wäre aufgrund der bereits erfolgten Entscheidung über die Haftungsberufung gleichzeitig wieder der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen. Nach ständiger Rechtsprechung (z.B. VwGH 21.7.1998, 98/14/0101) besteht keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden wegen einer bei Höchstgerichten anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der abschließenden Berufungserledigung hinaus auszudehnen. Bei einem anhängigen VwGH-Verfahren kann der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuerkannt werden, was im gegenständlichen Fall jedoch nicht der Fall war (Beschluss des VwGH vom 21.12.2004, AW 2004/14/0038). In Betracht käme schließlich noch eine Stundung gemäß § 212 BAO, dies jedoch nur bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser Bestimmung."

Vom Masseverwalter wurde dem Finanzamt mit eingeschriebener Post am 10.2.2005, beim Finanzamt eingelangt am 14.2.2005, eine Ausfertigung der gegenständlichen Berufung vom 8.11.2004 übermittelt, und auf dieser neben seiner Stampiglie und Unterschrift vermerkt: "Vom MV hiermit genehmigt. 10.02.2005".

Das Finanzamt leitete diese Eingabe an den unabhängigen Finanzsenat weiter, bei dem sie am 16.2.2005 einlangte.

Von Seiten des Masseverwalters wurde am 21.2.2005 mitgeteilt, dass mit der Genehmigung der Berufung durch den Masseverwalter nicht auch die Erteilung der Zustellvollmacht an die

einschreitenden Rechtsanwälte verbunden sei. Die gegenständliche Entscheidung möge zu Händen des Masseverwalters zugestellt werden. Diese werde dann umgehend an die einschreitenden Rechtsanwälte zur Kenntnisnahme übermittelt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint, oder insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 BAO).

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabenbetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen (§ 212a Abs. 3 BAO).

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden (§ 212a Abs. 4 BAO).

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein (§ 212a Abs. 5 BAO).

Zu den einzelnen Einwendungen gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages in der gegenständlichen Berufung vom 8.11.2004 wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die oben wiedergegebenen Ausführungen der erkennenden Behörde im Mängelbehebungs-auftrag vom 2.2.2005 verwiesen. Bereits dort wurde eingehend dargelegt, dass und aus welchen Gründen die Einwendungen unberechtigt sind.

Es wurde darin auch ausgeführt, die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung von Abgaben setze schon nach dem Gesetzeswortlaut voraus, dass eine dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung noch anhängig sei. Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung komme eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht (so z.B. VwGH 3.10.1996, 96/16/0200). Über die dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Haftungsberufung sei bereits mit Berufungsentscheidung vom 25.8.2004 entschieden worden.

Eine andere Auslegung des § 212a BAO dahingehend, dass auch nach Erledigung der einem Aussetzungsantrag zugrunde liegenden Berufung eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung geboten sein könnte, ist weder aus Rechtsschutzgründen erforderlich, noch wäre eine solche Vorgangsweise aus verfahrensökonomischen Erwägungen zweckmäßig. Wie bereits dargelegt wäre in einem solchen Fall gleichzeitig mit der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz wieder der Ablauf derselben zu verfügen.

Schon der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/86, mit dem die Bestimmung des § 254 BAO aufgehoben wurde, ausgeführt, das rechtsstaatliche Prinzip verlange Rechtsschutzeinrichtungen, die nach ihrer Zweckbestimmung ein Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen. Es gehe nicht an, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung zu belasten, *bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt sei*.

Als Folge dieses Erkenntnisses wurde die Bestimmung des § 212a in die BAO eingefügt. Auch nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes muss das erwähnte Mindestmaß an faktischer Effizienz einer Berufung nur bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels gegeben sein. Nach Abschluss des Berufungsverfahrens bedarf es dieses Rechtsschutzes nicht mehr.

Einem Aussetzungsantrag kommen zwei Rechtswirkungen zu. Gemäß § 230 Abs. 6 BAO dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (vollstreckungshemmende Wirkung).

Gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5, oder 6 gehemmt ist (säumniszuschlagshemmende Wirkung).

Durch diese Bestimmungen wird sichergestellt, dass für den Rechtsschutzsuchenden mit dem Aussetzungsantrag ein Aufschub der Zahlungsverpflichtung bewirkt wird.

Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu (§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO).

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO ist eine mittels Haftungsbescheid geltend gemachte Haftungsschuld binnen einer Frist von einem Monat (ab Zustellung des Haftungsbescheides) zu entrichten. Wird innerhalb dieser Frist nicht nur gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben, sondern gleichzeitig auch die Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beantragt, liegt ein zeitgerechter Aussetzungsantrag im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz vor, dem vollstreckungs- und säumniszuschlagshemmende Wirkung zukommt.

Bei Abweisung eines solchen zeitgerechten Aussetzungsantrages steht zur Entrichtung der Haftungsschuld gemäß § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO eine Nachfrist von einem Monat (ab Zustellung des Abweisungsbescheides) zu.

Gemäß § 230 Abs. 2 BAO dürfen während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden. Gemäß der bereits zitierten Bestimmung des § 217 Abs. 4 lit. b BAO fällt während dieser Zeit auch kein Säumniszuschlag an. Innerhalb der Nachfrist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO dauert daher die vollstreckungs- und säumniszuschlagshemmende Wirkung des Aussetzungsantrages fort.

Wird innerhalb dieser Nachfrist gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages Berufung erhoben, ist auf die Bestimmung des § 212a Abs. 4 BAO Bedacht zu nehmen. Demnach sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Die beiden Wirkungen von Aussetzungsanträgen (Vollstreckungs- und Säumniszuschlagshemmung) kommen daher auch Berufungen gegen die Abweisung von Aussetzungsanträgen zu (Ritz, BAO², § 212a Tz 22).

Wird eine solche Berufung mit Berufungsentscheidung als unbegründet abgewiesen, so ist dieser Spruch so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt. Der erstinstanzliche Bescheid verliert hiedurch jede selbst-

ständige rechtliche Wirkung nach außen (Ritz, BAO², § 289 Tz 3 mit Judikaturnachweisen). Im Ergebnis wird daher mit der Berufungsentscheidung der Aussetzungsantrag abgewiesen.

Für die Entrichtung der Abgabenschuld steht dem Berufungswerber daher eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Berufungsentscheidung zu (§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO). Innerhalb dieser Frist besteht daher weiter Vollstreckungshemmung (§ 230 Abs. 2 BAO), und fällt auch gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO kein Säumniszuschlag an.

Kein anderes Ergebnis tritt ein, wenn trotz bereits erledigter Berufung gegen den Haftungsbescheid einer Berufung gegen die Abweisung eines zeitgerechten Aussetzungsantrages stattgegeben, und die Aussetzung der Einhebung bewilligt wird. Gemäß § 212a Abs. 5 BAO ist in diesem Fall aufgrund der bereits erfolgten Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid gleichzeitig auch wieder der Ablauf der bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen. Für die Entrichtung der Abgaben steht sodann gemäß § 212a Abs. 7 erster Satz BAO eine Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung zu. Innerhalb dieser Frist besteht ebenfalls Vollstreckungshemmung (§ 230 Abs. 2 BAO), und fällt gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO kein Säumniszuschlag an.

Der unabhängige Finanzsenat teilt daher in jenen Fällen, in denen ein zeitgerechter Aussetzungsantrag vorliegt, die vom Verwaltungsgerichtshof in der Vergangenheit mehrfach ausgesprochene Ansicht, dass ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht kommt. Eine solche ist in diesen Fällen auch nach dem Normzweck (Effizienz des Rechtsschutzes) nicht erforderlich, da die Abweisung des Aussetzungsantrages hinsichtlich der säumnis- und vollstreckungshemmenden Wirkung zu keinem anderen Ergebnis führt wie die nachträgliche Bewilligung der Aussetzung der Einhebung samt dem gleichzeitig zu verfügenden Ablauf derselben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Februar 2005