



18. Oktober 2005

BMF-010103/0036-IV/2005

An

Finanzämter

Großbetriebsprüfungen

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftssteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuer, Bewertung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Finanzstraf-, Verfahrens- und Exekutionsrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

### **Änderung der Richtlinien für die Abgabeneinhebung**

*Änderung der Richtlinien für die Abgabeneinhebung*

Rz 154

Die Aufrechnung mit Abgabenansprüchen gegen den Gemeinschuldner, die erst nach Konkursöffnung 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 Konkursöffnung entstanden sind (zB der Anspruch auf eine aus einer ESt-Veranlagung 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.

## Rz 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.

## Rz 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 (sog. "Neumasseforderungen"). Hinsichtlich bereits früher entstandener sog. "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.

## Rz 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 Zahlungserleichterbewilligung Abgabenbeträge, die Gegenstand des Ansuchens bzw. der Zahlungserleichterbewilligung sind, 750 € übersteigen und nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag oder dem bisher maßgeblich gewesenen davon abweichenden Zahlstermin 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.

## Rz 402

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

#### Rz 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 ESt-Bescheid angefochten, weil einerseits Beiträge an eine gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaft nur im gesetzlichen Höchstmaß von 100 € 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 idF ab 1.1.2005).

#### Rz 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.

#### Rz 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.

#### Rz 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 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO) mit Ablauf jedes Jahres hinsichtlich der bis zum letzten Tag dieses Jahres entstandenen Aussetzungszinsen bedeutsam.

#### Rz 618

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

#### Rz 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).

#### Rz 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, 14/0842/80; 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.

#### Rz 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 USt-Voranmeldungen 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 157).

## Rz 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) Abgabenkontos (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094). Beziiglich der Berichtigung oder Nachholung einer Verrechnungsweisung siehe § 214 Abs. 5 und (bei Gesamtschuldverhältnissen) Abs. 7 BAO.

## Rz 729

Eine einmal durchgeführte Verrechnung bleibt grundsätzlich von später eintretenden Ereignissen oder zu tage gekommenen Umständen unbeeinflusst (siehe Rz 704); eine Ausnahme hiervon 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.

## Rz 730

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

## Rz 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.

## Rz 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.

## Rz 850

Der Abrechnungsbescheid stellt eine Entscheidung im Einhebungsverfahren dar. Durch den antragsabhängigen Abrechnungsbescheid wird über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 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, 2000/14/0162-8). Somit dient der Abrechnungsbescheid der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte 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 Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben (VwGH 27.11.2000, 2000/17/0090 bis 0093). Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Zweifel in den strittigen Punkten, so soll durch den Abrechnungsbescheid eine beide Teile bindende Klärung geschaffen werden.

## Rz 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 Gebarung 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).

#### Rz 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).

#### Rz 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.

#### Rz 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).

#### Rz 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 11.9.1989, 88/15/0112). Dem Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides muss daher ein konkretes, auf jeweilige Gebarungsvorgänge Bezug nehmendes und entsprechend begründetes Parteivorbringen zu Grunde liegen.

#### Rz 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 Masseforderungen 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, 20 KO behauptet, ist darüber als Vorfrage zu befinden (VwGH 5.7.1999, 99/16/0115; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

#### Rz 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 USt-Vorauszahlung, so hat insoweit die Festsetzung eines Säumniszuschlages in sinngemäßer Anwendung des § 217 Abs. 7 zweiter Halbsatz BAO zu unterbleiben.

#### Rz 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 USt-Voranmeldung bzw. ab Wirksamwerden des die USt 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).

#### Rz 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 Abgabenentrichtung 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.

Rz 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 Abgabenentrichtung 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 Abgabenentrichtung 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<sup>2</sup>, § 115, Tz 12).

§ 217 Abs. 7 BAO ist auch anwendbar, wenn eine Konkursmasse zur Abdeckung aller Masseforderungen nicht ausreicht (siehe Rz 925).

Rz 1303

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 Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch ergehende Berufungs(vor)entscheidung wirkt auch gegen den Erstschuldner (§ 290 Abs. 2 BAO), selbst wenn der Abgabenbescheid die sem 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 1234 verwiesen.

Rz 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.

Rz 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. Zur Delegierung der an sich dem Bundesministerium für Finanzen zustehenden Gnadenbefugnisse an die Steuer- und Zollkoordination (SZK) bis zu einem Gesamtbetrag von €12.000,00 siehe V vom 21.4.2004, BGBl. II 168/2004, iVm deren Geschäfts- und Personaleinteilung (FB SVE).

Rz 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, 0265). Diesfalls räumt § 217 Abs. 7 BAO eine Korrekturmöglichkeit ein.

Rz 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 Abrechnungsbescheidantrages (§ 216 BAO) geltend machen. Als unrichtig erkannte Buchungen sind auch von Amts wegen richtig zu stellen (Rz 606).

Rz 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, 0038) 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.

Rz 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 ESt-(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 USt-Jahresbescheiden, tritt die Fälligkeit des gegenüber dem früheren Bescheid festgesetzten Mehrbetrages erst einen Monat nach Zustellung des neuen Abgabenbescheides ein.

### Rz 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).

### Rz 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 Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig ist.

### Rz 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).

### Rz 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.

### Rz 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.

### Rz 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.

Rz 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.

Rz 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.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Oktober 2005