Erlassentwurf betreffend Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE)

Rz 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 Verkündung einer Entscheidung auch eine schriftliche Ausfertigung zuzustellen, wie etwa bei Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte (§ 277 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.

Rz 3:

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

Abschlusszahlung an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 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), Säumniszuschläge (§ 217 BAO).

Rz 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, Kohleabgabe gemäß § 6 Abs. 1 Kohleabgabegesetz, Flugabgabe gemäß § 7 Abs. 2 Flugabgabegesetz, Stabilitätsabgabe gemäß § 7 Abs. 2 Stabilitätsabgabegesetz).

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.

Rz 10:

Fälligkeit ist weder kalendermäßig fixiert noch von einer Bescheidbekanntgabe abhängig.

Beispiel:

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

Rz 15:

Wird unter Bedachtnahme auf einen angenommenen Postlauf ein Fälligkeitstag bereits im Bescheid ausgewiesen, so ist die Angabe dieses Fälligkeitstages Spruchbestandteil, als solcher mit Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO) 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.

1.1.10. Fälligkeit bei Beschwerdeentscheidungen und Erkenntnissen

Rz 23:

Beschwerdeentscheidungen und Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtes 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 Beschwerdeentscheidung bzw. des Erkenntnisses abgeleiteter Fälligkeitstag ergibt sich lediglich für eine etwaige Mehrvorschreibung gegenüber der zuletzt festgesetzt gewesenen Abgabe.

Rz 25:

Hängt die Fälligkeit einer Abgabe von einer Bescheidzustellung ab, dann löst allerdings die Neuvorschreibung 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 (Beschwerdevorentscheidung)	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.

Rz 26:

Durch einen Antrag, einer VfGH-Beschwerde oder einer Revision an den VwGH 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 bzw. durch das Verwaltungsgericht 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.

Rz 35:

§ 210 Abs. 2 BAO gilt auch bei Aufhebung eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtes durch ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH.

Rz 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 einer Revision an 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).

Rz 116:

Die Entrichtung von Bundesabgaben durch Verwendung von Wertzeichen (Stempelmarken) ist derzeit nicht vorgesehen.

Rz 118:

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

Die Bestimmung über die Respirofrist ist überdies nicht anwendbar

- für den Zeitpunkt, in dem eine Anzahlung (§ 205 Abs. 3 BAO) als entrichtet gilt,
- für den Zeitpunkt der Entrichtung iSd § 205 Abs. 5 BAO (für Gutschriftszinsen),
- für den Zeitpunkt der Entrichtung iSd § 205a Abs. 1 BAO (für Beschwerdezinzen).

Rz 124:

Sonstige Gutschriften können sich insbesondere ergeben aus

- Umsatzsteuervoranmeldungen,
- Bescheiden (einschließlich Bescheidaufhebungen) der Abgabenbehörde,
- Erkenntnissen des VfGH oder des VwGH, mit denen Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte aufgehoben werden.

Rz 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 (§ 97 BAO) des maßgeblichen Bescheides der Abgabenbehörde, des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtes oder des höchstgerichtlichen Erkenntnisses an die Partei.

Rz 127:

Tilgungswirkung tritt ein

- bei bescheidmäßig festgesetzten Abgaben mit Bekanntgabe (§ 97 BAO) des maßgeblichen Bescheides oder Erkenntnisses,
- 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).

Rz 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 § 295a BAO abzuändern bzw. aufzuheben.

Rz 149:

Wurde für eine Abgabeforderung eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) bewilligt oder einer Beschwerde an den VfGH oder einer Revision an 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.

Rz 151:

Für die Aufrechnung in **Insolvenzfällen** gelten die Regelungen der §§ 19 und 20 Insolvenzordnung (IO), die als speziellere Vorschriften den allgemeinen Bestimmungen des ABGB vorgehen.

Rz 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 Insolvenzforderungen mit Gegenansprüchen des Schuldners setzt daher voraus, dass der Anspruch des Schuldners gegen den Insolvenzgläubiger bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestanden hat.

Rz 153:

Die Aufrechnung von Insolvenzforderungen mit Gegenansprüchen des Schuldners ist dem § 20 Abs. 1 IO zufolge somit unzulässig, wenn der Insolvenzgläubiger (das Finanzamt) erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner des Schuldners 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).

Rz 154:

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

Im Übrigen ist nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens 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 Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten.

Rz 155:

Erfolgt nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabepflichtigen eine Veranlagung, die vor der Eröffnung 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 IO fallenden Gegenanspruch des Schuldners 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 Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind (§ 4 BAO), beide als Insolvenzforderungen 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).

Rz 156:

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

Rz 157:

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

Rz 158:

Im Fall der Masseunzulänglichkeit nach § 124a IO (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 (insbesondere Umsatzsteuer) verrechnet werden dürfen, die aus der weiteren Verwaltung und Verwertung der Insolvenzmasse resultieren (so genannte "Neumasseforderungen"). Hinsichtlich bereits früher entstandener so genannte "Altmasseforderungen" oder solcher, die nicht aus den zur Verwaltung und Verwertung gebotenen Rechtshandlungen des Insolvenzverwalters herrühren (insbesondere Mindestkörperschaftsteuer), ist die Aufrechnung gegen eine Forderung der Masse nur mehr entsprechend der Befriedigungsreihenfolge des § 47 Abs. 2 IO laut Verteilungsbeschluss des Insolvenzgerichtes 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 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 20.9.2001, 2001/15/0056; VwGH 4.9.2008, 2007/17/0118).

Rz 203:

Eine Zahlungserleichterung ist ein antragsbedürftiger begünstigender Verwaltungsakt (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0156; VwGH 4.9.2008, 2007/17/0118). Ein Ansuchen des Abgabepflichtigen ist stets Voraussetzung für einen Zahlungserleichterungsbescheid (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145). Hat die Behörde einen antragsgebundenen Bescheid ohne Vorliegen eines derartigen Antrages erlassen, 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).

Rz 209:

Ansuchen um Zahlungserleichterung sind ohne unnötigen Aufschub bescheidmässig zu erledigen (§ 85a 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 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.

Rz 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 an den VfGH oder der Revision an den VwGH wurde 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.

Rz 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 Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO) oder ein Vorlageantrag (§ 264 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 Bescheidbeschwerde nicht stattgegeben wird (VwGH 22.3.2000, 98/13/0227).

Rz 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; VwGH 4.9.2008, 2007/17/0118).

Rz 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 Rechtsmittelverfahren 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 Bescheidbeschwerde 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 Bescheidbeschwerden kommt bei Beschwerden an den VfGH oder Revisionen an den VwGH eine Zahlungserleichterung in Betracht, wenn der angefochtene Bescheid klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Beschwerdeverfahren (bzw. im Revisionsverfahren) zu gewärtigen ist.

Rz 230:

Die Erhebung einer Revision an den VwGH allein ist keine taugliche Begründung für ein Zahlungserleichterungsansuchen (VwGH 22.2.2001, 95/15/0058).

Rz 231:

Aussetzungsanträge gemäß § 212a BAO sind frühestens gleichzeitig mit der Bescheidbeschwerde einzubringen. Wird die Beschwerdefrist 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 Bescheidbeschwerde 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 Beschwerdevorentscheidung in Lauf gesetzt wird (§ 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO) oder wenn wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der der Beschwerdevorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung gestellt wird (§ 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 2 BAO).

Rz 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 20.9.2001, 2001/15/0056; VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112).

Rz 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 einer Beschwerde an den VfGH oder

einer Revision an den VwGH (gemäß § 85 VfGG bzw. gemäß § 30 VwGG) aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.

Rz 248:

Der Tag, an dem die Abgabenschulden fällig geworden sind, bleibt durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung unberührt (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034; VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Rz 255:

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

Rz 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 Bescheidbeschwerde bewilligt wird, das dem Beschwerdebegehren nicht vollinhaltlich stattgebende Erkenntnis (§ 279 BAO) aber schon zwei Monate nach Bewilligung der Zahlungserleichterung ergeht.

Rz 284:

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

Rz 285:

Wurde für die Abgabenzahlungsschuld eines mit Beschwerde angefochtenen Abgabenbescheides eine Zahlungserleichterung bewilligt, so erlischt diese wegen Wegfalls

der Abgabenzahlungsschuld, wenn die Beschwerde durch Aufhebung des Bescheides unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde (§ 278 Abs. 1 erster Satz BAO) erledigt wird.

Rz 291a:

Hinsichtlich Landes- und Gemeindeabgaben betreffenden Stundungszinsen siehe § 212b Z 1 BAO.

Rz 296:

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

Rz 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 § 295a BAO abzuändern.

Rz 307:

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO von Amts wegen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Rz 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 § 278 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 Abs. 2 BAO) oder eines ändernden Abgabenbescheides (§ 295 BAO), auf Grund einer (teilweise) stattgebenden Beschwerdeentscheidung oder eines Erkenntnisses 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.

Rz 309:

Die nachträgliche Herabsetzung einer im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenschuld durch Abänderung des Haftungsbescheides durch eine Beschwerdeentscheidung oder ein Erkenntnis hat auch gegenüber dem Erstschuldner eine die Stundungszinsen mindernde Auswirkung.

Rz 312:

Ergibt sich die Herabsetzung einer bereits veranlagten Abgabenschuld zB durch eine Beschwerdeentscheidung, 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.

4. ESt-Vorauszahlung	100.000 Euro
Veranlagungsergebnis	110.000 Euro
Beschwerdeentscheidung	70.000 Euro

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

	Vierteljahresbeträge laut Abgabekonto	Vierteljahresbeträge für Zwecke der Stundungszinsberechnung nach Beschwerdevorentscheidung
1. Viertel	25.000 Euro	17.500 Euro
2. Viertel	25.000 Euro	17.500 Euro
3. Viertel	25.000 Euro	17.500 Euro
4. Viertel	25.000 Euro	17.500 Euro

Rz 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 Beschwerde vorentscheidung betreffend Umsatzsteuer. Dies wirkt sich auf die Berechnung der Stundungszinsen aus.

Rz 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 Bescheidbeschwerde 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.

3.19. Bescheidbeschwerde gegen Bescheide betreffend Abweisung einer Zahlungserleichterung (Abs. 4)

Rz 337:

Dem § 212 Abs. 4 BAO zufolge kommt Bescheidbeschwerden (§ 243 BAO) gegen Bescheide betreffend die (teilweise) Abweisung von Zahlungserleichterungsansuchen sowie solche Beschwerden betreffenden Vorlageanträgen (§ 264 BAO) die Wirkung eines neuerlichen Zahlungserleichterungsansuchens zu.

Rz 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 Bescheidbeschwerde wegen mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters.

Rz 340:

Einer innerhalb der Frist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO gegen die Abweisung eines Ansuchens um Zahlungserleichterung eingebrachten Bescheidbeschwerde oder einem innerhalb dieser Frist eingebrachten Vorlageantrag kommt gemäß § 230 Abs. 3 BAO iVm § 212 Abs. 4 BAO einbringungshemmende Wirkung zu. Wird die Beschwerde 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 Beschwerde oder ein Vorlageantrag durch die Abgabenbehörde 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.

Rz 341:

Die Einbringung einer Bescheidbeschwerde 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 Beschwerde nicht stattgegeben wird (vgl. VwGH 22.3.2000, 98/13/0227); dies

gilt allerdings nur, wenn die Beschwerde oder der Vorlageantrag innerhalb der Frist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO eingebracht wurde.

Rz 342:

Wird der Beschwerde 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.

Rz 343:

- Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO).
- Aussetzung der Einbringung (§ 231 BAO).
- Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung einer Beschwerde an den VfGH oder einer Revision an den VwGH (dies kommt einem zinsenlosen Moratorium gleich).
- Im Insolvenzverfahren für Insolvenzforderungen.

3.2.1. Landes- und Gemeindeabgaben (§ 212b Z 1 BAO)

Rz 344:

Ab Jänner 2010 gilt § 212 BAO grundsätzlich auch für Landes- und Gemeindeabgaben. Diesbezügliche Sonderregelungen betreffen lediglich die Stundungszinsen.

Die Höhe der Stundungszinsen beträgt (für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2009) nach § 212b Z 1 zweiter Satz BAO sechs Prozent pro Jahr.

Für 200 Euro nicht übersteigende Abgabenschuldigkeiten sind nach § 212b Z 1 erster Satz BAO keine Stundungszinsen vorzuschreiben. Diese Bestimmung ist nach § 313a Abs. 1 Z 6 BAO erstmals auf Abgaben (somit auf Stundungszinsen) anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2009 entsteht.

Landes- und Gemeindeabgaben betreffende Stundungszinsen sind nur festzusetzen, wenn ihre Höhe über zehn Euro beträgt (nach § 212b Z 1 dritter Satz BAO).

Rz 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 Beschwerdeverentscheidung oder eines Erkenntnisses (bzw. Beschlusses) 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 Beschwerdebegehrens ist (siehe Rz 444 bis Rz 446). Ausgeschlossen ist eine Aussetzung, wenn die Bescheidbeschwerde 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).

Rz 406:

Ein Aussetzungsantrag ist ein Anbringen iSd § 85 BAO und unterliegt somit der Entscheidungspflicht des § 85a BAO.

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

Rz 409:

Aus der Formulierung "unmittelbar oder mittelbar" im § 212a Abs. 1 BAO ergibt sich, dass nicht nur eine Bescheidbeschwerde, 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, anfecht. Eine solche Beschwerde 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:

Die Abgabepflichtige beantragt die Aussetzung hinsichtlich eines Teiles der Einkommensteuer im Hinblick auf eine gegen den Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) gerichtete Beschwerde.

Rz 410:

Im Übrigen gehören zu den Abgaben, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, alle Abgaben, die im Fall einer dem Begehren des Beschwerdeführers 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).

Beispiel:

Der Abgabepflichtige beantragt im Zusammenhang mit einer Bescheidbeschwerde die Aussetzung von Einkommensteuer, hinsichtlich derer die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages bereits verwirkt wurde. Im Fall einer Stattgabe der Beschwerde hat 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 iSd § 212a Abs. 1 erster Satz BAO, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt.

Rz 412:

Ferner ermöglicht § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung des Streitgegenstandes des Hauptverfahrens (Beschwerde gegen den Abgabenbescheid) für die Zeit, in der in einem Nebenverfahren (zB Bescheidbeschwerde gegen einen auf § 85 Abs. 2 BAO gestützten Zurücknahmebescheid) geprüft wird, ob die Voraussetzungen einer Bescheidbeschwerde vorliegen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0085).

Rz 413:

Eine Aussetzung der Einhebung setzt voraus, dass eine Bescheidbeschwerde, 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).

Rz 415:

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

Rz 416:

Anträge, die vor Einbringen einer Bescheidbeschwerde gestellt werden, sind, wenn kein Zurückweisungsgrund vorliegt, als unbegründet abzuweisen, wenn nicht bis zur Erledigung des Antrages die Beschwerde eingebracht wird.

Rz 417:

Wird die Beschwerdefrist 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 Bescheidbeschwerde 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 (§ 264 BAO) erst durch die Bekanntgabe der fehlenden Begründung (§ 264 Abs. 4 iVm § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO) in Lauf gesetzt wird oder im Hinblick auf einen Antrag auf Mitteilung der der Beschwerdevorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt ist (§ 264 Abs. 4 iVm § 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.

Rz 418:

Der Zeitraum, in dem ein Aussetzungsantrag gestellt werden kann, endet mit der Bekanntgabe der Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (vgl. VwGH 10.4.1991, 91/15/0011), die bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung, bei mündlichen Erledigungen durch Verkündung erfolgt. Wird ein Erkenntnis oder Beschluss des Verwaltungsgerichtes verkündet, so ist der Zeitpunkt der Verkündung maßgeblich,

ungeachtet des Umstandes, dass diesfalls auch immer eine schriftliche Ausfertigung der Entscheidung zugestellt werden muss (§ 277 Abs. 4 erster Satz BAO).

Rz 419:

Wurde eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes durch den VfGH oder den VwGH aufgehoben, so kann bis zum Ergehen der neuerlichen Entscheidung des Verwaltungsgerichtes im fortgesetzten Verfahren ein Aussetzungsantrag gestellt werden.

Rz 423:

Aussetzungsanträge sind bei jener Abgabenbehörde einzubringen, der die Erhebung der den Gegenstand des Aussetzungsantrages bildende Abgabe obliegt. Dies gilt auch, wenn die Erledigung der Bescheidbeschwerde insbesondere zufolge eines Vorlageantrages dem Verwaltungsgericht obliegt.

Rz 428:

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

Rz 429:

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

Rz 430:

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

Rz 433:

Unter Anbringen iSd § 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 Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) zu verstehen.

Rz 434:

Im Interesse eines effizienten Rechtsschutzes ist eine Aussetzung auch dann zu bewilligen, wenn sich eine Abgabenschuld aus einer verbösernden Beschwerdeentscheidung ergibt und ein Vorlageantrag (§ 264 BAO) gestellt wird.

Rz 435:

Führt im Fall einer Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO eine Beschwerdeentscheidung mittelbar zu einer Erhöhung einer Abgabenschuld für einen an den gemeinschaftlichen Einkünften Beteiligten, so kommt für diesen, wenn er einen Vorlageantrag stellt, ohne selbst Beschwerdeführer zu sein (§ 264 Abs. 2 lit. b BAO), eine Aussetzung in Betracht.

Rz 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 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 Bescheidbeschwerde diesbezüglich wegen § 252 BAO aussichtslos wäre (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO).

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

Rz 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 Grunderwerbsteuer die Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (§ 9 Z 4 GrEStG 1987). Wurde einer der Gesamtschuldner, welcher der Abgabenbehörde keine Abgabenerklärung vorgelegt hat, mit Leistungsgebot in Anspruch genommen, so kommt im Fall einer Bescheidbeschwerde eine Aussetzung nur insoweit in Betracht, als der an den Beschwerdeführer gerichtete Abgabenbescheid vom Anbringen des anderen Gesamtschuldners abgewichen ist, außer der Abgabepflichtige ficht seine Inanspruchnahme dem Grunde nach an.

Rz 441:

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

Rz 442:

Bringt der Haftungspflichtige nur eine Beschwerde gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch ein 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 Abgabeanpruch vom Anbringen des Erstschuldners abweicht und diese Abweichungen Gegenstand des Beschwerdebegehrens sind.

Rz 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 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 Bescheidbeschwerde ausschließlich erstmals die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung beantragt.

Rz 445:

Eine Aussetzung kann nur in jenem Umfang bewilligt werden, in dem sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung 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.

Rz 446:

Trägt eine Beschwerdevorentscheidung dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung, wird aber in einem vom Beschwerdebegehren 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.

Rz 447:

4.7.6. Die Bescheidbeschwerde darf nicht nur wenig Erfolg versprechend sein

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

Rz 448:

Anlässlich der Entscheidung über einen Aussetzungsantrag ist somit von der Abgabenbehörde auf die Erfolgsaussichten der Beschwerde Bedacht zu nehmen, und zwar anhand des Beschwerdevorbringens (VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100; VwGH 15.3.2012, 2011/17/0175). In der Beschwerde nicht dargelegte Fragen der rechtlichen Beurteilung, die zum Erfolg einer Beschwerde 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).

Rz 449:

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

Rz 450:

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

Rz 451:

Die Bescheidbeschwerde 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 anfight, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Rz 452:

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

Rz 453:

Stützt ein Abgabepflichtiger eine Bescheidbeschwerde 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 Beschwerdebehauptung ebenso wie jede andere Beschwerdebehauptung im Hinblick auf ihre Erfolgsaussichten abzuschätzen. Hierbei ist zu beachten, dass über Beschwerden allenfalls auch in einem nach Ergehen einer verwaltungsgerichtlichen oder verfassungsgerichtlichen Entscheidung fortgesetzten Verfahren zu entscheiden ist (VfGH 27.6.1996, B 131/95).

Rz 454:

Aus dem Wort "soweit" im § 212a Abs. 2 lit. a BAO ergibt sich, dass eine Aussetzung gegebenenfalls nur für einen Teil der vom Beschwerdebegehren berührten Abgabenschuld in Betracht kommen kann. Wird beispielsweise ein Einkommensteuerbescheid angefochten, weil einerseits Beiträge an eine gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaft nur im gesetzlichen Höchstausmaß 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.

Rz 455:

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

Rz 456:

Für eine auslegungswise Einschränkung des Tatbestandes nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO auf Fälle offenkundiger Erfolglosigkeit einer Bescheidbeschwerde 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; VwGH 9.8.2001, 2000/16/0393).

Rz 457:

Es besteht keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgaben wegen einer bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts anhängigen Beschwerde bzw. Revision über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigungen hinaus auszudehnen (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0126; VwGH 3.8.2004, 99/13/0207).

Rz 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, 0046; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0044). 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).

Rz 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; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0044). 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.

Rz 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 Bescheidbeschwerde 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).

4.8. Zurückweisung eines Aussetzungsantrages, Bescheidbeschwerde gegen Abweisung eines Aussetzungsantrages (Abs. 3 und 4)

Rz 465:

Aussetzungsanträge haben die Darstellung und somit auch die Berechnung des nach Ansicht des Abgabepflichtigen für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrag 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 Beschwerdeerledigung eine Herabsetzung der Abgabenschuld ergibt.

Rz 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 Beschwerde 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 Abgabebetrag die Auswirkungen umsatzabhängiger Positionen (zB Höhe des Vorsteuerabzuges bei Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) nicht berücksichtigt hat.

Rz 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 im Antrag enthalten sein.

Rz 469:

Enthält ein Antrag nicht die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Betrages, so ist nach § 85 Abs. 2 BAO (Mängelbehebungsverfahren) vorzugehen.

Rz 470:

Wird im Fall einer Wiederaufnahme des Verfahrens in der Bescheidbeschwerde 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.

Rz 472:

Das Vorgesagte gilt sinngemäß für das Fehlen einer Vollmacht. Bezüglich als Parteienvertreter einschreitender Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Notare und Bilanzbuchhalter sind § 8 Abs. 1 letzter Satz Rechtsanwaltsordnung, § 88 Abs. 9 WTBG, § 5 Abs. 4a Notariatsordnung bzw. § 36 Abs. 5 BibuG 2014 zu beachten, wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt.

Rz 476: *entfällt***Rz 479:**

Dem § 212a Abs. 4 BAO zufolge bewirkt die Bescheidbeschwerde gegen einen die Aussetzung ablehnenden Bescheid ebenso wie ein Vorlageantrag (§ 264 BAO) im Fall einer (teilweise) abweisenden Beschwerdeentscheidung neuerlich eine Hemmung der Einbringung.

Rz 481:

Der Bescheid, mit dem die Abgabenbehörde über einen Aussetzungsantrag entscheidet, ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (§ 243 BAO). Gemäß § 212a Abs. 4 BAO sind die für

Aussetzungsanträge geltenden Vorschriften auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf Vorlageanträge (§ 264 BAO) sinngemäß anzuwenden. Dieser Regelung zufolge kommt somit einer Beschwerde 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 Beschwerdeverfahrens 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 Beschwerdevorentscheidung stellt.

Rz 482:

§ 212a Abs. 4 BAO ist nicht anwendbar, wenn ein Bescheid angefochten wird, mit dem ein Aussetzungsantrag zurückgewiesen oder als zurückgenommen erklärt wird.

Rz 487:

Nach Erledigung der Bescheidbeschwerde, 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 Beschwerde gegen einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) zwar schon verkündet wurde (§ 277 Abs. 4 BAO), die schriftliche Ausfertigung dieser Entscheidung aber noch nicht vorliegt und deshalb die Änderung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide noch nicht vorgenommen worden ist.

Rz 489:

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

Rz 491:

Dennoch liegt eine mittelbare Abhängigkeit der Höhe der Vorauszahlungen von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde gegen einen Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid iSd § 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 Erledigung einer Bescheidbeschwerde

die Anpassung der Vorauszahlungen für das betreffende Jahr nicht mehr zulässig ist; ferner könnte vor Erledigung der gegen den Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid gerichteten Beschwerde im Hinblick auf eine mittlerweile durchgeführte weitere Veranlagung eine Anpassung der Vorauszahlungen ohne Bedachtnahme auf das Ergebnis des Beschwerdeverfahrens erfolgt sein oder Vorauszahlungen könnten - unabhängig von einer Veranlagung - neu festgesetzt worden sein.

Rz 492:

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

Rz 493:

Wird einer Beschwerde gegen einen Abgabenbescheid (teilweise) stattgegeben, so führt dies grundsätzlich zu einer Rückstandsminderung, die mit Bekanntgabe der Beschwerdevorentscheidung oder des Erkenntnisses wirksam wird.

Rz 494:

Wurde einem Antrag auf Aussetzung von Vorauszahlungsteilbeträgen stattgegeben, so führt dies dazu, dass Vierteljahresbeträge jeweils nur in einem dem Beschwerdebegehren entsprechenden Ausmaß zu entrichten sind, sodass auch bei stattgebender Beschwerdeerledigung eine zumindest teilweise Nachentrichtung ausgesetzt gewesener Abgabenbeträge zu erfolgen hat.

Rz 495:

Soweit der Beschwerde 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).

Überschrift vor Rz 496:

4.11.2. Ansuchen um Zahlungserleichterung im Zusammenhang mit einer Bescheidbeschwerde

Rz 505:

Der stets mit Bescheid von der Abgabenbehörde auszusprechende Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden Beschwerdeentscheidung oder einer anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen (VwGH 22.1.2001, 2000/17/0265). Die Erledigung einer Beschwerde durch das Verwaltungsgericht durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde (§ 278 Abs. 1 BAO) ist ebenfalls eine das Beschwerdeverfahren abschließende Erledigung.

Rz 506:

Der Gesetzauftrag, 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 Beschwerdeverfahrens nicht nachkommt. Der Abgabepflichtige kann die Folgen der verspäteten Verfügung des Ablaufes im Weg der im § 212a Abs. 8 BAO vorgesehenen Tilgung in einfacher Weise abwenden (VwGH 31.7.2002, 2002/13/0075).

Rz 507:

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

Rz 508:

Ein Ablaufbescheid ist auch dann zu erlassen, wenn anlässlich einer gemäß § 295 BAO vorgenommenen Änderung des angefochtenen Bescheides der ändernde Bescheid dem Beschwerdebegehren Rechnung trägt und die Bescheidbeschwerde gemäß § 261 BAO als gegenstandslos erklärt wird.

Rz 509:

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

Rz 510:

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

Rz 511:

Ein Ablaufbescheid ist anlässlich der Erledigung der Bescheidbeschwerde, 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 Bescheidbeschwerde gegen einen Grundlagenbescheid**Rz 512:**

Wurde anlässlich einer Beschwerde gegen einen Grundlagenbescheid (zB Feststellung von Einkünften 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 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.

Rz 513:

Wurde der Beschwerde 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.

Rz 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; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0044). Bietet der Abgabepflichtige entsprechende Sicherheiten an, so ist von einem Widerruf der Aussetzung abzusehen.

Rz 516:

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

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

Rz 518:

Wurde hingegen im Fall einer bereits bewilligten Aussetzung im Zusammenhang mit einer Erweiterung des Beschwerdebegehrens abermals ein Aussetzungsantrag gestellt, so ist hierüber ein weiterer Bescheid, der nur über den zweiten Antrag abspricht, zu erlassen 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 Bescheidbeschwerden abhängt und diese zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingebracht werden.

Beispiel:

Anlässlich der Beschwerde gegen einen ESt-Bescheid wird eine Aussetzung bewilligt. Vor Erledigung der Beschwerde - 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 Beschwerdebegehren nicht Rechnung trägt, weshalb die Beschwerde dem § 253 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 Beschwerde einen weiteren Aussetzungsantrag für die sich aus dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid ergebende Nachforderung.

Rz 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 Bescheidbeschwerde stattgegeben wird; diesfalls bezieht sich § 212a Abs. 6 lit. d BAO auf den gesamten Zeitraum nach Einbringung des Erstantrages.

Rz 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 Abgabebeträge in die Aussetzung. Diese Bestimmung hat vor allem dann Bedeutung, wenn anlässlich einer dem Beschwerdebegehren nicht vollinhaltlich Rechnung tragenden Beschwerdeentscheidung 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 (§ 264 BAO) neuerlich ein Aussetzungsantrag gestellt wird (§ 212a Abs. 5 BAO).

Rz 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 Abgabebeträge, 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 Beschwerde 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.

Rz 527:

- Wurde eine Beschwerde gegen einen Ablaufbescheid zB mit der Begründung eingebracht, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes nicht wirksam zugestellt wurde, und wird der Ablaufbescheid mit Beschwerdevereinscheidung 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.

Rz 528:

- Wird die Beschwerdefrist 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 (§ 264 BAO) erst durch Bekanntgabe der fehlenden Begründung in Lauf gesetzt wird (§ 264 Abs. 4 lit. a BAO iVm § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO) oder wegen eines Begründungsmangels ein Antrag auf Mitteilung der der Beschwerdevorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung gestellt wird (§ 264 Abs. 4 lit. a BAO iVm § 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.

Rz 529:

- Wurde eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes 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 Bescheidbeschwerde (§ 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.

Rz 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 (§ 264 Abs. 1 BAO), einbringt (§ 212a Abs. 7 BAO in Verbindung mit § 217 Abs. 4 BAO).

Hinsichtlich der Hemmungswirkung siehe Rz 1434.

Rz 535:

Die Frist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO steht insbesondere zu, wenn ein zeitgerecht gestellter Aussetzungsantrag abgewiesen wurde. Kein Anspruch auf diese Frist besteht, wenn ein Aussetzungsantrag mangels Aktivlegitimation des Einschreiters zurückzuweisen ist.

Rz 540:

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

Rz 541:

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

Rz 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 iVm § 217 Abs. 4 BAO). Im Fall einer innerhalb nicht erstreckter Rechtsmittelfrist eingebrachten Beschwerde 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.

Rz 545:

- Der Antrag ist iSd § 212a Abs. 3 BAO inhaltlich mangelhaft.

Es ist nach § 85 Abs. 2 BAO vorzugehen (Mängelbehebungsauftrag); siehe Rz 546.

Rz 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; VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138; siehe Rz 1709).

Rz 551:

Die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist gesetzliche Folge des verfügten Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgaben infolge der Erledigung der damit im Zusammenhang stehenden Beschwerde (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 Beschwerdeverfahrens vor, selbst wenn dieses unangemessen lange dauert (VwGH 17.9.1997, 93/13/0100).

Rz 562:

Die Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen wird durch ein während der Wirksamkeit einer Aussetzung auf dem Abgabekonto ausgewiesenes Guthaben - unabhängig von der Dauer seines Bestehens - nicht gemindert (VwGH 25.6.1997, 94/15/0167; VwGH 15.11.2005, 2002/14/0051).

Rz 563:

Wird anlässlich einer Beschwerdevorentscheidung 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 Bescheidbeschwerde abhängt (§ 212a Abs. 1 BAO).

Rz 565:

Jedenfalls werden Aussetzungszinsen insoweit nicht festgesetzt, als durch die Erledigung der Bescheidbeschwerde, die Anlass für die Aussetzung war, oder durch einen anderen Verfahrenstitel (zB § 299 Abs. 1 BAO) eine Minderung der für die Aussetzungszinsenberechnung maßgeblichen Abgabenschuld ausgelöst wird.

Rz 571:

Wurde der Bescheid betreffend Ablauf der Aussetzung, der Anlass für die Erlassung eines Aussetzungszinsenbescheides war, etwa in Erledigung einer Bescheidbeschwerde, zB wegen nicht wirksamer Zustellung der Beschwerdevorentscheidung, 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 Beschwerdeentscheidung abermals ein Ablaufbescheid erteilt, so ist unter Berücksichtigung der dargestellten Grundsätze neuerlich ein Aussetzungszinsenbescheid zu erlassen.

Rz 572:

Wird eine Bescheidbeschwerde, die Anlass für eine Aussetzung der Einhebung war, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides erledigt (§ 278 Abs. 1 BAO), so wird durch die Aufhebung eine aus dem angefochtenen Bescheid resultierende Nachforderung beseitigt. Dies entspricht einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld iSd § 212a Abs. 9 dritter Satz BAO, sodass für die nunmehr weggefallene Nachforderung keine Aussetzungszinsen festzusetzen sind.

Rz 573:

Zu Aussetzungszinsen anlässlich einer Beschwerde gegen einen Grundlagenbescheid siehe Rz 513. 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).

Rz 574:

Aussetzungszinsen, die im Einzelfall den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO).

4.19. Landes- und Gemeindeabgaben (§ 212b Z 3 und 4 BAO)

Rz 578:

Die Erweiterung des Anwendungsbereiches der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben betrifft auch die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.

Aus § 323a Abs. 1 Z 2 BAO ergibt sich, dass vor dem 1. Jänner 2010 zuerkannte Begünstigungen (bescheidmäßig bewilligte Aussetzungen der Einhebung) auch nach diesem Zeitpunkt aufrecht bleiben. Dies ist für jene Bundesländer bedeutsam, in denen die Aussetzung der Einhebung (vor diesem Stichtag) landesrechtlich vorgesehen war (somit für Kärnten, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg, Steiermark und Wien).

Hievon abweichend gilt § 212a BAO für Landes- und Gemeindeabgaben der Länder Burgenland, Tirol und Vorarlberg erstmals für nach dem 31. Dezember 2009 eingebrachte Anträge auf Aussetzung (§ 323 Abs. 1 Z 7 BAO).

Rz 579:

Für Landes- und Gemeindeabgaben betreffende Aussetzungszinsen gelten (abweichend vom § 212a Abs. 9 BAO) die Sonderbestimmungen des § 212b Z 3 und 4 BAO.

Nach § 212b Z 3 BAO betragen die Aussetzungszinsen drei Prozent pro Jahr. Dieser Prozentsatz ist erstmals auf Abgaben (nämlich Aussetzungszinsen) anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2009 entstanden ist.

Die zweite Sonderbestimmung ist § 212b Z 4 BAO. Danach sind Aussetzungszinsen, die den Betrag von 10 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen.

Rz 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 Bescheidbeschwerdeverfahren 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 Gutschriften auch im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung ergeben (zB Überschuss auf Grund einer Umsatzsteuervoranmeldung).

Rz 604:

Wiederkehrend zu erhebende Abgaben sind

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

Rz 609:

Bei nicht wiederkehrend zu erhebenden Abgaben (zB Grunderwerbsteuer, Rechtsgebühren) ist die Gebarung für jeden Abgabepflichtigen nach einzelnen Abgaben getrennt oder

zusammengefasst, jedoch von den wiederkehrend zu erhebenden Abgaben abgedont, zu verbuchen. Diese Bestimmung räumt der Abgabenbehörde Ermessen ein. Die Gebarung der Nebenansprüche wird aus Zweckmäßigkeitgründen immer mit jener der Stammabgabe zusammengefasst verbucht. Wenn auch die nicht wiederkehrend zu erhebenden Abgaben nach Möglichkeit aus Zweckmäßigkeitüberlegungen zusammengefasst verbucht werden, so darf aus diesem Umstand dem Abgabepflichtigen kein Nachteil erwachsen.

Rz 617:

Eine zusammengefasste Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 Abs. 4 BAO kommt etwa 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.

Rz 621:

Eine Ausnahme besteht insofern, als eine Aussetzung der Einhebung im Zusammenhang mit einer Beschwerde 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 Beschwerde bestreitet der Haftungspflichtige seine Inanspruchnahme dem Grunde nach.

Rz 622:

Abgaben, bezüglich derer einer Beschwerde an den VfGH (gemäß § 85 VfGG) oder einer Revision an den VwGH (gemäß § 30 VwGG) eine aufschiebende Wirkung zuerkannt ist, 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 Insolvenz- und Masseforderungen (VwGH 27.1.1981, 0842/80; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

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

5.7. Landes- und Gemeindeabgaben (§ 213a BAO)

Rz 624:

§ 213 BAO über die zusammenfassende Verbuchung mehrerer Abgaben auf einem Abgabenkonto gilt nicht für Landes- und Gemeindeabgaben (§ 213a BAO). Solche Abgaben dürfen somit auch je Abgabe auf einem Abgabenkonto verrechnet werden. Daher ermöglicht § 213a BAO den Ländern und Gemeinden, auch ab 1. Jänner 2010 ihre bisherigen Verrechnungssysteme beizubehalten.

Rz 625 bis 699: *Derzeit frei*

Rz 705:

Abweichend von diesem Grundsatz erfolgen Umwidmungen jedoch 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 Insolvenzverfahren kommt den Aufrechnungsvorschriften der IO Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zu (vgl. zB VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188 - Rz 151 bis Rz 157).

Die Überschriften in Abschnitt 6.4. *entfallen*.

Rz 716:

§ 214 Abs. 4 BAO ist in den Fällen des § 212a Abs. 8 BAO der letztgenannten Bestimmung zufolge sinngemäß anzuwenden. Die Möglichkeit einer gezielten Entrichtung besteht auch nach § 214 Abs. 7 BAO.

Rz 717:

Das Verrechnungsweisungsrecht des § 214 Abs. 4 lit. a BAO bezieht sich auf alle Abgabenschuldigkeiten, somit sowohl auf Selbstberechnungsabgaben und Abfuhrabgaben als auch auf mit Bescheid festgesetzte Abgaben.

Rz 718:

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

Rz 719:

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.

Rz 720:

§ 214 Abs. 4 lit. a 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.

Rz 721:

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.

Rz 722:

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.

Rz 723:

Würde eine Zahlung (oder sonstige Gutschrift) nicht gemäß § 214 Abs. 4 lit. a 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.

Rz 724:

§ 214 Abs. 4 lit. b 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.

Rz 725 – 728: *Derzeit frei*

Rz 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 724).

Rz 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 2014 werden 9.000 Euro entrichtet. Die Verrechnungsweisung auf dem Zahlungsbeleg für die USt-Vorauszahlung für Februar 2014 wird für einen Betrag von 2.000 Euro erteilt. 7.000 Euro werden nach § 214 Abs. 1 BAO auf eine am 22. April 2014 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).

Rz 750:

Soweit den Gegenstand einer Verrechnung nach § 214 Abs. 7 BAO darstellende Zahlungen auf einem sich später (zB im Zuge einer Beschwerdeerledigung) 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.

Rz 753:

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

Beispiele:

- 1. Trotz älterer im Rückstand enthaltener Abgabenschuldigkeiten ist eine sonstige Gutschrift auf Grund einer Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer für ein bestimmtes Jahr auf diese zu verrechnen.*
- 2. USt-Vorauszahlungen wurden festgesetzt und die Entscheidung über eine gegen den Festsetzungsbescheid gerichtete Beschwerde führt zu einer über die aus dem angefochtenen Bescheid resultierende Nachforderung hinausgehenden Gutschrift. Die aus der Beschwerdeerledigung 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.*

Rz 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 Beschwerdeentscheidungen und Erkenntnisse im Zusammenhang mit Haftungsbescheiden und Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass eine Veranlagung unterbleibt, darunterfallen.

Rz 762:

Ergibt sich auf Grund einer Entscheidung über die Bescheidbeschwerde 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 eine spätere Entscheidung dem Beschwerdebegehren entsprochen und die Beschwerde als gegenstandslos erklärt wird (§ 261 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.

Rz 763:

- § 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 IO
- § 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*

Rz 801:

Ein Guthaben iSd § 215 BAO stellt sich als das Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabekonto dar (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077; VwGH 25.2.1997, 93/14/0143) und entsteht somit erst dann, wenn auf einem Abgabekonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0311). 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 25.2.2010, 2007/16/0184).

Rz 817:

Erfolgt nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabepflichtigen eine Veranlagung, die vor der Eröffnung 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 IO fallenden Gegenanspruch des Gemeinschuldners dar, wenn die Gutschrift der Vorauszahlungen zu einem auf dem Abgabenkonto aufscheinenden Guthaben führt (VwGH 27.1.1981, 0842/80).

Rz 818:

Ein zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestehendes Guthaben kann zur Gänze mit Abgabeforderungen verrechnet werden, die Zeiträume vor der Eröffnung betreffen. Dem steht weder ein aus abgabenrechtlichen Vorschriften sich ergebendes Aufrechnungsverbot noch § 20 Abs. 1 erster Satz IO entgegen (VwGH 25.2.1997, 93/14/0143).

Rz 822:

Im Bereich der Offenen Gesellschaften (OG) und Kommanditgesellschaften (KG) 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 Abgaberrückstände 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.

Rz 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 Abgabenverfahren - etwa mit Säumnisbeschwerde (§ 284 BAO) - zu verfolgen (VwGH 12.11.1981, 81/15/0114). Auch die Abtretung eines Guthabens ist möglich (VwGH 13.11.1986, 86/16/0102).

Rz 828:

Das bedeutet aber nicht, dass die Abgabenbehörde dann, wenn sie gegen das Gebot, die Umbuchung und Überrechnung eines Guthabens vom Abgabekonto 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 23.5.1996, 94/15/0033; VwGH 17.12.2007, 2006/14/0061).

Rz 829:

Bezüglich als Parteienvertreter einschreitender Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Bilanzbuchhalter und Notare sind § 8 Abs. 1 letzter Satz Rechtsanwaltsordnung, § 88 Abs. 9 WTBG, § 36 Abs. 5 BibuG 2014 und § 5 Abs. 4a Notariatsordnung zu beachten, wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt.

Randzahlen 830 bis 849: *Derzeit frei*

Rz 853:

Ein Antrag gemäß § 216 BAO unterliegt gemäß § 85a BAO der Entscheidungspflicht. Die Verletzung der Entscheidungspflicht kann mit Säumnisbeschwerde (§ 284 BAO) geltend gemacht werden.

Rz 862:

Im Verfahren über einen Antrag auf Abrechnungsbescheid ist die Rechtmäßigkeit einer Abgabefestsetzung 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 Revision gegen die Abgabenvorschreibung besteht für Einwendungen gegen die Abgabenverrechnung kein Raum (VwGH 24.4.2002, 99/16/0082).

Rz 867:

Der Abrechnungsbescheid dient der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte; im Verfahren gemäß § 216 BAO ist für den Abspruch, welche auf dem Abgabekonto gebuchten Zahlungsverpflichtungen bzw. Gutschriften Masseforderungen bzw. Insolvenzforderungen seien, kein Raum (VwGH 20.5.2010, 2005/15/0163; VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188). Wird jedoch im Abrechnungsbescheidverfahren die Unzulässigkeit der Verrechnung gemäß §§ 19 und 20 IO behauptet, ist darüber als Vorfrage zu befinden (VwGH 5.7.1999, 99/16/0115; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046).

Rz 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; VwGH 25.6.2009, 2007/16/0121).

9. Säumniszuschläge (§ 217 BAO)

9.1. Allgemeines

Rz 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 15.2.2006, 2002/13/0165; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095).

Rz 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 26.1.2006, 2005/16/0240; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0202, 0203).

Rz 902:

Dem § 217 Abs. 8 BAO zufolge besteht jedoch die Pflicht der Abgabenbehörde, im Fall der späteren Herabsetzung der dem Säumniszuschlag zugrundeliegenden Abgabenschuldigkeit von Amts wegen den Säumniszuschlag anzupassen.

Rz 903:

Die grundsätzliche Regelung des § 217 Abs. 1 erster Satz BAO (Ausnahmen siehe Rz 28 bis 50 und Rz 920 bis 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 13.9.1999, 97/09/0134; VwGH 18.10.1999, 98/17/0139 – 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 Abgabenfestsetzung 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 ausdrücklich 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 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).

Rz 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 Bescheidbeschwerde keine aufschiebende Wirkung hat, steht der Umstand, dass ein Abgabenbescheid mit Beschwerde angefochten wurde, der Entstehung der Säumniszuschlagsverpflichtung nicht entgegen (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145). Wird der

Bescheid betreffend die Stammabgabe mit Bescheidbeschwerde bekämpft, kommt jedoch eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) des Säumniszuschlages in Betracht.

Rz 908:

Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung einer Revision (§ 30 VwGG) an den VwGH hemmt nur den Vollzug der mit Revision angefochtenen Entscheidung, ändert aber nicht rückwirkend die bis dahin eingetretenen Säumnisfolgen (VwGH 21.7.1998, 97/14/0131).

Rz 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; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0165). 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.

Rz 911:

Die Fälligkeit der Bundesabgaben betreffenden Säumniszuschläge richtet sich mangels speziellerer Abgabenvorschrift nach § 210 Abs. 1 BAO. Hinsichtlich Landes- und Gemeindeabgaben siehe § 217a Z 2 BAO.

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 Beschwerde vorentscheidung 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).

Rz 923:

- Bundesabgaben betreffende Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 217 Abs. 10 BAO); hinsichtlich Landes- und Gemeindeabgaben siehe § 217a Z 3 BAO.

Rz 925:

- Ist eine Abgabenschuldigkeit als Insolvenzforderung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig, so tritt eine Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages nicht ein, da die spezialgesetzlichen Regelungen der IO über die (teilweise) Abdeckung von Insolvenzforderungen im Weg der Verteilung aus der Insolvenzmasse jenen der BAO vorgehen (VwGH 18.1.1996, 93/15/0170; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

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 IO 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 IO über die Befriedigungsrangfolge besteht an der Säumnis kein grobes Verschulden.

Für sogenannte massearme Verfahren sieht § 124a IO vor, dass der Insolvenzverwalter die Masseunzulänglichkeit unverzüglich dem Insolvenzgericht anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger inne zu halten hat. Er darf nur mehr die zur Verwaltung und Verwertung der Insolvenzmasse gebotenen Rechtshandlungen vornehmen und daraus herrührende "Neumasseforderungen" unverzüglich befriedigen, während vorher bereits entstandene "Altmasseforderungen" der gesetzlichen Zahlungssperre gemäß

§ 124a Abs. 1 IO unterliegen. Für Altmasseforderungen, die nach Eintritt der Masseunzulänglichkeit (das ist der Zeitpunkt, zu dem sie der Insolvenzverwalter erkennt und darauf reagiert, worauf die Masseunzulänglichkeit durch das Insolvenzgericht öffentlich bekannt zu machen ist) fällig werden, kann daher wegen des Vorranges der insolvenzrechtlichen vor den steuerrechtlichen Vorschriften kein Säumniszuschlag mehr festgesetzt werden.

Rz 926:

- Wird einer Revision an den VwGH (§ 30 Abs. 2 VwGG) oder einer Beschwerde vom VfGH (§ 85 Abs. 2 VfGG) aufschiebende Wirkung zuerkannt, so besteht die Wirkung ab Zuerkennung für die Dauer des höchstgerichtlichen Verfahrens. Die säumniszuschlagsvermeidende Wirkung besteht ab Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung, 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 Unionsrecht (Art. 4 Abs. 3 EUV), aufschiebende Wirkung zuerkannt wird.

Rz 931:

Ein zweiter Säumniszuschlag ist verwirkt, soweit eine Bundesabgabe 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:

1. *Einreichung der eine Zahllast ausweisenden USt-Voranmeldung für Mai 2014 am 15. Juli 2014 (Postaufgabe), Einlangen der USt-Voranmeldung beim Finanzamt am 18. Juli 2014. An diesem Tag tritt die Vollstreckbarkeit der USt-Vorauszahlung für Mai 2014 ein. Die Abgabenerichtung erfolgt am 14. Oktober 2014; der erste Säumniszuschlag (2 %) ist verwirkt.*

Die Dreimonatsfrist für den zweiten Säumniszuschlag beginnt am 18. Juli 2014. Da diese Frist am 14. Oktober noch nicht abgelaufen ist (Fristablauf wäre der 15. Oktober 2014), entsteht kein zweiter Säumniszuschlag.

- 2. Die eine Zahllast ausweisende USt-Voranmeldung für August 2014 wird am 15. Oktober 2014 eingereicht. Die Entrichtung erfolgt am 15. Oktober 2014 (Fälligkeitstag). Am 10. November 2014 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 2014; die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO endet somit am 17. Dezember 2014. Wird die Nachforderung innerhalb von drei Monaten ab dem 17. Dezember 2014 (daher bis 17. März 2015) entrichtet, so entsteht keine Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages.*

Rz 932:

Ein dritter Säumniszuschlag ist zu entrichten, soweit eine Bundesabgabe 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.

Rz 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 Bescheidbeschwerden (§ 243 BAO) gegen die Abweisung von Zahlungserleichterungsansuchen und Vorlageanträgen (§ 264 BAO) eine säumniszuschlagsfreie und einbringungshemmende Wirkung zu.

Rz 950:

Einbringungshemmende und säumniszuschlagsvermeidende Wirkung kommt nach § 212a Abs. 4 BAO auch Beschwerden gegen die Abweisung von Aussetzungsanträgen und diesbezüglichen Vorlageanträgen (§ 264 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.

Rz 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 2014 wird am 15. April 2014 (dem Fälligkeitstag) in Höhe von 3.000 Euro entrichtet. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) erfolgt eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für März 2014 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 2014 zugestellt. Die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO endet am 16. Juni 2014; an diesem Tag beginnt die Dreimonatsfrist. Am 18. Juli 2014 (daher nicht zeitgerecht iSd § 230 Abs. 3 BAO) wird ein Ansuchen um Zahlungserleichterung eingebracht. Die Abgabe wird am 25. Juli 2014 (Tag der Zustellung des Zahlungserleichterungsbescheides) bis 14. Oktober 2014 gestundet. Die Entrichtung erfolgt am 23. Jänner 2015.

Die erste mit 16. Juni 2015 (ab Ende der Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO) beginnende Dreimonatsfrist wurde durch die Bewilligung der Zahlungserleichterung am 25. Juli 2014 (somit vor ihrem Ablauf) unterbrochen. Die Dreimonatsfrist begann wegen Nichtentrichtung der Abgabe bis 14. Oktober 2014 an diesem Tag neu zu laufen. Die Entrichtung erfolgte nicht bis zum 14. Jänner 2015, sondern erst am 23. Jänner 2015. Daher ist ein zweiter Säumniszuschlag in Höhe von 60 Euro (1 % von 6.000 Euro) verwirkt.

Rz 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 § 295a BAO aufzuheben.

Beispiel:

Die mit Einkommensteuerbescheid 2012 festgesetzte, am 9. Jänner 2014 fällige Abschlusszahlung im Betrag von 8.000 Euro wird erst am 20. Jänner 2014 entrichtet. Die am 17. Februar 2014 fällige Einkommensteuer-Vorauszahlung im Betrag von 15.000 Euro wird am 19. Februar 2014 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 2014 wird der Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Der Bescheid über den Säumniszuschlag von 300 Euro ist gemäß § 295a BAO aufzuheben.

Rz 968:

Im Hinblick darauf, dass nach § 242 BAO Abgabebeträge unter 20 Euro (betrifft Bundesabgaben und Landesabgaben) nicht zu vollstrecken sind, steht die nicht zeigerechte Entrichtung einer Abgabenschuld unter 20 Euro der Annahme ihrer zeitgerechten Entrichtung iSd § 217 Abs. 5 BAO nicht entgegen.

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 31.5.2011, 2007/15/0169). 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. Grobes Verschulden liegt beispielsweise vor, wenn der Abgabepflichtige eine Überweisung erst am letzten Tag der Respirofrist durchführen lässt (UFS 7.11.2007, RV/0104-L/07).

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.

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

Rz 978:

Anträge iSd § 217 Abs. 7 BAO können auch im Weg einer Beschwerde (§ 243 BAO) gegen den Säumniszuschlagsbescheid oder eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO gestellt werden.

Rz 979:

Nach § 217 Abs. 8 BAO hat bei nachträglicher Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Eine Herabsetzung der für die Verwirkung des Säumniszuschlages maßgebenden Abgabenschuldigkeit ist nachträglich, wenn sie nach Verwirkung des Säumniszuschlages erfolgt. In Betracht kommen beispielsweise Änderungen gemäß § 295 BAO, Berichtigungen nach § 293 BAO oder nach § 293b BAO, neue Sachbescheide nach Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Beschwerdeentscheidungen.

Beispiel:

Die Nachforderung 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 mit Beschwerdeentscheidung aufgehoben, der Säumniszuschlagsbescheid ist von Amts wegen aufzuheben.

Rz 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 Stammabgabe liegt auch dann vor, wenn der sie festsetzende Abgabenbescheid ersatzlos aufgehoben wird. Die Aufhebung eines mit Beschwerde angefochtenen Bescheides durch das Verwaltungsgericht gemäß § 278 Abs. 1 BAO entspricht einer nachträglichen Herabsetzung iSd § 217 Abs. 8 BAO.

Rz 981:

Herabsetzungen der Stammabgabe können sich ergeben zB als Folge

- einer Minderung der Bemessungsgrundlage,
- einer Anrechnung von Abzugssteuern (zB Lohnsteuer) oder
- einer Berichtigung der Abgabeberechnung.

Rz 982:

Wurden gegenüber einem Haftungspflichtigen wegen Nichtentrichtung der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeit ein Säumniszuschlag festgesetzt, so liegt ihm gegenüber eine Herabsetzung der Abgabenschuld iSd § 217 Abs. 8 BAO auch dann vor, wenn der Umfang der Inanspruchnahme durch Abänderung des Haftungsbescheides (zB durch Beschwerdeentscheidung) gemindert wird. Dies gilt in gleicher Weise für den Fall der Aufhebung des Haftungsbescheides.

Rz 983:

Eine Herabsetzung der Abgabenschuld liegt auch vor, wenn der Bescheid über den Abgabensanspruch iSd § 248 BAO abgeändert wird, sodass sich die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag verringert. Ob die Beschwerde gegen diesen Bescheid der Primärschuldner oder der Haftungspflichtige eingebracht hat, ist für gegenüber dem Haftungspflichtigen verwirkte Säumniszuschläge bedeutungslos.

Rz 984:

Ob die Herabsetzungen der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen auf Grund eines in der BAO vorgesehenen Verfahrenstitels (zB § 263 BAO) oder etwa gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 (Anpassung von Vorauszahlungen) erfolgt, ist für § 217 Abs. 8 BAO unerheblich.

Rz 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 2013 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 2013 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. Der Säumniszuschlag ist von Amts wegen auf 300 Euro (2 % von 15 000 Euro) herabzusetzen.

Rz 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 2012 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 2012 wird nach § 295 Abs. 1 BAO geändert. Diese Änderung hat eine Gutschrift zur Folge, die Gutschriftszinsen betragen 3.000 Euro. Der Säumniszuschlag ist auf 80 Euro (2 % von 4.000 Euro - dieser Betrag entspricht jenem Teil der Nachforderungszinsen, der nicht durch Gutschriftszinsen kompensiert wurde) herabzusetzen.

Rz 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 Beschwerdevorentscheidungen zu.

Rz 990:

Rückwirkungen iSd § 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 § 278 Abs. 1 BAO
- Aufhebung gemäß § 299 BAO.

Rz 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 Beschwerde angefochten und verschiebt die Beschwerdevorentscheidung den für die Verwirkung des Säumniszuschlages maßgebenden Zahlungstermin, so ist § 217 Abs. 9 BAO anwendbar.

Beispiele:

- 1. Ein ESt-Bescheid 2012 mit einer Nachforderung von 30.000 Euro weist im Bescheidspruch die Fälligkeit 5. Mai 2014 aus. In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wird unter Hinweis auf eine erst am 28. April 2014 erfolgte Zustellung geltend gemacht, dass die Fälligkeit am 28. Mai 2014 eingetreten sei. Die Abgabe wird am 23. Mai 2014, somit nach der im Bescheid ausgewiesenen Fälligkeit entrichtet. Ein Säumniszuschlag in der Höhe von 600 Euro wird festgesetzt. Der Beschwerde wird im Oktober 2014 stattgegeben, sodass die Fälligkeit nunmehr mit 28. Mai 2014 festgelegt wird. Auf Antrag des Abgabepflichtigen ist der Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs. 9 BAO aufzuheben.*
- 2. Ein iSd § 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 genützt. Auf Grund einer gegen den Abweisungsbescheid gerichteten Beschwerde 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).*
- 3. 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 bringt eine Beschwerde gegen diesen Bescheid ein 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 Beschwerdeverfahren mit seinem Begehren durchdringt.

- 4. 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 iVm § 236 Abs. 3 BAO, weshalb ein Säumniszuschlag von 600 Euro festgesetzt wird. Auf Grund einer gegen den Widerrufsbescheid eingebrachten Beschwerde 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 § 295a BAO aufzuheben, siehe Ausführungen zu dieser Bestimmung.

Überschrift vor Rz 993:

9.12. Anträge nach § 217 Abs. 7 und 9 BAO

Rz 995:

Wird der Antrag in der Beschwerde (§ 243 BAO) gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt, so ist im Rechtsmittelverfahren darüber abzusprechen; dies im Hinblick darauf, dass Beschwerdeerledigungen grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt ihrer Erlassung Bedacht zu nehmen haben.

Rz 996:

Maßnahmen iSd § 217 Abs. 7 und 9 BAO kommen auch auf Grund eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO in Betracht.

Rz 997:

Anträge gemäß § 217 Abs. 7 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.

Rz 998:

Anträge gemäß § 217 Abs. 7 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

Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Nach Maßgabe des § 85 Abs. 3 BAO können sie mündlich eingebracht werden.

Rz 999:

Die Anträge unterliegen der Entscheidungspflicht (§ 85a BAO); bei Säumnis kommt eine Säumnisbeschwerde (§ 284 BAO) in Betracht.

Rz 1001:

Für Bescheide, mit denen Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7, 8 oder 9 BAO herabgesetzt werden, gilt § 253 BAO: Wurde gegen einen Säumniszuschlagsbescheid eine Beschwerde 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 Beschwerdebegehren Rechnung trägt. Im Übrigen gilt die gegen den ursprünglichen Säumniszuschlagsbescheid eingebrachte Beschwerde als auch gegen den Herabsetzungsbescheid gerichtet.

9.13. Abänderung gemäß § 295a BAO

Rz 1002:

Nach § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Ein solches (für die Höhe eines Säumniszuschlages bedeutsames) rückwirkendes Ereignis liegt vor, wenn eine Verbuchung der Gebarung nachträglich unrichtig wird.

Rz 1002a:

Eine nachträglich unrichtig gewordene Verbuchung der Gebarung liegt zB vor

- bei rückblickend nicht auf dem zutreffenden Abgabekonto 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 USt-Voranmeldung ausgewiesenen Überschusses (§ 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994).

Rz 1002b:

Auf § 295a BAO gestützte Abänderungen bzw. Aufhebungen liegen im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensrelevant ist insbesondere, dass im Allgemeinen dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit zukommt.

Rz 1002c:

Eine Befristung des Antragsrechtes ergibt sich mittelbar aus § 207 BAO (Bemessungsverjährung). Der Antrag ist stets mit Bescheid zu erledigen (Entscheidungspflicht nach § 85a BAO). Nach Maßgabe des § 284 BAO kann einer Verletzung der Entscheidungspflicht mit Säumnisbeschwerde entgegengetreten werden.

9.14. Weitere Verfahrenstitel

Rz 1002d:

Die Herabsetzung von Säumniszuschlägen bzw. die Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden kann erfolgen bzw. hat – abgesehen von allgemein geltenden Verfahrenstiteln, wie zB die §§ 263, 279, 293, 299, 303 und 308 BAO – auch gemäß § 214 Abs. 5 BAO (siehe Rz 729-738) zu erfolgen.

Überschrift vor Rz 1003:

9.15. Bagatellgrenze (Abs. 10)

Rz 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 Abgabebescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Beispiel betreffend Umsatzsteuervorauszahlung:

Jänner 2014 Nachforderung.....1.000 Euro

Februar 2014 Nachforderung800 Euro

März 2014 Nachforderung.....900 Euro

April 2014 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*

9.16. Landes- und Gemeindeabgaben (§ 217a BAO)

Rz 1005:

Die Säumniszuschläge betreffenden Bestimmungen der BAO gelten ab 1.Jänner 2010 grundsätzlich auch für Landes- und Gemeindeabgaben.

§ 217a BAO enthält drei Sonderregelungen für solche Abgaben betreffende Säumniszuschläge.

Rz 1006:

Nach § 217a Z 1 BAO ist § 217 Abs. 3 BAO (zweiter und dritter Säumniszuschlag) für Landes- und Gemeindeabgaben nicht anzuwenden.

Rz 1007:

Während die Fälligkeit von Bundesabgaben betreffenden Säumniszuschlägen sich nach § 210 Abs. 1 BAO (ein Monat ab Zustellung des Säumniszuschlagsbescheides) richtet, enthält § 217a Z 2 BAO für Landes- und Gemeindeabgaben betreffende Säumniszuschläge eine hierzu speziellere Norm. Danach sind solche Säumniszuschläge (bereits) im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig.

Rz 1008:

Landes- und Gemeindeabgaben betreffende Säumniszuschläge sind nicht festzusetzen, wenn sie den Betrag von fünf Euro nicht erreichen (nach § 217a Z 3 BAO).

Dieser Fünf-Euro-Grenzbetrag gilt auch für die im zweiten Satz des § 217 Abs. 10 BAO geregelte Zusammenrechnung mehrerer das selbe Jahr betreffender Selbstbemessungsabgaben.

Beispiel betreffend Kommunalsteuer:

Die gemäß § 11 Abs. 3 erster Satz KommStG 1993 (iVm § 201 Abs. 4 BAO) aus einem Abgabenbescheid resultierenden Nachforderungen betragen:

- für März 2014 100 Euro
- für April 2014 200 Euro
- für Mai 2014 80 Euro

Die Bemessungsgrundlage für die drei Säumniszuschläge beträgt insgesamt 380 Euro; 2 % von 380 Euro sind 7,60 Euro. Daher sind die drei Säumniszuschläge bescheidmäßig festzusetzen, obwohl der Säumniszuschlag je Abgabe den Betrag von fünf Euro nicht erreicht.

Rz 1204:

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabefestsetzung, sondern eine solche der Abgabeneinhebung (VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; VwGH 24.1.2001, 99/16/0524 bis 0527). Es sind demnach nicht die Vorschriften über die Bemessungsverjährung, sondern die Bestimmungen über die Einhebungsverjährung maßgebend (VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014). Im Haftungsbescheid ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Haftungsschuld binnen 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.

Rz 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 zu Gute kommt, ist

hingegen nach dem Zweck der den Schuldenerlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stellt die gerichtliche Entscheidung über die Restschuldbefreiung (§ 213 IO) des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar (vgl. VwGH 24.1.2000, 96/17/0404; VwGH 24.9.2002, 2002/16/0128). Eine solche Entscheidung steht der Geltendmachung der Haftung auch für die übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen (vgl. VwGH 25.11.2002, 99/14/0121; VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

Rz 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, § 95 Abs. 1 EStG 1988, § 27 Abs. 4 UStG 1994, § 30 GebG).

Rz 1207:

Zivilrechtliche Haftungen (wie insbesondere gemäß § 1409 ABGB) können im Klageweg auch zugunsten von Abgabeforderungen geltend gemacht werden (VwGH 16.2.1988, 87/14/0059).

Um die Einbringung der Klage ist die Finanzprokurator zu ersuchen.

Rz 1214:

Neben der Möglichkeit, den Haftungsbescheid mit Beschwerde (§ 243 BAO) anzufechten, steht dem Haftungspflichtigen das Recht zu, innerhalb der Beschwerdefrist gegen den Haftungsbescheid den Bescheid über den Abgabeananspruch mit Beschwerde anzufechten (§ 248 BAO), unabhängig davon, ob dieser Bescheid (Abgabenbescheid) vom Erstschuldner mit Beschwerde angefochten wurde oder ob der Haftungspflichtige einer solchen Beschwerde beigetreten (§ 257 BAO) ist (VwGH 17.5.1988, 87/14/0106). Zur Beschwerdeerhebung gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch 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 Abgabeanpruch gemäß § 248 BAO im Abgabeverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 26.11.2002, 99/15/0189; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können, wenn Bescheide über den Abgabeanpruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0112). Solche

Einwendungen können nur gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch erhoben werden (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Rz 1215:

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes im Beschwerdeverfahren iSd § 279 Abs. 1 BAO festgelegt. Würde der haftungsgegenständliche Betrag durch das Verwaltungsgericht erweitert, so würde sie damit eine Entscheidung treffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde fällt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Rz 1216:

Aus dem im § 248 BAO zum Schutz des herangezogenen Haftungspflichtigen vorgesehenen Beschwerderecht auch gegen den Abgabeananspruch ergibt sich, dass dem Haftenden über den Abgabeananspruch 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 Beschwerdeentscheidung) bzw. des Erkenntnisses.

Rz 1217:

Liegt bereits vor Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen eine Beschwerdeentscheidung (oder ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) über den Abgabeananspruch vor, so kann der Haftungspflichtige dennoch erneut eine Bescheidbeschwerde einbringen; somit ist diesfalls eine Beschwerdeentscheidung (bzw. das Erkenntnis) Gegenstand einer Beschwerde.

Rz 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 Bescheidbeschwerde die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehoben 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.

Rz 1221:

Aus der Wortfolge "... innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist ..." im § 248 BAO ergibt sich, dass in allen Fällen, in denen die Beschwerdefrist 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 Abgabeananspruch zur Verfügung steht.

Rz 1222:

Durch einen Antrag des Haftungspflichtigen auf Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabeananspruches wird der Lauf der Beschwerdefrist hinsichtlich des Haftungsbescheides und damit auch hinsichtlich des Bescheides über den Abgabeananspruch gehemmt (§ 248 zweiter Satz BAO). Die Bekanntgabe des Abgabeananspruches an einen Haftungspflichtigen hat anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides insbesondere durch Zusendung einer Ablichtung der Durch(Zweit)schrift des Abgabebescheides oder des Haftungsbescheides, wenn der Abgabeananspruch durch Haftungsbescheid geltend gemacht wurde (zB Lohnsteuer), zu erfolgen.

Rz 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 Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Bescheidbeschwerde 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).

Rz 1226:

Zunächst ist nur über die Bescheidbeschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Bescheidbeschwerde gegen den Abgabenspruch besteht (VwGH 16.9.2003, 90/14/0276; VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

Rz 1227:

Die Entrichtung eines von einem Haftungsausspruch betroffenen Betrages durch den Haftungspflichtigen nach Erlassung des Haftungsbescheides hat nicht zu einem Erfolg einer Beschwerde gegen den 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 Beschwerde) gilt insoweit, als eine haftungsgegenständliche Abgabenschuld nach Erlassung des 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 Abgabenschuld einen (endgültigen) Tilgungstatbestand nur für den Fall (und in dem Umfang) setzt, dass (und in welchem) seine Beschwerde gegen den Abgabenbescheid erfolglos bleibt (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

Rz 1231:

Dem § 281 Abs. 2 BAO zufolge wirkt ein auf Grund eines vom Haftungspflichtigen eingebrachten Rechtsmittels (§ 248 BAO) ergehendes Erkenntnis über das Bestehen und die Höhe einer Abgabenschuld auch für und gegen den Abgabepflichtigen.

Rz 1232:

Wurde auf Grund eines vom Haftungspflichtigen eingebrachten Rechtsmittels die Höhe der Abgabenschuld gemindert, so wirkt diese Verminderung dem § 281 Abs. 2 BAO zufolge sowohl gegen den Erstschuldner (durch den Spruch der Beschwerdeerledigung) als auch

gegen den Haftungspflichtigen (weil der Differenzbetrag nicht mehr eingehoben werden darf).

Rz 1233:

Wurde anlässlich der Erledigung einer vom Haftungspflichtigen erhobenen Bescheidbeschwerde 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 Beschwerdeverentscheidung bzw. im Erkenntnis - unter der Voraussetzung einer wirksamen Bekanntgabe (§ 97 BAO) an ihn - unmittelbar aus.

Rz 1234:

Ein noch nicht mit Bescheid in Anspruch genommener Haftungspflichtiger hat die Möglichkeit, einer Beschwerde des Erstschuldners gegen den Abgabenbescheid beizutreten (§ 257 BAO). Im Fall einer Beschwerde des Haftungspflichtigen gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch steht dem noch nicht in Anspruch genommenen Erstschuldner ebenfalls das Recht des Beschwerdebeitritts zu.

Im Fall einer Beschwerde des Arbeitgebers gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid steht dem Arbeitnehmer ein Beitrittsrecht zu (zB VwGH 4.6.2003, 99/13/0178).

Rz 1235:

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 4.3.2009, 2007/15/0049).

Rz 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 24.2.2010, 2009/15/0161). 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).

Rz 1304:

Die Geltendmachung einer Sachhaftung ist keine Maßnahme der Abgabefestsetzung, 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 Beschwerdefrist gegen den Beschlagnahmebescheid auch den Bescheid über den Abgabenanspruch anfechten (§ 248 BAO). Daraus ergibt sich, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Beschlagnahmebescheides Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Anspruch zu verschaffen ist. Die Bescheidbeschwerde kann bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, die den Beschlagnahmebescheid erlassen hat (§ 249 Abs. 2 BAO). Eine auf Grund eines Rechtsmittels des Haftungspflichtigen über den Abgabenanspruch ergehendes Erkenntnis wirkt auch gegen den Erstschuldner (§ 281 Abs. 2 BAO), selbst wenn der Abgabenbescheid diesem gegenüber bereits formell rechtskräftig war. Dies setzt allerdings voraus, dass das Erkenntnis auch an den Erstschuldner gerichtet und ihm bekannt gegeben (zugestellt) wird. Im Übrigen wird auf Rz 1214 bis 1234 verwiesen.

Rz 1336:

Auf Grund ausdrücklicher zwischenstaatlicher Vereinbarungen (zB mit Deutschland, Frankreich, Norwegen, Kanada und den Vereinigten Staaten von Amerika) sowie aufgrund des § 10 Abs. 1 EU-VAHG sind Exekutionstitel ausländischer Abgabenbehörden in Österreich unter der Voraussetzung vollstreckbar, dass von der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde bescheidmäßig eine Vollstreckbarkeitserklärung erlassen wird.

Rz 1337:

Die ersuchte Behörde 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*

Rz 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 Verständigung iSd § 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.

Rz 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 Gebarung (siehe Rz 1375bis 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) bzw. eine elektronische Verständigung iSd § 227 Abs. 4 lit. a BAO über die vom Wiederaufleben betroffenen Abgabenschuldigkeiten zugestellt wurde, ist eine Mahnung entbehrlich.

Rz 1374:

Zum Wiederaufleben einer Abgabenschuldigkeit wegen Richtigstellung einer unrichtigen oder nachträglich unrichtig gewordenen Verbuchung der Gebarung kann es nur kommen, wenn ein Tilgungsvorgang rückgängig gemacht wird.

Nach Rz 1386 wird folgender Abschnitt eingefügt:

14.8. Mahngebühr (§ 227a BAO)

Rz 1387:

Mahngebühren sind nur für Landes- und Gemeindeabgaben vorgesehen. Ihre Festsetzung hat stets mit Bescheid (Abgabenbescheid iSd § 198 BAO) zu erfolgen.

Rz 1388:

Die Festsetzung von Mahngebühren im Fall einer obligatorischen Mahnung liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (des Landes bzw. der Gemeinde). Hingegen liegt die Festsetzung der Mahngebühr dann im Ermessen, wenn (erstmalig) eine Mahnung erfolgt, obwohl keine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Rz 1389:

Nach Mahnung erfolgte Herabsetzungen des eingemahnten Abgabebetrag führen zu keiner Abänderung des Mahngebührenbescheides (vgl. VwGH 13.7.1953, 235/51).

Randzahlen 1390 bis 1399: *Derzeit frei*

Rz 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 Gesellschaften (OG) und bei Kommanditgesellschaften (KG): 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.

Rz 1408:

Etwaige gesetzliche Vertreter (Eltern minderjähriger Kinder, Sachwalter, Insolvenzverwalter) sind im Rückstandsausweis anzuführen; die Anführung von Organvertretern juristischer Personen ist jedoch nicht erforderlich.

Rz 1410:

Gegen eine natürliche Person, eine juristische Person sowie gegen eine OG und KG ist somit eine Exekutionsführung zulässig. In diesen Fällen ist eine genaue Firmenbezeichnung erforderlich. Gegen eine GesBR als solche ist eine Exekutionsführung unzulässig.

Rz 1418:

Die Zustellung eines Rückstandsausweises an die Partei ist nicht vorgesehen (VwGH 14.11.1990, 87/13/0012, 0013; VwGH 9.11.2011, 2009/16/0175). 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).

15a. Rückstandsbescheinigung (§ 229a BAO)

Rz 1420:

Die Ausstellung von Rückstandsbescheinigungen liegt nicht im Ermessen des Finanzamtes. Sie hat nur auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) zu erfolgen. Über einen solchen Antrag ist lediglich dann mit Bescheid (zB Zurückweisung des Antrages) abzusprechen, wenn dem Antrag nicht entsprochen wird, somit wenn die Bescheinigung nicht ausgestellt wird.

Rz 1421:

Der beim Finanzamt vollstreckbar aushaftende Rückstand betrifft nur Abgaben, für deren Erhebung das betreffende Finanzamt sachlich und örtlich zuständig ist. Dies sind beispielsweise Umsatzsteuer, Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer, aber auch vom Abgabepflichtigen abzuführende Abzugsteuern (zB Lohnsteuer).

Vollstreckbar sind Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet sind (§ 226 erster Satz BAO). Aushaftend ist ein Rückstand, der auf dem Abgabenkonto gebucht ist. Nach § 235 BAO (Löschung) und nach § 236 BAO (Nachsicht) abgeschriebene Abgabenschuldigkeiten haften nicht mehr aus.

Nach § 229a Abs. 2 lit. b BAO hat die Rückstandsbescheinigung auch Beträge, deren Einbringung gemäß § 231 BAO ausgesetzt sind, zu enthalten.

Rz 1422:

Soweit und solange die Einbringung vollstreckbar gewordener Abgabenschuldigkeiten gehemmt ist, sind diese Beträge nicht in der Rückstandsbescheinigung auszuweisen.

Dies gilt jedoch nicht für Beträge, deren Einbringung nach § 230 Abs. 1 BAO (somit infolge einer Mahnung) gehemmt ist.

Rz 1423:

Die sachliche und örtliche Zuständigkeit für die Ausstellung der Rückstandsbescheinigung (bzw. für die bescheidmäßige Erledigung hierauf gerichteter Anträge) richtet sich danach, welchem Finanzamt

- die Erhebung der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer des Abgabepflichtigen oder
- die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) des Antragstellers

obliegt.

Rz 1424 bis 1429: *Derzeit frei*

Rz 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 Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO) oder einem Vorlageantrag (§ 264 BAO)

aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Maßnahmen der Einbringung zuerkannt werden. Eine zwingende einbringungshemmende Wirkung gemäß § 230 Abs. 3 BAO kommt einer Bescheidbeschwerde oder einem Vorlageantrag gegen die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens in den Fällen zu, in welchen die Bescheidbeschwerde 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.

Rz 1453:

Bescheidbeschwerden (§ 243 BAO) gegen die Abweisung von Aussetzungsanträgen und Vorlageanträgen (§ 264 BAO) gegen Aussetzungsanträge abweisende Beschwerdevorentscheidungen kommt dem § 212a Abs. 4 BAO zufolge die Wirkung einer Einbringungshemmung zu.

Rz 1458a:

Im Bescheidbeschwerdeverfahren ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Vollstreckungsbescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen vorgelegen sind (VwGH 28.4.2009, 2007/13/0030, 0021).

Rz 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 Insolvenzverfahren, 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.

Rz 1469:

Abgaben, bezüglich derer einer Beschwerde an den VfGH (gemäß § 85 VfGG) oder einer Revision an den VwGH (gemäß § 30 VwGG) eine aufschiebende Wirkung 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.

Rz 1491:

Die Verfügung der Aussetzung der Einbringung ist in das Ermessen der Behörde gestellt; ein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Einbringung besteht somit nicht (VwGH 15.4.1997, 96/14/0001; VwGH 24.10.2013, 2012/15/0020). 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.

Rz 1492:

Über die Aussetzung der Einbringung ergeht kein Bescheid (VwGH 24.10.2013, 2012/15/0020). Der Abgabepflichtige bekommt lediglich Buchungsmitteilungen über alle die Aussetzung betreffenden Vorgänge (Gutschrift bei Vornahme der Aussetzung, Lastschrift bei Wiederaufnahme der Einbringung).

Rz 1494:

Insoweit auf Grund insolvenzrechtlicher Bestimmungen (IO) Einbringungsmaßnahmen nicht zulässig sind und keine Zahlungen eingehen, kommt eine Aussetzung der Einbringung in Betracht.

Rz 1496:

Weiterhin anwendbar ist trotz Aussetzung der Einbringung etwa § 214 Abs. 8 BAO, wenn zB eine (teilweise) stattgebende Erledigung einer Bescheidbeschwerde zu einer Gutschrift hinsichtlich einer ausgesetzten Abgabe führt.

Rz 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; VwGH 24.10.2013, 2012/15/0020). 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.

Rz 1554a:

Nach § 232 Abs. 3 BAO ist ein Sicherstellungsauftrag bereits vor Entstehung des Haftungsanspruches nach § 11 BAO ab Anhängigkeit des Strafverfahrens zulässig, somit bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit mit der ersten Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3 FinStrG) bzw. bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen, Vorerhebungen geführt wurden.

Rz 1555:

Der Sicherstellungsauftrag ist nicht nur eine öffentliche Urkunde, sondern auch ein Bescheid, der gemäß § 243 BAO mit Bescheidbeschwerde angefochten werden kann (vgl. 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) Beschwerdefrist ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

18.4. Bescheidbeschwerde gegen Sicherstellungsauftrag

Rz 1556:

In aller Regel ist für Beschwerdeerledigungen die Sachlage im Zeitpunkt der Erlassung der Entscheidung über die Beschwerde 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; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036). Später eingetretene Tatsachen, Beweise und Anträge sind im Sicherstellungsverfahren gemäß § 232 BAO entgegen dem für Beschwerdeerledigungen ansonsten geltenden § 270 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; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Rz 1557:

Würde etwa nach Eintritt der Vollstreckbarkeit oder nach Wegfall der Gefährdung über die Bescheidbeschwerde aus der Sicht der Sachlage im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung entschieden werden, gingen Sicherstellungsaufträge ins Leere, da die durch den Sicherstellungsauftrag begründeten Pfandrechte infolge Stattgabe der Beschwerde und somit Aufhebung des Sicherstellungsauftrages erlöschen würden.

Rz 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; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0063).

Rz 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 3.7.2003, 2000/15/0042; VwGH 29.3.2006, 2004/14/0045). 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 4.6.2008, 2005/13/0141; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288). 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 Abgabenspruchs dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützt (VwGH 24.9.2002, 97/13/0070; VwGH 29.3.2006, 2004/14/0045).

Rz 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 berechnete 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; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Rz 1570:

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe kann zB bei drohendem Insolvenzverfahren, 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; VwGH 29.3.2006, 2006/14/0045). 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).

Rz 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; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Rz 1578:

Die Zustellung des Sicherstellungsauftrages kann durch den Vollstrecker des Finanzamtes unmittelbar vor der Vornahme der sicherstellungsweisen Pfändung bewirkt werden. 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.

19.4. Fälle von Abschreibungen außerhalb der §§ 235 und 236 BAO sind insbesondere:

Rz 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 iVm § 19 BAO), soweit keine Inanspruchnahme der Erben als Haftende (insbesondere nach § 15 BAO) erfolgt.
- Auf Grund des § 156 Abs. 1 IO bei rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplans der eine diesem zufolge zu entrichtende Quote übersteigende Betrag, doch wird dieser Schuldnachlass nach Maßgabe des § 156a IO zur Gänze oder teilweise (hinsichtlich eines aliquoten Betrags nach nur teilweise Entrichtung der Quote) hinfällig, wenn der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in Verzug gerät; die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplans eines abgabepflichtigen Primärschuldners steht der Geltendmachung einer persönlichen Haftung auch für die diesem Plan zufolge zu entrichtende Quote übersteigende Abgabenschulden nicht entgegen.

- Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe bei im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatzes (§ 20 Abs. 1 FinStrG, § 179 FinStrG).
- Nachsicht von Geldstrafen auf Grund des Gnadenrechtes (§ 187 FinStrG; siehe Rz 1632).

Rz 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 21.11.2007, 2007/13/0086; VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278).

Rz 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 (§ 85a BAO).

Rz 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; VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150). 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).

Rz 1628:

Das Antragsrecht auf Nachsicht bereits entrichteter Abgaben unterliegt keiner Befristung.

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.

Rz 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 19.6.2013, 2010/16/0219; VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173). 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; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0077). 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 (VwGH 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091; VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008).

Rz 1635:

Für die Beurteilung des Nachsichtsanspruches 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 Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO) gegen die Abweisung eines Nachsichtsanspruches ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung maßgeblich. Ändert sich die Sachlage, so kann allenfalls neuerlich um Abgabennachsicht angesucht werden (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170).

Rz 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 29.4.2010, 2006/15/0278; VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008; 24.5.2012, 2009/16/0039). 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).

Rz 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 21.11.2007, 2007/13/0086; VwGH 29.4.2010, 2006/15/0278).

Rz 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 Abgabensfestsetzung in Verbindung mit einer unterlassenen Bescheidbeschwerde gegeben ist, wenn noch weitere, vorwiegend im Bereich der Abgabenbehörde gelegene Umstände hinzukommen, die nach der besonderen Lage des Falles die Einhebung einer Abgabenschuld unbillig erscheinen lassen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Rz 1649:

Bei Sanierung eines Unternehmens im Rahmen eines Sanierungsverfahren (§ 169 IO) 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 Sanierung 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).

Rz 1650:

Eine Unbilligkeit kann **persönlich** oder **sachlich** bedingt sein (VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219; VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Rz 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 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219). 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 Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme (VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039; VwGH 19.6.2013, 2010/16/0219).

Rz 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 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173). Jedenfalls muss es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 24.4.2013, 2010/17/0243). Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche 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 17.11.2010, 2007/13/0135; VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039; VwGH 24.4.2013, 2010/17/0243).

Rz 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; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Rz 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; VwGH 28.2.2011, 2007/17/0039).

Rz 1662:

Die Nachsicht dient nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Bescheidbeschwerden nachzuholen (VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138). 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 Bescheidbeschwerde 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).

Rz 1665:

Nach § 3 der Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO (BGBl. II Nr. 435/2005) liegt eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
 - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht

wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Rz 1667:

Der "gute Glaube" des Abgabenschuldners an die Rechtmäßigkeit und Richtigkeit von Abgabenbescheiden vermag für sich allein eine Unbilligkeit der Einhebung allfälliger Abgabennachforderungen 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).

Rz 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; VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Rz 1697:

Die Nachsicht von Nebenansprüchen 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).

Rz 1707:

Die Einhebung von Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO) 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 Beschwerdeverfahrens keine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der dadurch aufgelaufenen Aussetzungszinsen (denen außerdem der Aspekt des Zinsgewinnes durch den Zahlungsaufschub beim Abgabepflichtigen gegenübersteht) begründen (VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Rz 1709:

Anträge um Nachsicht ausländischer Abgaben, die aufgrund eines Vollstreckungshilfeabkommens oder des EU-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).

Rz 1710:

Durch eine Bewilligung der Nachsicht ergibt sich keine Klaglosstellung in dem die Abgabefestsetzung betreffenden Beschwerdeverfahren vor dem VfGH oder Revisionsverfahren vor dem VwGH (VfGH 6.1.1980, G 107/78 und G 49/79).

Rz 1713:

Ändern sich die für § 236 BAO maßgebenden tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, so ist ein neuerlicher Antrag zulässig. Ansonsten (bei Gleichbleiben der Verhältnisse) sind neuerliche Anträge wegen entschiedener Sache zurückzuweisen (VwGH 30.9.2009, 2007/13/0068).

Randzahlen 1714 bis 1799: *Derzeit frei***Rz 1801:**

Während für die Nachsicht (§ 236 BAO) das Vorliegen der maßgeblichen Voraussetzungen bei allen Mitschuldern gefordert wird, genügt es für eine Maßnahme nach § 237 BAO, wenn

die Billigkeitsgründe lediglich in der Person des antragstellenden Gesamtschuldners gelegen sind (VwGH 8.9.2009, 2009/17/0117; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190).

Rz 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 (§ 85a BAO). Bei Verletzung der Entscheidungspflicht kommt nach Maßgabe des § 284 BAO eine Säumnisbeschwerde in Betracht.

Rz 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; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0117). 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).

Rz 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; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190). 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.

Rz 1835:

Die Inanspruchnahme des Haftenden stellt einen Einhebungsschritt dar und unterliegt daher nach § 238 BAO der Einhebungsverjährung (VwGH 24.1.2001, 99/16/0524; VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157). 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, Kapitalertragsteuer) ist in diesem Zusammenhang der für die richtige Einbehaltung und Abfuhr Haftende dem Hauptschuldner gleichzuhalten.

Rz 1852:

Das Unterbrechungshandlungen dem Abgabepflichtigen auch zur Kenntnis gelangt sein müssen, ist nicht erforderlich (VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095).

Rz 1855:

Eine Unterbrechung oder Hemmung der Einhebungsverjährung ergibt sich in Insolvenzfällen aufgrund des § 9 IO. Im Anwendungsbereich dieser personenbezogenen gegenüber den anspruchsbefugten Bestimmungen der BAO spezielleren Regelungen kann die Verjährung einzelnen Gesamtschuldern gegenüber zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten.

21.9. Aufhebung von Löschungs- und Nachsichtsbescheiden (Abs. 5)

Rz 1862a:

Abänderungen oder Aufhebungen iSd § 238 Abs. 5 BAO sind insbesondere Berichtigungen gemäß § 293 BAO, Aufhebungen gemäß § 299 BAO und Wiederaufnahmen des Verfahrens (§ 303 BAO), nicht jedoch beispielsweise auf § 294 BAO gestützte Widerrufe.

Die Dreijahresfrist des § 238 Abs. 5 BAO ist weder verlängerbar noch hemmbar oder unterbrechbar.

21.10. Verjährung betreffend Einhebung und zwangsweise Einbringung im § 207 Abs. 4 BAO genannter Ansprüche (Abs. 6)

Rz 1863:

Die im § 207 Abs. 6 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.

21.11. Rechtsschutz

Rz 1864:

Ergeht ein Bescheid, der eine Einhebungsmaßnahme zum Gegenstand hat (etwa ein Haftungsbescheid), nach Eintritt der Einhebungsverjährung, so ist er inhaltlich rechtswidrig und mit Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO) bekämpfbar.

Rz 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 Beschwerde gegen einen solchen Bescheid.

Rz 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 (§ 216 BAO) 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 18.9.2002, 98/17/0283; VwGH 25.6.2009, 2007/16/0121). 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 26.6.2003, 2002/16/0286; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0025). Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde durchführen hätte müssen, können allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides sein (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043; VwGH 28.2.2008, 2006/16/0129).

Rz 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 BAO (zB eine Umsatzsteuervorauszahlung) saldounwirksam auf ein fremdes Konto geleistet wurde.

Rz 1913:

Der Antrag auf Rückzahlung ist ein Anbringen iSd § 85 BAO; die Abgabenbehörde ist verpflichtet, über einen solchen Antrag ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden (§ 85a BAO - VwGH 15.11.2005, 2002/14/0051). Eine bescheidmäßige Erledigung eines auf § 239 BAO gestützten Rückzahlungsantrages ist jedoch nur dann erforderlich, wenn ihm nicht oder nicht zur Gänze entsprochen wird.

Rz 1914:

Mangels Vorliegens eines Guthabens ist der Rückzahlungsantrag abzuweisen und nicht zurückzuweisen (VwGH 26.1.1995, 94/16/0150). Das Verwaltungsgericht darf nur über den Betrag absprechen, der ursprünglich beantragt wurde und nicht über eine in der Bescheidbeschwerde zusätzlich beantragte Rückzahlung (vgl. 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).

22.12. Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Bilanzbuchhalter und Notare

Rz 1923:

Bezüglich als Parteienvertreter einschreitender Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Bilanzbuchhalter und Notare sind § 8 Abs. 1 letzter Satz RAO (Rechtsanwaltsordnung), § 88

Abs. 9 WTBG , § 36 Abs. 5 BibuG 2014 und § 5 Abs. 4a Notariatsordnung zu beachten, wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt.

Rz 1931a:

Die Ermessensübung ist zu begründen, wenn von der Möglichkeit der Beschränkung des Rückzahlungsbetrages Gebrauch gemacht wird.

22.15. Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abzugsteuern (§ 240 Abs. 3 BAO)

Rz 1938:

§ 240 Abs. 3 BAO setzt voraus, dass eine Abfuhrabgabe (z.B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) "im objektiven Sinn" zu Unrecht vom Abgabepflichtigen einbehalten wurde (zB VwGH 24.9.2003, 2000/13/0003, 0004). Ein Verschulden des Abfuhrpflichtigen an der Rechtswidrigkeit der Einbehaltung ist nicht erforderlich.

Rz 1938a:

Antragsbefugt ist der Eigenschuldner (zB Arbeitnehmer bei der Lohnsteuer), nicht der Abfuhrpflichtige.

Rz 1938b:

Ein Verzicht auf die Stellung eines solchen Antrages ist gesetzlich nicht vorgesehen (daher wäre er unwirksam).

Rz 1939:

Die Fünfjahresfrist des § 240 Abs. 3 zweiter Satz BAO ist eine gesetzliche Frist. Sie ist weder erstreckbar (VwGH 26.8.2009, 2004/13/0121) noch hemmbar oder unterbrechbar. Für Maßnahmen nach § 240 Abs. 3 BAO ist § 238 BAO (Einhebungsverjährung) nicht anwendbar.

Rz 1939a:

Die Zuständigkeit für das Verfahren über die Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abfuhrabgaben richtet sich danach, welcher Abgabenbehörde die Einhebung der

betroffenen Abgabe obliegt. Dies gilt gleichermaßen für Bundesabgaben wie für Landes- und Gemeindeabgaben.

Rz 1939b:

Die Zuständigkeitsbestimmung des § 240 Abs. 3 letzter Satz BAO gilt nur für Bundesabgaben, nämlich für im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugsteuern (zB Lohnsteuer, Kapitalertragssteuer). Für solche Abgaben betreffende Rückzahlungsverfahren richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach jener zur Erhebung der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer des Antragstellers. Die diesbezügliche Zuständigkeit ergibt sich vor allem aus § 20 AVOG 2010 (Wohnsitzfinanzamt) bzw. aus § 21 AVOG 2010 (Betriebsfinanzamt).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen darf auch eine Rückzahlung an einen Dritten (siehe Rz 1918 bis 1928) oder eine Umbuchung oder Überrechnung erfolgen.

Rz 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 (§ 85 VfGG oder § 30 VwGG) wurde nicht beachtet.

Rz 1948:

Zur Entscheidung über Anträge nach § 241 Abs. 1 BAO ist jene Abgabenbehörde (zB Finanzamt) zuständig, der die Einhebung der betreffenden Abgabe obliegt. Diese Zuständigkeit besteht auch dann, wenn die zwangsweise Einbringung im Amtshilfeweg durch eine andere Abgabenbehörde erfolgt ist.

Ein Übergang der Zuständigkeit nach § 6 AVOG 2010 umfasst auch die Zuständigkeit für die Erledigung auf § 241 Abs. 1 BAO gestützter Anträge.

Rz 1949:

Die Rückzahlung nach § 241 Abs. 1 BAO hat auf Antrag auch dann zu erfolgen, wenn sich auf dem Abgabenkonto der Rückstand erhöhen oder dadurch ein Rückstand entstehen sollte (zB VwGH 25.1.2007, 2005/16/0110).

Rz 1951:

Zur Entscheidung über Anträge nach § 241 Abs. 2 BAO ist jene Abgabenbehörde zuständig, der die Einhebung der betreffenden Abgabe obliegt.

Rz 1953a:

§ 241 Abs. 2 BAO gilt für Bundesabgaben sinngemäß nach folgenden Bestimmungen:

- § 3 Abs. 2 GebG (feste Gebühren zB bei Barzahlung),
- § 14 TP 9 Abs. 4 GebG (Reisedokumente),
- § 14 TP 15 Abs. 2 GebG (Zulassungsscheine),
- § 17a Z 3 VfGG (Eingabengebühr),
- § 59a Abs. 4 Glücksspielgesetz (GSpG).

Überschrift vor Rz 1956:

22.17. Kleinbeträge (§§ 242 und 242a BAO)**Rz 1956:**

Die Regelungen der §§ 242 und 242a BAO stehen der Anwendung der allgemeinen Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO sowie der Bestimmungen des § 215 BAO nicht entgegen.

Rz 1957:

Der erste Satz des § 242 BAO gilt für die Vollstreckung von Bundesabgaben und von Gemeindeabgaben.

Für Landesabgaben ist die Höhe des nicht zu vollstreckenden Betrages in § 242a Abs. 1 BAO geregelt; danach sind Abgabenbeträge unter fünf Euro nicht zu vollstrecken.

Rz 1958:

Die Rückzahlungsgrenze des § 242a Abs. 2 BAO gilt nur für Landes und Gemeindeabgaben, nicht jedoch für Bundesabgaben. Sie gilt sowohl für Rückzahlungen von Guthaben auf Antrag als auch für Rückzahlungen von Amts wegen.

Randzahlen 1959 bis 1969: *Derzeit frei***22.18. Rückzahlungssperre gemäß § 239a BAO****Rz 1970:**

§ 239a BAO gilt nur für Abgaben, soweit sie nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden sollen (somit für indirekte Abgaben).

Solche indirekte Abgaben sind bei den Bundesabgaben vor allem Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern und die Normverbrauchsabgabe.

Rz 1971:

Die Beweislast für die Tragung der Abgabe von einem Anderen als den Abgabepflichtigen (somit für die Überwälzung der Abgabe) trifft die Abgabenbehörde (zB VwGH 20.11.2007, 2006/16/0115).

Beweismittel für die Überwälzung sind zB Kalkulationsunterlagen und makroökonomische Analysen (zB VwGH 16.12.2004, 2004/16/0141). Die Erzielung von Gewinnen ist eines von vielen Indizien für die Überwälzung (VwGH 20.11.2007, 2006/16/0115). Preislisten kommt für die Lösung der Frage der wirtschaftlichen Überwälzung keine große Bedeutung zu (VwGH 24.2.2005, 2004/16/0199).

Rz 1972:

§ 239a BAO setzt nicht nur die Überwälzung der Abgabe voraus, sondern auch, dass die Gutschrift (der rechtswidrig erhobenen) Abgabe zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.

Eine solche ungerechtfertigte Bereicherung liegt vor allem dann vor, wenn der Abgabepflichtige die Gutschrift nicht an die Kunden weitergegeben wird.

Wurde die Abgabe zwar überwältigt und wird die Überwälzung nicht rückgängig gemacht (etwa weil die Namen der Kunden dem Abgabepflichtigen nicht bzw. nicht mehr bekannt sind), so führt die Gutschrift insoweit nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung, als dem Abgabepflichtigen durch die rechtswidrige Erhebung der Abgabe ein wirtschaftlicher Schaden (insbesondere ein Absatzrückgang) erwachsen ist.

Einen solchen wirtschaftlichen Nachteil hat der Abgabepflichtige nachzuweisen. Er hat konkret die Tatsachen darzulegen, aus denen auf einen durch die (rechtswidrige) Erhebung der Abgabe verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß hätte geschlossen werden können (zB VwGH 21.5.2007, 2005/16/0247).

Rz 1973:

§ 239a BAO betrifft objektiv rechtswidrige (überhöhte) Festsetzungen indirekter Abgaben sowie diesbezüglicher Selbstberechnungen unabhängig davon, ob sich die Rechtswidrigkeit aus Unionsrecht oder aus nationalem Abgabenrecht ergibt.

Rz 1974:

Sich aus Abgabenbescheiden ergebende Gutschriften, die daraus resultieren, dass die Bescheide die rechtswidrigerweise überhöhte Selbstberechnung oder Abgabenfestsetzung richtig stellen, sind in den Abgabenbescheiden auszuweisen. § 239a BAO hat daher keinen Einfluss auf den Inhalt von Abgabenbescheiden.

Die Verbuchung der Gutschriften auf dem Abgabenkonto hat, soweit § 239a BAO anwendbar ist, zu unterbleiben. Sie ist nachträglich rückgängig zu machen, wenn erst nachträglich hervorkommt, dass die Gutschrift zu einer ungerechtfertigten Bereicherung geführt hat.

In beiden Fällen ist über das Unterbleiben der Gutschrift auf dem Abgabenkonto bzw. über die Rückgängigmachung der Verbuchung der Gutschrift mit Bescheid abzusprechen. Die Erlassung solcher Bescheide obliegt auch dann der Abgabenbehörde, wenn sich die Gutschrift aus einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ergibt.

Rz 1975:

§ 239a BAO betrifft nicht nur das Unterbleiben einer Gutschrift, sondern auch die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben sowie die Verwendung einer Gutschrift zur Tilgung von Abgabenschuldsigkeiten, sofern solche Maßnahmen zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würden.

Rz 1976:

§ 239a BAO ist erstmals für Bundesabgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2000 entstanden ist (nach § 323 Abs. 23 letzter Satz BAO).

Rz 1977:

Für Landes- und Gemeindeabgaben ist § 239a BAO erstmals anzuwenden, wenn deren Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 1994 entstanden ist (§ 323a Abs. 4 BAO). Dies gilt jedoch nicht für den Anwendungsbereich des § 185 Abs. 3 WAO oder des § 186 St-LAO, wenn die betreffenden Abgabenansprüche vor dem 1. Jänner 2010 entstanden sind (zufolge § 323a Abs. 3 Z 6 und 9 BAO).

Rz 1978-1999: *Derzeit frei*

Abschnitt 23 *entfällt.*