

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/8/3 99/13/0207

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.08.2004

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §212 Abs1;  
BAO §212 Abs2;  
BAO §212;  
BAO §212a Abs1;  
BAO §212a Abs5;  
BAO §212a Abs9;  
BAO §295 Abs3;  
B-VG Art7;  
VwGG §30 Abs2;  
VwGG §42 Abs3;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftsprüfer in 1060 Wien, Theobaldgasse 17/11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. August 1999, Zl. RV/197-07/99, betreffend Stundungszinsen, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Gegen die nach einer die Jahre 1981 bis 1989 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Abgabenbescheide hatte der Beschwerdeführer Berufung erhoben und diese mit einem Antrag auf Aussetzung der

Einhebung der strittigen Abgabenschulden verbunden, dem das Finanzamt mit Bescheid vom 1. Oktober 1992 stattgegeben hatte.

Nachdem die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Abgabenbescheide mit Bescheid vom 14. November 1994 (teilweise stattgebend, überwiegend jedoch abweisend) erledigt hatte, verfügte das Finanzamt im November 1994 und Jänner 1995 mit mehreren Bescheiden nach § 212a Abs. 5 BAO den Ablauf der Aussetzung der Einhebung und setzte gleichzeitig gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen fest.

Gegen die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 14. November 1994 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, welche er mit dem Antrag auf Zuerkennung aufschiebender Wirkung der Beschwerde nach § 30 Abs. 2 VwGG verband, der erfolglos blieb.

Während der Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens über diese Beschwerde stellte der Beschwerdeführer beim Finanzamt wiederholt den Antrag, ihm den vor dem Verwaltungsgerichtshof in Streit gezogenen Abgabenbetrag nach § 212 Abs. 1 BAO bis zur Erledigung der beim Verwaltungsgerichtshof eingebrachten Beschwerde zu stunden. Diesen Stundungsanträgen des Beschwerdeführers gab das Finanzamt jeweils statt und setzte dabei auch mit nachfolgenden Bescheiden Stundungszinsen im Sinne des § 212 Abs. 2 BAO fest:

Bescheiddatum

Stundungszeitraum

Zinsenbetrag

9. Februar 1996

24. Mai 1995 - 2. Jänner 1996

S

61.070,--

9. Juli 1996

8. März 1996 - 1. Juli 1996

S

28.670,--

9. August 1996

12. Juli 1996 - 4. August 1996

S

5.784,--

10. Februar 1997

13. August 1996 - 13. Jänner 1997

S

36.749,--

10. März 1997

2. Jänner 1997 - 26. Februar 1997

S

10.635,--

9. Mai 1997

14. März 1997 - 9. April 1997

S

6.680,--

9. Juni 1997

15. April 1997 - 2. Juni 1997

S

12.216,--

11. August 1997

17. Juni 1997 - 31. Juli 1997

S

11.272,--

9. September 1997

15. Juli 1997 - 28. August 1997

S

7.111,--

10. November 1997

16. September 1997 - 13. Oktober 1997

S

7.122,--

9. Februar 1998

14. Oktober 1997 - 31. Dezember 1997

S

12.163,--

Mit Erkenntnis vom 17. September 1997, 95/13/0015, hob der Verwaltungsgerichtshof den Berufungsbescheid der belangten Behörde vom 14. November 1994 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Mit Anbringen vom 6. Oktober 1997 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt das Ergehen dieses Erkenntnisses mit und brachte unter Hinweis auf die Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG vor, dass die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Wirkung des aufhebenden Erkenntnisses zur Folge habe, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Bescheides auf dessen Basis gesetzt worden seien, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen worden sei. Solche Rechtsakte erwiesen sich als rechtswidrig und hätten infolge der Gestaltungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses als beseitigt zu gelten. Im vorliegenden Fall seien (mit dem jeweiligen Tag der Erlassung bezeichnete) Bescheide über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung, über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, über die Festsetzung von Säumniszuschlägen und von Pfändungsgebühren sowie sämtliche bis dato ergangenen Stundungsbescheide samt den Bescheiden über die Festsetzung von Stundungszinsen von der dargestellten Wirkung des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes betroffen. Es werde damit die "ersatzlose amtswegige Beseitigung" der genannten, durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes rückwirkend rechtswidrig gewordenen Bescheide und die "Wiederherstellung des Zustandes vor Erlassung der aufgehobenen Berufungsentscheidung, somit die Wiedereinbuchung der mit Bescheid vom 1.10.1992 bewilligten Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO" beantragt.

Das Finanzamt behandelte das Anbringen des Beschwerdeführers vom 6. Oktober 1997 als (neuen) Antrag auf Aussetzung der Einhebung im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO und verfügte mit Bescheid vom 14. November 1997 die Aussetzung der Einhebung desselben Abgabebetrages, dessen Einhebung schon mit dem seinerzeitigen Bescheid vom 1. Oktober 1992 ausgesetzt worden war.

Über die - infolge des aufhebenden hg. Erkenntnisses vom 17. September 1997, 95/13/0015, wieder unerledigte - Berufung des Beschwerdeführers gegen die Abgabenbescheide erließ das Finanzamt sodann am 19. Juni 1998,

24. Juni 1998 und 21. Juli 1998 Berufungsvorentscheidungen, mit denen es zu einer Verminderung der Abgabenschulden des Beschwerdeführers kam; diese Berufungsvorentscheidungen erwuchsen in Rechtskraft.

Nach Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung im Sinne des § 212a Abs. 5 BAO setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 19. Juni 1998 Aussetzungszinsen für den Zeitraum "vom 13. November 1997 bis 19. Juni 1998" im Betrage von S 15.278,-- fest (die Aussetzungszinsen für den Teilzeitraum vom 13. November 1997 bis 20. November 1997 wurden mit S 0,-- angegeben).

Den Gegenstand des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bilden zwei mit dem 3. August 1998 datierte Bescheide, mit denen das Finanzamt unter Berufung auf § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO die mit den seinerzeitigen Bescheiden vom 9. Februar 1996, 9. Juli 1996, "3." (erkennbar gemeint: "9.") August 1996, 10. Februar 1997, 10. März 1997, 9. Mai 1997, 9. Juni 1997 und 11. August 1997 (erster Bescheid vom 3. August 1998) sowie vom 9. September 1997, 10. November 1997 und 9. Februar 1998 (zweiter Bescheid vom 3. August 1998) festgesetzten Stundungszinsen abänderte, was in der Begründung dieser beiden Bescheide mit den "Berufungserledigungen der Jahre 1981 bis 1989" und einem Verweis auf "beiliegende Berechnungsblätter" erläutert wurde.

Gegen diese beiden Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung mit dem Hinweis auf die Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG und die daraus abzuleitenden Rechtswirkungen des aufhebenden verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses. Sämtliche "gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheide" (gemeint offenbar: Stundungszinsenbescheide) seien durch das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und wären gemäß § 295 Abs. 3 BAO von Amts wegen ersatzlos zu beseitigen gewesen, wie der Beschwerdeführer dies doch schon in seiner Eingabe vom 6. Oktober 1997 gefordert habe. Da diese Bescheide nicht mehr dem Rechtsbestand angehörten, könnten sie auch nicht gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO abgeändert werden.

Die diese Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung vom 31. März 1999 wurde vom Finanzamt damit begründet, dass der vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobene Bescheid der belangten Behörde vom 14. November 1994 "keine Abgabennachforderungen ausgesprochen" habe, weshalb aus der Aufhebung dieses Bescheides auch "keine Abgabenschuldigkeiten rückwirkend gutgeschrieben" werden könnten. Mit den bekämpften Bescheiden vom 3. August 1998 seien "die Stundungs- und Aussetzungszinsen nach den Bestimmungen der §§ 212 Abs. 2 und 212a Abs. 9 BAO" angepasst worden; eine weitere Herabsetzung "der Stundungs- und Aussetzungszinsen" sei nicht möglich gewesen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Beschwerdeführer zunächst sein Vorbringen, dass das Abgabenverfahren zufolge der Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG wieder in die Lage zurückgekehrt sei, in der es sich vor Erlassung der aufgehobenen Berufungsentscheidung vom 14. November 1994 befunden habe. Infolge des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges der beseitigten Berufungsentscheidung mit jenen Bescheiden, durch die der Ablauf der Aussetzung der Einhebung nach § 212a Abs. 5 BAO verfügt worden sei, seien auch diese Bescheide durch das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die vormals bescheidmäßig verfügte Aussetzung der Einhebung sei im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses vom 17. September 1997 wieder aufgelebt. Die trotzdem erfolgte Vorschreibung von Stundungszinsen sei rechtswidrig. Zudem seien "gleichzeitig (und somit teilweise parallel)" Aussetzungszinsen für den Zeitraum 13. November 1997 bis 19. Juni 1998 festgesetzt worden. Für den Zeitraum 17. September 1997 bis 13. November 1997 seien jedenfalls ungerechtfertigt Stundungszinsen vorgeschrieben worden, für den Zeitraum 13. November 1997 bis 1. Jänner 1998 seien sowohl Stundungs- als auch Aussetzungszinsen vorgeschrieben worden, was "wohl eindeutig rechtswidrig" sei. Obwohl mittlerweile mehr als 20 Monate seit dem Ergehen des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes verstrichen seien, sei das Abgabenkonto des Beschwerdeführers weiterhin mit Säumniszuschlägen und Pfändungsgebühren auf Grund näher angeführter Bescheide belastet, obwohl die diesbezüglichen Bescheide, mit welchen Säumniszuschläge und Pfändungsgebühren vorgeschrieben worden seien, längst aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Nach cursorischer Darstellung des Verwaltungsgeschehens wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides dem Hinweis des Beschwerdeführers auf zur gegenständlichen Fallkonstellation nunmehr vorliegendes Schrifttum erwidert, dass der Ansicht des Beschwerdeführers, die Aufhebung der Berufungsentscheidung vom

14. November 1994 durch den Verwaltungsgerichtshof führe wieder zum Stand der Aussetzung der Einhebung zurück, "schon deshalb" nicht gefolgt werden könne, "weil hiefür keine gesetzliche Möglichkeit bestand". Vielmehr sei nach Aufhebung einer Berufungsentscheidung bis zum Ergehen einer neuen Berufungs(vor)entscheidung im fortgesetzten Verfahren wieder ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung zulässig (Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2269). Angesichts der dem Beschwerdeführer gewährten Stundungen seien Stundungszinsen nach § 212 Abs. 2 BAO festzusetzen gewesen, welche auf Grund der Verminderung der Abgabenschulden durch die Berufungsvorentscheidungen im fortgesetzten Verfahren gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO entsprechend herabzusetzen gewesen seien. Wenn der Beschwerdeführer für den Zeitraum 13. November 1997 bis 1. Jänner 1998 die gleichzeitige Vorschreibung von Aussetzungs- und Stundungszinsen für denselben Abgabebetrag rüge, dann sei ihm darin beizupflichten, dass eine gleichzeitige Vorschreibung von Stundungs- und Aussetzungszinsen für denselben Abgabebetrag nicht zulässig wäre; es liege die vom Beschwerdeführer gesehene parallele Festsetzung von Aussetzungs- und Stundungszinsen im Beschwerdefall aber nicht vor, weil "bei Berechnung der Stundungszinsen für den Zeitraum vom 14. Oktober 1997 bis 31. Dezember 1997 - wie der Berechnung der Stundungszinsen laut Bescheid vom 9. Februar 1998 zu entnehmen ist - die o.a. mit Bescheid vom 14. November 1997 bewilligte Aussetzung in Höhe von S 1,081.506,-- mindernd berücksichtigt wurde".

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage von Teilen der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie Erstattung einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

Nach § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Gemäß § 212 Abs. 2 BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des BG.BGBI. Nr. 818/1993 sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt S 10.000,-- (nunmehr: EUR 750,--) übersteigen,

a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 3 oder 4) oder

b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt, Stundungszinsen in Höhe von vier Prozent über dem jeweils geltenden Zinsfuß für Eskontierungen der Oesterreichischen Nationalbank pro Jahr zu entrichten. Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Eine solche Neuberechnung der Stundungszinsen wegen nachträglicher Herabsetzung der Abgabenschulden des Beschwerdeführers im Sinne des § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO wurde mit den im angefochtenen Bescheid aufrecht erhaltenen Bescheiden des Finanzamtes vom 3. August 1998 vorgenommen. Der Beschwerdeführer sieht die behördliche Vorgangsweise unter mehreren Gesichtspunkten als rechtswidrig an. Im Zentrum seiner Rechtsrüge steht die von ihm dem Finanzamt schon mit seinem Anbringen vom 6. Oktober 1997 vorgetragene Auffassung, dass die mit Berufung bekämpften Abgabenschulden in der rechtlichen Konsequenz des aufhebenden hg. Erkenntnisses vom 17. September 1997, 95/13/0015, dem Spruch des seinerzeitigen Aussetzungsbescheides vom 1. Oktober 1992 entsprechend wieder als ausgesetzt zu gelten hätten. Den mit den Bescheiden des Finanzamtes vom 3. August 1998 inhaltlich abgeänderten Bescheiden über die Festsetzung von Stundungszinsen sei ihre Rechtsgrundlage rückwirkend ebenso entzogen worden wie näher genannten anderen Nebengebührenbescheiden (Festsetzung von Säumniszuschlägen und Pfändungsgebühren), die zu einer zusätzlichen Belastung auf dem Abgabekonto geführt hätten. Der Beschwerdeführer beruft sich auf die Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG und deren Auslegung durch Rechtsprechung und Lehre und führt für seinen Standpunkt Tanzer (Die Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens nach Aufhebung des Bescheides durch den Verfassungsgerichtshof, in "Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen", Wien 1998, 197 ff), Ritz (Kommentar zur Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, § 299 Tz 34), - mit Einschränkungen

- Zorn (Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in "Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen", Wien 1999, 253 ff) und den Aufsatz des Beschwerdevertreters (Keppert, Bewirkt ein aufhebendes Erkenntnis des VwGH das rückwirkende Wiederaufleben der Aussetzung der Einhebung?, ecolo 2000, 65 ff) ins Treffen. Die von der belangten Behörde herangezogene Auffassung von Stoll (BAO-Kommentar, 2269), nach welcher die Aufhebung eines Berufungsbescheides durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes die neuerliche Antragstellung auf Bewilligung der Aussetzung eröffne, sei mangels Anbindung an das Gesetz und wegen Vernachlässigung der aus § 42 Abs. 3 VwGG abzuleitenden Rechtsfolgen abzulehnen.

Nach § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach § 212a Abs. 3 erster Satz BAO können Anträge auf Aussetzung der Einhebung bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO in der Fassung vor der Änderung durch das AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002 besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

a)

Berufungsvorentscheidung oder

b)

Berufungsentscheidung oder

c)

anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276) nicht aus.

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO in der zuvor genannten Fassung sind für Abgabenschuldigkeiten,

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt,

Aussetzungszinsen in Höhe von einem Prozent über dem jeweils geltenden Zinsfuß für Eskontierungen der Oesterreichischen Nationalbank pro Jahr zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

Zutreffend pflichtet die belangte Behörde dem Beschwerdeführer im Grundsätzlichen darin bei, dass eine gleichzeitige Vorschreibung von Aussetzungszinsen und Stundungszinsen aus derselben Abgabenschuld für denselben Zeitraum dem Gesetz widerspräche. Dies folgt zwingend nicht bloß aus der Bestimmung des letzten Satzes des § 212a Abs. 5 BAO, sondern auch daraus, dass eine Stundung nach § 212 Abs. 1 BAO von vornherein nur für solche Abgaben im Einklang mit dem Gesetz steht, hinsichtlich der Einbringungsmaßnahmen in Betracht kommen, an welcher

Voraussetzung es nach § 212a Abs. 1 BAO für eine Abgabe fehlt, deren Einhebung mit der in § 212a Abs. 5 Satz 1 BAO normierten Wirkung des Zahlungsaufschubes ausgesetzt ist (siehe das hg. Erkenntnis vom 30. November 1989, 88/13/0213, und Ritz, a. a.O., § 212 Tz 13).

Während die belangte Behörde für den Zeitraum ab der mit Bescheid vom 14. November 1997 (neuerlich) bewilligten Aussetzung der Einhebung die vom Beschwerdeführer bekämpfte Vorschreibung von Stundungszinsen für einen von dieser Aussetzung der Einhebung betroffenen Zeitraum (und die zusätzlich erfolgte Vorschreibung von Aussetzungszinsen für den gleichen Zeitraum) in Abrede stellt, was der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Aktenlage als verfehlt bezeichnet, tritt sie dem vom Beschwerdeführer verfolgten Anliegen, für den Zeitraum zwischen der Verfügung des Ablaufes der mit Bescheid vom 1. Oktober 1992 bewilligten Aussetzung der Einhebung nach Erlassung der später aufgehobenen Berufungsentscheidung vom 14. November 1994 und dem Ergehen des aufhebenden hg. Erkenntnisses vom 17. September 1997 der Vorschrift des § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO mit der Wirkung der im Verhältnis zu den anfallenden Stundungszinsen niedrigeren Aussetzungszinsen zum Durchbruch zu verhelfen, mit der Auffassung entgegen, für eine Weitergeltung der mit Bescheid vom 1. Oktober 1992 bewilligten Aussetzung der Einhebung fehle es an einer dies ermöglichenden Gesetzesvorschrift. In der Gegenschrift beruft sich die belangte Behörde hiezu auf die hg. Erkenntnisse vom 20. Februar 1996, 94/13/0266, 95/13/0020, sowie vom 30. Juni 1994, 94/15/0056, und führt erneut die von Stoll, a.a.O., geäußerte Rechtsmeinung an.

Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt:

Die von ihr ins Treffen geführten hg. Erkenntnisse vom 20. Februar 1996, 94/13/0266, 95/13/0020, und vom 30. Juni 1994, 94/15/0056, enthalten nur die Aussage, dass keine gesetzliche Grundlage dafür besteht, die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO wegen Erhebung einer Bescheidbeschwerde vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung hinaus auszudehnen, von welcher Rechtsanschauung der Verwaltungsgerichtshof ohnehin nicht abzurücken gedenkt (siehe auch die hg. Erkenntnisse vom 27. Mai 1998, 98/13/0044, vom 21. Juli 1998, 98/14/0101, und vom 31. Juli 2002, 2002/13/0136). Zur Beantwortung der Rechtsfrage des Beschwerdefalles kann diese Judikatur aber keinen Beitrag leisten, weil sie zu den - hier interessierenden - Rechtsfolgen der Aufhebung des angefochtenen Bescheides durch den Verwaltungsgerichtshof für den nach Erlassung der (später aufgehobenen) Berufungsentscheidung verfügten Ablauf der Aussetzung der Einhebung keine Aussage trifft.

An Gesetzesvorschriften, welche das vom Beschwerdeführer verfolgte Anliegen tragen konnten, fehlt es entgegen der Sichtweise der belangten Behörde nicht.

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

Die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Gestaltungswirkung eines aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet nicht nur, dass der Rechtszustand zwischen Erlassung des angefochtenen Bescheides und seiner Aufhebung im Nachhinein so zu betrachten ist, als ob der aufgehobene Bescheid von Anfang an nicht erlassen worden wäre, sondern hat auch zur Folge, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Bescheides auf dessen Basis gesetzt wurden, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wurde; solche Rechtsakte gelten infolge der Gestaltungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses mit diesem dann als beseitigt, wenn sie mit dem aufgehobenen Bescheid in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang stehen (siehe das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2003, 2003/14/0032, mit weiteren Hinweisen, sowie Ritz, a.a.O., § 299 Tz 34, Zorn, a.a.O., 258, Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit, 1983, 185, und für die Rechtsfolge der Aufhebung eines Bescheides durch den Verfassungsgerichtshof auch Tanzer, a.a.O., 200).

Die vom Beschwerdeführer in seinem Anbringen vom 6. Oktober 1997 bereits ins Treffen geführte Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG hätte seinem Anliegen somit eine tragfähige Grundlage geboten. Der mit der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung nach § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO gesetzte Rechtsakt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 31. Juli 2002, 2002/13/0075, und vom 11. September 1997, 96/15/0173) steht mit dem aufgehobenen Berufungsbescheid im Abgabeverfahren, der das Berufungsverfahren abgeschlossen und die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung daher ausgelöst hatte, in einem solchen unlösbaren Zusammenhang, welcher eine Anwendung der von Lehre und Rechtsprechung aus § 42 Abs. 3 VwGG abgeleiteten Folgewirkungen auf den nach § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO erlassenen Bescheid grundsätzlich rechtfertigen konnte. Hierin stimmen auch sämtliche der

vom Beschwerdeführer genannten Autoren in ihren Äußerungen überein (siehe insbesondere auch Zorn, a.a.O., 259). Der vom zuletzt genannten Autor an späterer Stelle seines Beitrages (a.a.O., 261 f) geäußerten Ansicht, dass für die Frage der Verzinslichkeit der Abgabenrückstände die Rückwirkungsanordnung der Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG nicht zum Tragen komme, sodass es insbesondere auch bei einer gewährten Stundung nach § 212 BAO zu bleiben habe, vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen. Diese Ansicht lässt sich mit dem vom gleichen Autor eingeräumten Wegfall des den Ablauf der Aussetzung verfügenden Bescheides als Rechtsfolge der Aufhebung der Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren rechtlich nicht in Einklang bringen. Bedarf der Ablauf der Aussetzung nach der zuletzt zitierten Judikatur eines konstitutiven Aktes, dann hat der Wegfall dieses Aktes den Weiterbestand der bewilligten Aussetzung mit den aus § 212a Abs. 5 letzter Satz und Abs. 9 BAO resultierenden Rechtsfolgen zwingend zur Konsequenz. Die von Zorn für seine Auffassung ins Treffen geführten Überlegungen zur Möglichkeit einer durch ein rückwirkend herbeigeführtes Fortleben der Aussetzung bewirkten Schlechterstellung solcher Abgabepflichtiger, deren Beschwerden vom Verwaltungsgerichtshof aufschiebende Wirkung nach § 30 Abs. 2 VwGG bewilligt worden war oder denen gegenüber die Abgabenbehörde während der Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ohne Stundungsantrag von der Einbringung der Abgabenforderung faktisch Abstand genommen hatte, überzeugen nicht. Auswirkungen eines Auslegungsergebnisses können dessen Richtigkeit dann in Frage stellen, wenn sie eine in die Verfassungssphäre reichende Unsachlichkeit der gefundenen Lösung besorgen ließen, was hier zu verneinen ist, weil der eine Aussetzung der Einhebung bescheidmäßig vorgeschriebener Abgaben beantragende Abgabepflichtige die aus seiner Antragstellung resultierenden Konsequenzen des Anfallens von Aussetzungszinsen nach § 212a Abs. 9 BAO in Kauf genommen hat.

Die Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG ist indessen nicht die einzige Gesetzesvorschrift, die dem Anliegen des Beschwerdeführers eine Grundlage geboten hatte. Wie der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst (siehe das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2000/13/0017 und 0018) ausgesprochen hat, bedarf es einer Anwendung der von Rechtsprechung und Lehre aus § 42 Abs. 3 VwGG abgeleiteten Folgewirkungen auf solche Fallkonstellationen gar nicht, für welche die das Verwaltungsverfahren regelnden Normen spezielle Anordnungen getroffen haben. In diesem zur Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO ergangenen Erkenntnis hat der Gerichtshof ausgeführt, dass angesichts des Umstandes, dass § 295 Abs. 1 BAO gerade auch für den Fall der Aufhebung eines Grundlagenbescheides ohnehin die Erforderlichkeit der (bescheidmäßig zu verfügenden) Abänderung des von ihm abgeleiteten Abgabenbescheides vorsieht, Grundlagenbescheide aufhebenden höchstgerichtlichen Erkenntnissen eine unmittelbare Beseitigungswirkung für abgeleitete Bescheide nicht unterstellt werden muss.

Die Bestimmung des § 295 BAO handelt in ihrem ersten Absatz von der Obliegenheit der Behörde zur Reaktion bei der Gestaltung abgeleiteter Bescheide auf eine nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung von Feststellungsbescheiden, ordnet in ihrem zweiten Absatz die sinngemäße Geltung des ersten Absatzes auch für Bescheide an, die von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten sind, und hat in ihrem dritten Absatz folgenden Wortlaut:

"Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist."

Schon die Anwendung dieser, ungeachtet ihrer im Schrifttum vielfach unterstellten Überflüssigkeit (siehe die bei Ritz, a. a.O., § 295 Tz 19, angeführten Nachweise) dem Rechtsbestand angehörenden Gesetzesvorschrift, die nicht ins Ermessen der Behörde gestellt, sondern ihr aufgetragen ist, musste das vom Beschwerdeführer bereits in seinem Anbringen vom 6. Oktober 1997 eingeforderte Ergebnis rechtlich herbeiführen:

Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung einer Abgabe ist nach § 212a Abs. 5 Satz 3 BAO anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsentscheidung (lit. b) zu verfügen. Die Aufhebung der Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 14. November 1994 durch das hg. Erkenntnis vom 17. September 1997 hatte das Finanzamt nach § 295 Abs. 3 BAO zur Aufhebung der den Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügenden Bescheide des Finanzamtes aus November 1994 und Jänner 1995 zu veranlassen, weil diese Bescheide nicht hätten ergehen dürfen, wenn bei ihrer Erlassung die Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren bereits aufgehoben gewesen wäre. Für die Bescheide, mit denen dem Beschwerdeführer in der Folge Stundung der Abgabenschuld nach § 212 Abs. 1 BAO

gewährt worden war, gilt nichts anderes. Auch diese Bescheide hätten im Sinne des § 295 Abs. 3 BAO nicht ergehen dürfen, wenn bei ihrer Erlassung die den Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügenden Bescheide bereits aufgehoben gewesen wären, weil die Gewährung von Zahlungserleichterungen nach § 212 Abs. 1 BAO für solche Abgaben nicht in Betracht kommt, hinsichtlich deren die Einhebung ausgesetzt worden ist, wie an früherer Stelle bereits dargelegt wurde. Auch die die Stundungsansuchen bewilligenden Bescheide des Finanzamtes wären deshalb nach § 295 Abs. 3 BAO zu beheben gewesen. Aus der Aufhebung dieser Bescheide wiederum musste zwangsläufig auch eine Aufhebung jener Bescheide resultieren, mit welchen nach § 212 Abs. 2 BAO Stundungszinsen festgesetzt worden waren, was unmittelbar aus der Bestimmung des § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO über den Vorrang der Aussetzung vor der Stundung zu folgern ist.

Ob die Abgabenbehörde die dargestellte Kettenreaktion der aus der Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO resultierenden Aufhebungsbescheide nun konkret zu vollziehen hatte oder es mit einer solchen Gebarung auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers sein Bewenden lassen durfte, die von einer unmittelbaren Beseitigungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes nach Maßgabe der Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG ausging, bleibe dahingestellt. Der Beschwerdeführer hatte als Abgabepflichtiger jedenfalls den Anspruch auf Verschaffung und Wahrung jener Rechtsposition, die er vor Erlassung des vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Berufungsbescheides innegehabt hatte. Diese Rechtsposition war hinsichtlich des gesamten Themenkreises der Einhebung der Abgaben im Sinne des 6. Abschnittes der Bundesabgabenordnung durch die ihm mit Bescheid des Finanzamtes vom 1. Oktober 1992 bewilligte Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgabe mit den sich aus der Vorschrift des § 212a BAO ergebenden Rechtsfolgen geprägt. Diese Rechtsfolgen hatte er ungeachtet des verstrichenen Zeitraumes zu tragen, während er von allen mit der aus der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entstehenden Rechtsposition nicht zu vereinbarenden Rechtsfolgen - wie etwa der Festsetzung von Stundungszinsen - zu entlasten war.

Soweit sich die belangte Behörde für ihre Auffassung auf die Lehrmeinung Stolls (BAO-Kommentar, 2269) beruft, trifft es zu, dass der genannte Autor in seinem Kommentar die Ansicht äußert, dass nach Aufhebung einer Berufungsentscheidung durch ein Höchstgericht "wieder ein Antrag auf Aussetzung zulässig" sei. Der Autor lässt allerdings eine die Bestimmungen des § 42 Abs. 3 VwGG und des § 295 Abs. 3 BAO erfassende Reflexion des Problems vermissen und schlägt stattdessen - ohne dies zum Ausdruck zu bringen, geschweige denn zu begründen - eine analoge Anwendung der Vorschrift des § 212a Abs. 5 Satz 4 BAO auf die hier zu untersuchende Fallkonstellation vor, ohne dass jene Rechtslücke im Verfahrensrechtsgefüge erkennbar wäre, zu deren Schließung die vorgeschlagene Analogie erforderlich und - allein deshalb - zulässig wäre. Die Ausführungen Stolls konnten der behördlichen Auffassung damit keine tragfähige Stütze bieten.

Erweist sich der angefochtene Bescheid in der Aufrechterhaltung nach § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO abgeänderter Stundungszinsenbescheide somit schon deswegen als rechtswidrig, weil solchen Bescheiden die Fortwirkung der mit Bescheid des Finanzamtes vom 1. Oktober 1992 bewilligten Aussetzung der Einhebung der in Streit gezogenen Abgabenschuld entgegenstand, dann erübrigt es sich, den angefochtenen Bescheid auf vom Beschwerdeführer darüber hinaus noch geltend gemachte weitere Rechtswidrigkeiten hin zu untersuchen.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, wobei der Gerichtshof von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung aus dem in § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand genommen hat.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 3. August 2004

### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken VwRallg3/2/3 Auslegung Gesetzeskonforme Auslegung von Verordnungen Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen VwRallg3/3

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:1999130207.X00

**Im RIS seit**

01.09.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

15.11.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)