

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2, in Beisein der Schriftführerin SF, in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, über die Beschwerde vom 13.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 05.03.2015 betreffend Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in der Sitzung am 27.09.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Gemäß § 212a BAO wird die Einhebung der Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 52.486,56, der Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 88.816,34, der Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 11.277,16, der Aussetzungszinsen 2008 in Höhe von € 17.460,66 und der Aussetzungszinsen 2012 in Höhe von € 27.038,38 ausgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 1. Oktober 2013 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) die Aussetzung der Einhebung der nachstehenden durch die Erledigung der gegenständlichen Berufungen zum Wegfall kommenden Abgaben:

Einkommensteuer 1999: € 60.486,56

Einkommensteuer 2000: € 88.816,34

Anspruchszinsen 2000: € 11.277,16

Aussetzungszinsen 2008: € 17.460,66

Aussetzungszinsen 2012: € 27.038,38

Zur Zulässigkeit der Aussetzungsanträge verwies der Bf auf die Begründung in seiner Berufung vom 19. September 2013 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0085. Demnach gehe es laut VwGH nicht an, dass der Rechtssuchende generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Erledigung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werde.

Da in Folge dessen in verfassungskonformer Interpretation eine Mitberücksichtigung des Hauptverfahrens bei der Entscheidung über die Aussetzung der Einhebung zu erfolgen habe, seien Aussetzungsanträge auch aufgrund von Berufungen zu bewilligen, mit deren Stattgabe keine unmittelbare Herabsetzung von Abgaben verbunden sei.

Mit Bescheid vom 5. März 2015 wies das Finanzamt den Antrag des Bf vom 1. Oktober 2013 betreffend Aussetzung der Einhebung ab.

Zur Begründung führte das Finanzamt wie folgt aus:

"Die Einhebung der aushaftenden Abgabenschulden kann gem § 212a BAO nur insoweit ausgesetzt werden, als hinsichtlich der nachgeforderten Höhe dieser Abgaben eine Berufung anhängig ist.

Bei den bezug habenden angefochtenen Bescheiden handelt es sich die Zurückweisung von Anträgen gemäß § 295 Abs 4 und § 303 Abs 1 BAO, welche selbst weder unmittelbar noch mittelbar Abgabennachforderungen zur Folge hatten.

Die Abgabennachforderungen, für welche die gegenständliche Aussetzung der Einhebung beantragt wird, stammen vielmehr von den bereits rechtskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen 1999 und 2000 vom 14.12.2006. Ihrem Begehren kann daher nicht gefolgt werden".

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 13. März 2015 führte der Bf wie folgt aus:

"Die Abweisung des Aussetzungsantrags wird vom Finanzamt damit begründet, dass eine Einhebung von aushaftenden Abgabenschulden nur insoweit ausgesetzt werden kann, als hinsichtlich der nachgeforderten Abgaben eine Beschwerde anhängig sei.

Diese Interpretation ist unzureichend, da nach dem Gesetzeswortlaut für die Verfügung einer Aussetzung der Einhebung bereits die mittelbare Abhängigkeit von der Erledigung einer Beschwerde ausreichend ist.

Aus dem Verweis auf eine mittelbaren Abhängigkeit ergibt sich, dass nicht nur eine Berufung gegen einen ein Leistungsgebot beinhaltenden Abgaben- oder Haftungsbescheid zu einer Aussetzung Anlass geben kann, sondern auch jede Berufung, von deren Erledigung die Höhe einer Abgabe mittelbar abhängt (Ellinger/Iro/Kramer/Urtz, BAO, § 212a Anm 2).

Dementsprechend gehören zu den Abgaben, deren Höhe mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde abhängt, alle Abgaben, die im Fall einer dem Begehren des Beschwerdeführers Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung entweder von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners herabzusetzen oder deren Festsetzung diesfalls überhaupt aufzuheben ist (Ellinger/Iro/Kramer/Urtz, BAO, § 212a Anm 2).

Die Unrichtigkeit der Rechtsansicht des Finanzamts ergibt sich auch aus einem in einem vergleichbaren Fall ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0085.

In diesem Fall war strittig, ob die Berufung gegen einen Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Berufung gem § 275 BAO als zurückgenommen gilt, als Grundlage für

eine Aussetzung einer Einhebung dienen kann. Dies wurde von den Abgabenbehörden verneint, da eine allfällige Stattgabe der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid mit keiner Herabsetzung von Abgaben verbunden sei.

Der VwGH verwies in diesem Zusammenhang darauf, dass durch das Rechtsinstitut der Aussetzung der Einhebung sichergestellt werden soll, dass der Rechtsschutzsuchende nicht generell einseitig mit allen Folgen potentiell rechtswidriger behördlicher Erledigungen bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet wird. Er ging daher in verfassungskonformer Interpretation unter Verweis auf die Anforderungen des rechtsstaatlichen Prinzips davon aus, dass eine Mitberücksichtigung des Hauptverfahrens zu erfolgen habe und in Folge dessen eine Aussetzung der Einhebung zu verfügen gewesen wäre (E vom 17.12.1998, 97/15/0085).

Welcher Unterschied zwischen diesem Fall und dem gegenständlichen liegen soll, ist den knappen Darlegungen im Abweisungsbescheid nicht zu entnehmen.

Tatsächlich betont auch der VfGH im Zusammenhang mit Überlegungen nach dem effektiven Rechtsschutz von Berufungen hinsichtlich der Aussetzung der Einhebung, dass es in Fällen, in denen Rechtsfragen echt strittig sind, nicht angeht, dass das Rechtsschutzrisiko im echt fraglichen Bereich dem Rechtsunterworfenen vorbehaltlos aufgelastet wird (VfGH 11.12.1986, G 119/86; vgl hierzu auch grundsätzlich Eberhard, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Steuer- und Verwaltungsverfahren, in: Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 51, 55).

Wir verweisen zur im konkreten Fall vorliegenden effektiv strittigen Rechtsfrage auf die Ausführungen im Vorlageantrag vom 25. Juli 2013 zu dem vom VwGH in ständiger Rsp betonten engen Zusammenhang zwischen dem Einkommensteuer- und dem Feststellungsverfahren.

Aus diesem ergibt sich nach der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO eine unmittelbare zeitliche Verbindung zwischen dem Fristenlauf des § 304 BAO und dem Feststellungsverfahren (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153; siehe hierzu ausführlich Keppert/Koss, Der das Verfahren abschließende Bescheid iSd § 295 Abs. 4 iVm § 304 BAO, SWK 2013 in Druck).

Diese unmittelbare, unter Rechtsschutzgesichtspunkten zu beachtende Verbindung zwischen dem Einkommensteuer- und dem Feststellungsverfahren wurde schon im Jahr 1989 von der Bundesregierung in einem Verfahren vor dem VfGH betont. Sie wies übereinstimmend zu den oa Überlegungen des VwGH darauf hin, dass das System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden letztlich dazu führt, dass der Spruch eines Bescheides, der ansonsten als Einheit aufzufassen ist, nur aufgespaltet wird und diese Technik der Aufspaltung von bestimmten Spruchelementen in bestimmten Bescheidkategorien vor allem nur prozessökonomische Bedeutung hat (vgl die Stellungnahme der Bundesregierung im E des VfGH 11.12.1986, G 119/86).

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO und die Entscheidung über die Berufung durch den Senat gem § 272 Abs 2 Z 1 a BAO werden beantragt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 14. April 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

"Die Aussetzung von streitverfangenen Abgaben gemäß § 212a BAO setzt voraus, dass eine (Berufung) Beschwerde, von deren Ausgang die Höhe einer Abgabe abhängig ist, noch anhängig ist, wobei mittelbare Abhängigkeit der Höhe einer Abgabe vom Ausgang der Berufung genügt.

In verfassungskonformer Interpretation geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung des Streitgegenstandes des Hauptverfahrens (Berufung gegen den Abgabenbescheid) auch für die Zeit ermöglicht, während der in einem Nebenverfahren geprüft wird, ob die Voraussetzungen einer Berufung vorliegen. Wird im Zusammenhang mit der Berufung gegen einen Bescheid, der die den Gegenstand des Hauptverfahrens bildende Berufung ohne eine meritorische Entscheidung abschließend erledigt, der Antrag auf Aussetzung nach § 212a BAO gestellt, so sind die Voraussetzungen für die Aussetzung unter Mitberücksichtigung der Gegebenheiten des Hauptverfahrens zu prüfen.

Da - wie bereits im Erstbescheid ausgeführt - keine Beschwerde (Berufung) betreffend die Einkommensteuerfestsetzungen 1999 und 2000 anhängig ist und im Zusammenhang mit Anträgen gemäß § 303 Abs 1 und § 295 Abs 4 BAO auch nicht von einem Verfahren gesprochen werden kann, in welchem geprüft wird, ob eine Beschwerde gegen die Einkommensteuerfestsetzung 1999 und 2000 vorliegt, kann Ihrem Begehren nicht gefolgt werden.

Da Sie keinen Antrag auf sofortige Vorlage Ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt haben, ergeht diese Beschwerde vorentscheidung in Ansehung der zwingenden gesetzlichen Anordnung des § 262 Abs 1 Bundesabgabenordnung".

Im Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht vom 20. April 2015 verwies der Bf zur Begründung auf die ausführlichen Darlegungen in der Beschwerde und wiederholte die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO und Entscheidung durch den Senat gem § 272 Abs 1 Z 1 a BAO.

Mit Eingabe vom 11. Mai 2016 zog der Bf den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Erkenntnis des BFG vom 30.06.2016, RV/7101327/2015, womit die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 18.11.2014 und 05.03.2015 als unbegründet abgewiesen wurden, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.07.2018, Ra 2016/13/0044, hinsichtlich des Bescheides vom 05.03.2015

betreffend die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom 01.10.2013 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind gemäß 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I Nr. 70/2013, auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Auf Nichtbescheide gestützte Änderungsbescheide sind gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO und unterliegt der Entscheidungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 295 Tz 21f). Die Aufhebung eines Änderungsbescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde und kann zu einer Herabsetzung, aber auch zu einem gänzlichen Wegfall einer Abgabenschuld führen. Wird ein auf § 295 Abs. 4 BAO gestützter Antrag vom Finanzamt abgewiesen und vom Abgabepflichtigen dagegen Beschwerde erhoben, hängt die Einhebung der im Falle einer stattgebenden Erledigung in Wegfall kommenden Abgabenschuld mittelbar von der Erledigung der gegen den Abweisungsbescheid gerichteten Bescheidbeschwerde ab. Nichts anderes kann für den Fall gelten, dass ein auf § 295 Abs. 4 BAO gestützter Antrag vom Finanzamt zurückgewiesen wird (vgl. VwGH 17.12.1998, 97/15/0085).

Der Beschwerde war daher aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.07.2018, Ra 2016/13/0044, auf dessen Ausführungen ergänzend verwiesen wird, stattzugeben und der Bescheid 05.03.2015 aufzuheben.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht somit in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden.

Die antragsgegenständlichen Nachforderungen an Einkommensteuer 1999, Einkommensteuer 2000 und Anspruchsinsen 2000 resultieren aus den Bescheiden

vom 14.12.2006, womit diese Nachforderungen mit € 90.778,18, € 88.816,31 und 12.506,78 festgesetzt wurden. Die antragsgegenständlichen Nachforderungen an Aussetzungszinsen 2008 wurden mit Bescheid vom 25.04.2008 in Höhe von € 17.460,66 und an Aussetzungszinsen 2012 mit Bescheid vom 28.12.2012 in Höhe von € 27.038,38 festgesetzt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Aussetzung der Einhebung geht schon aus dem Umstand hervor, dass nach Bewilligung der Aussetzung der Einhebung der Abgaben mit Bescheiden vom 15.03.2007, 05.06.2008 und 19.03.2013 zuletzt mit Bescheid vom 25.04.2013 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde.

Die Beschwerden betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit Bescheid vom 25.04.2013 (Berufungsvorentscheidung vom 02.07.2013, Vorlageantrag vom 25.07.2013) und Aufhebung der Einkommensteuer bescheide gemäß § 295 Abs. 4 BAO mit Bescheid vom 19.09.2013 hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 und Einkommensteuer 2000 sind nach wie vor beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Laut Kontoabfrage haften die Einkommensteuer 1999 mit dem Betrag von € 52.486,56, die Einkommensteuer 2000 mit dem Betrag von € 65.631,41 und die Anspruchszinsen 2000 mit dem Betrag von € 11.277,16 aus, wobei bereits am 09.10.2013 die Aussetzung der Einbringung der Abgaben verfügt wurde. Die Aussetzungszinsen 2008 und die Aussetzungszinsen 2012 haften unverändert mit den Beträgen von € 17.460,66 und € 27.038,38.

Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung

- a) vor Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit oder
 - b) vor Ablauf einer sonst für ihre Entrichtung gemäß § 210 Abs. 2 zustehenden Frist oder
 - c) bei später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzten Abgaben vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder
 - d) nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung oder
 - e) innerhalb eines Monats vor Ablauf der Frist des Abs. 7
- erfolgte.

Der mit Antrag vom 01.10.2013 hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 beantragte Betrag von € 60.486,56 entspricht dem zum 18.09.2013 aushaftenden Rückstand an Einkommensteuer 1999, welcher durch eine Gutschrift vom € 8.000,00 am 19.09.2013 auf den Betrag von € 52.486,56 vermindert wurde.

Bezüglich der Einkommensteuer 2000 wurde die Aussetzung der Einhebung der mit Bescheid vom 14.12.2006 festgesetzten Nachforderung von € 88.816,31 beantragt. Dieser Betrag haftete laut Rückstandsaufgliederung zum 01.10.2013 unberichtigt aus und wurde dessen Einbringung am 09.10.2013 gemäß § 231 BAO ausgesetzt. Am 08.08.2016 wurde aufgrund eines am Abgabenkonto entstandenen Guthabens von € 94.939,47 die Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung hinsichtlich dieses Betrags verfügt. Am 30.09.2016 wurde die Einbringung des Betrages von € 71.754,57 ausgesetzt. Die Differenz zwischen dem Betrag von € 94.939,47, dessen Einbringung am 08.08.2016 wieder aufgenommen wurde, und dem Betrag von € 71.754,57, dessen Einbringung am 30.09.2016 ausgesetzt wurde, in Höhe von € 23.184,90 entspricht der Verminderung der Einkommensteuernachforderung für 2000 in Höhe von € 88.816,31 auf den Betrag von € 65.631,41.

Die Tilgung hinsichtlich des getilgten Teilbetrages von € 23.184,90 der Einkommensteuernachforderung für 2000 resultiert somit aus der Verwendung des Guthabens am 08.08.2016.

Die Tilgung durch die Verwendung des Guthabens am 08.08.2016 (Einkommensteuer 2000) erfolgte nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung vom 01.10.2013, daher ist der getilgte Betrag gemäß § 212a Abs. 6 lit d BAO in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen.

Die Tilgung durch Verwendung der Gutschrift vom 19.09.2013 (Einkommensteuer 1999) erfolgte allerdings vor Einbringen des Antrages auf Aussetzung vom 01.10.2013, daher ist dieser getilgte Betrag mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 212a Abs. 6 BAO nicht in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen.

Daher ist die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 52.486,56, der Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 88.816,31, der Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 11.277,16, der Aussetzungszinsen 2008 in Höhe von € 17.460,66 und der Aussetzungszinsen 2012 in Höhe von € 27.038,38 zu bewilligen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 27. September 2018