

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Franzensbrückenstraße 5 Tür DG, 1020 Wien, und Royal Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH, Gudrunstraße 141, 1100 Wien, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 06.06.2016, betreffend Berichtigung gemäß § 293 BAO, beschlossen:

Das Beschwerdeverfahren wird als gegenstandslos geworden eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 06.06.2016 berichtigte die Abgabenbehörde gemäß § 293 BAO den auf den Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit enthaltenden Spruch der Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2016 betreffend Aussetzung der Einhebung insofern, als er von stattgegeben auf teilweise stattgegeben abgeändert wurde.

Gegenüber der zu berichtigenden Beschwerdevorentscheidung ergäben sich bei den ausgesetzten Abgaben keine betraglichen Änderungen.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Berichtigung war gemäß § 293 BAO vorzunehmen, da - wie nach Abfertigung der Beschwerdevorentscheidung und aufgrund des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11. Mai 2016 - festgestellt wurde, dass der Inhalt des Bescheidspruches nicht auf teilweise Stattgabe sondern auf Stattgabe lautete.

Da der zum Zeitpunkt der Bewilligung des AEH-Antrags auf dem Abgabenkonto aufscheinende Rückstand € 1,484.182,88 betrug, wurde in Summe nur dieser Betrag ausgesetzt.

Dies führte dazu, dass die ältesten Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 2009 und Einkommensteuer 2009 nicht bzw. nur zum Teil auszusetzen waren.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 2. Mai 2016 sollte daher nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass der Zahlungsaufschub in der vollen beantragten Höhe von

€ 1,712.082,05 bewilligt werde. Es kam daher zu einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und der formellen Erklärung des Bescheidwillens, die zu berichtigen war (siehe Ritz, BAO Kommentar⁵, § 293 Tz 1 und 7, Seite 857f).

Bei der Ermessensübung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang einzuräumen.“

Mit Eingabe vom 07.07.2016 erhob der Bf durch seinen Vertreter aus Anlass der als „Bescheid gemäß § 293 BAO zur Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2016 betreffend Aussetzung der Einhebung“ bezeichneten Erledigung (Verf 293b) vom 6.6., zugestellt am 8.6.2016, nachstehendes doppelgleisiges Rechtsmittel, bestehend aus einer Bescheidbeschwerde gegen eben diese Erledigung und einem Vorlageantrag auf Grund der in diesem Bescheid zitierten Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2016 und führte dieses aus wie folgt:

„Die eingangs zitierte Erledigung vom 6.6.2016 ist bereits aus prozessualen Gründen unhaltbar: Ein Berichtigungsbescheid nach § 293 BAO tritt nicht an die Stelle des zu berichtigenden Bescheides (hier: BVE vom 2.5.2016), sondern ergänzt ihn und bildet mit ihm eine Einheit (zB VwGH 26.6.1992, 89/17/0039; Ritz BAO⁵ § 293 Tz 19; BMF 9.1.2008, AÖFV 2008/62, Pkt. 5.1. letzter Absatz). Deshalb hätte das Anfechtungsobjekt richtigerweise als BVE (genauer: Ergänzung zur BVE vom 2.5.2016) ergehen müssen. Stattdessen ist sie trotz ihres expliziten Hinweises, Annex zu besagter BVE zu sein, als Erstbescheid ergangen.

Um die Sache zu entkomplizieren, regen wir an, beide Erledigungen gemäß § 299 BAO aufzuheben und durch eine neue BVE zu ersetzen, die dem Willen der Behörde widerspiegelt.

Diese Bescheidbeschwerde richtet sich gegen die als "Bescheid gemäß § 293 BAO zur BVE vom 2.5.2016 betr. Aussetzung der Einhebung bezeichnete Erledigung vom 6.6., zugestellt am 8.6.2016.

Dieser Vorlageantrag richtet sich gegen die BVE vom 2.5.2016. Bemerkt sei: An sich sind auf § 293 BAO gestützte Bescheide nur im Ausmaß der Berichtigung anfechtbar. Doch kann ausnahmsweise auch der zu berichtigende Bescheid (hier: die BVE vom 2.5.2016) angefochten werden, wenn erst aus der berichtigten Fassung zu erkennen ist, dass und in welchem Ausmaß dieser einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Betroffenen bedeutet (zB VwGH 18.6.1974, 278/74; 31.7.2013, 2010/13/0003; Ritz BAO⁵ § 293 Tz 20). Das ist hier der Fall: Dass die Behörde unserem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht zur Gänze, sondern bloß teilweise stattgeben wollte, ist seit dem Bescheid vom 6.6.2016 erkennbar. Wäre das Adverb „teilweise“ bereits im Spruch besagter BVE enthalten gewesen, so hätten wir schon damals darauf mit einem Vorlageantrag reagiert.

Wir erachten die Abstriche von dem beantragten Zahlungsaufschub für unzulässig. Zumal es für das Ausmaß der Aussetzung der Einhebung nicht darauf ankommen kann und darf, ob auf dem Abgabekonto ein Guthaben vorhanden ist bzw in welcher Höhe.

Konsequent zu Ende geführt bedeutet dies, dass § 212a BAO bei einem entsprechend hohen Guthaben seine Bedeutung verlöre. Dann würde aber wieder jener Zustand hergestellt werden, der den VfGH veranlasst hat, in seiner Grundsatzentscheidung zum rechtsstaatlichen Prinzip vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.119, klare Aussagen zu treffen. Anders herum: Die Überlegungen, die das Finanzamt seiner bloß teilweisen Stattgabe zugrunde gelegt hat, machen die Erledigung evident verfassungswidrig.

Demzufolge werden nachstehende Anträge gestellt:

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 möge sowohl die BVE vom 2.5.2016 als auch die hier unmittelbar angefochtene, als „Bescheid gemäß § 293 BAO zur BVE vom 2.5.2016 betr. Aussetzung der Einhebung bezeichnete Erledigung vom 6.6.2016 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Unrichtigkeit aus der Welt schaffen und durch eine neue, vollinhaltlich stattgebende BVE ersetzen; sonst den Bescheid vom 6.6.2016 ersatzlos aufheben; und die BVE vom 2.5.2016 dem BFG zur Entscheidung vorlegen. Dieser möge der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter stattgeben (kein voller Senat).“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.07.2016 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde vom 07.07.2016 gegen den Bescheid gemäß § 293 BAO vom 6.6.2016 zur Beschwerdeverentscheidung vom 2.5.2016 betreffend Aussetzung der Einhebung als unbegründet ab und führte wie folgt aus:

„Festgehalten wird, dass mit dem Schreiben vom 07.07.2016 einerseits eine Beschwerde gegen den angefochtenen Berichtigungsbescheid vom 06.06.2016 als auch ein Vorlageantrag betreffend die Beschwerdeverentscheidung vom 02.05.2016 eingebracht wurde.

Inhaltlich wurde vorgebracht, dass die Abstriche vom beantragten Zahlungsaufschub für unzulässig erachtet würden, zumal es für das Ausmaß der Aussetzung der Einhebung nicht darauf ankommen könne und dürfe, ob auf dem Abgabekonto ein Guthaben vorhanden ist bzw. in welcher Höhe.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Aus dem Wesen eines Zahlungsaufschubes ergibt sich, dass ein solcher für bereits entrichtete Abgaben grundsätzlich nicht in Betracht kommt (siehe Stoll, BAO Kommentar, 2278, und Rz 519 RAE; siehe auch die BE des UFS Innsbruck vom 18.08.2005, GZ. RV/0525-I/03).

Wie sich aus der Begründung des Berichtigungsbescheides ergibt, sollte mit der Beschwerdeverentscheidung vom 02.05.2016 ein Zahlungsaufschub nur i.H.d. auf dem Abgabekonto aufscheinenden Rückstandes ausgesetzt werden.

Weiters darf nach § 300 Abs. 1 BAO ab Stellung eines Vorlageantrags ein angefochtener Bescheid weder abgeändert noch aufgehoben werden.

Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 8. August 2016 stellte der Bf aufgrund der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 28.7.2016 den Vorlageantrag an das BFG und führte diesen aus wie folgt:

„Die angefochtene BVE wird ihrem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) bestritten, soweit sie im Folgenden nicht explizit als richtig außer Streit gestellt wird. Ich halte mein gesamtes bisheriges Vorbringen aufrecht.

Die Begründung der BVE lautet:

„Festgehalten wird, dass mit dem Schreiben vom 07.07.2016 einerseits eine Beschwerde gegen den angefochtenen Berichtigungsbescheid vom 06.06.2016 als auch ein Vorlageantrag betreffend die Beschwerdevorentscheidung vom 02.05.2016 eingebracht wurde. Inhaltlich wurde vorgebracht, dass die Abstriche vom beantragten Zahlungsaufschub für unzulässig erachtet würden, zumal es für das Ausmaß der Aussetzung der Einhebung nicht darauf ankommen könne und dürfe, ob auf dem Abgabenkonto ein Guthaben vorhanden ist bzw. in welcher Höhe.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Aus dem Wesen eines Zahlungsaufschubes ergibt sich, dass ein solcher für bereits entrichtete Abgaben grundsätzlich nicht in Betracht kommt (siehe Stoll, BAO Kommentar, 2278, und Rz 519 RAE; siehe auch die BE des UFS Innsbruck vom 18.08.2005, GZ. RV/052.54/03).

Wie sich aus der Begründung des Berichtigungsbescheides ergibt, sollte mit der Beschwerdevorentscheidung vom 02.05.2016 ein Zahlungsaufschub nur i.H.d des auf dem Abgabenkonto aufscheinenden Rückstandes ausgesetzt werden.

Weiters darf nach § 300 Abs. 1 BAO ab Stellung eines Vorlageantrags ein angefochtener Bescheid weder abgeändert noch aufgehoben werden.

Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Damit ist die Behörde nicht im Recht. Ihr ist entgegen zu halten:

Die Ansicht der Behörde, eine Aussetzung der Einhebung (AE) sei insoweit unzulässig, als bei Bewilligung auf dem Abgabenkonto ein Guthaben bestanden hätte, ist unvertretbar. Sie kann nicht so gemeint sein, wie sie sich liest. Konsequenz zu Ende gedacht fällt der Betroffene um den Zahlungsaufschub um, wenn sein Abgabenkonto aus ganz anderen Gründen ein entsprechend hohes Guthaben ausweist. Nochmals deutlicher formuliert: Jede Abgabenbehörde könnte jeden AE-Antrag problemlos abschmettern, wenn sie Rückzahlungsanträge aus taktischen Gründen entsprechend lange auf Eis legt. Dieses bewusst sehr pointiert vorgetragene Argument ist weder auf diesen konkreten Fall bezogen noch gegen dieses - an sich zugängliche - Finanzamt gerichtet. Es sollte lediglich die Haltlosigkeit des tragenden Arguments der angefochtenen BVE anschaulich vor Augen geführt werden. Mehr steckt nicht dahinter.

Die Behörde hat hier - wenn auch ungewollt, so doch - jenen Zustand wieder hergestellt, der den VfGH vor 30 Jahren zur Aufhebung des § 254 BAO als verfassungswidrig -

veranlasst hat, verbunden mit ebenso klaren wie richtigen und wichtigen Aussagen zur Rechtsstaatlichkeit in Abgabensachen. Die Kernaussage dieser Grundsatzentscheidung vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.196, lautet:

Der VfGH hegt das Bedenken, dass § 254 BAO mit dem der österreichischen Bundesverfassung innewohnenden rechtsstaatlichen Prinzip nicht vereinbar ist.

Wie der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung betont hat (VfSlg. 8279/1978 mit Bezugnahme auf VfSlg. 2929/1955; s. auch VfSlg. 2455/1952), gipfelt der Sinn des rechtsstaatlichen Prinzips darin, dass alle Akte staatlicher Organe im Gesetz und mittelbar letzten Endes in der Verfassung begründet sein müssen und ein System von Rechtsschutzeinrichtungen die Gewähr dafür bietet, dass nur solche Akte in ihrer rechtlichen Existenz als dauernd gesichert erscheinen, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufe erlassen wurden. Der VfGH neigt zur Meinung, dass die hier unabdingbar geforderten Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen. Von dieser Annahme her scheint es nicht anzugehen, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist. Widerspricht es aber anscheinend dem Rechtsstaatsprinzip, unter Berufung auf eine behördliche Entscheidung vor Eintritt ihrer Rechtskraft, also trotz Inanspruchnahme von Rechtsschutzeinrichtungen, vollendete und irreversible Tatsachen ohne sachliche Notwendigkeit zu schaffen, so müsste es zumindest möglich sein, die Notwendigkeit der sofortigen Wirksamkeit und Vollziehbarkeit selbst in einem gehörigen Verfahren überprüfen zu lassen. Dem rechtsstaatlichen Prinzip dürfte die vom Gesetzgeber angeordnete sofortige Wirksamkeit und Vollziehbarkeit einer behördlichen Entscheidung vor Eintritt ihrer Rechtskraft sohin dann widersprechen, wenn nicht zusätzlich zum Hauptverfahren, in dem es um die Rechtmäßigkeit der behördlichen Entscheidung geht, ein zweites Verfahren vorgesehen wird, in dem geprüft wird, ob ohne besondere, im öffentlichen Interesse oder im Interesse dritter Personen gelegene Notwendigkeit der sofortigen Vollstreckung der behördlichen Entscheidung diese einen unwiederbringlichen Rechtsnachteil für ihren Adressaten bedeutet.

Der Gerichtshof nimmt in diesem Zusammenhang auch an, dass der Gesetzgeber in besonderen Fällen die sofortige Wirksamkeit und Vollziehbarkeit behördlicher Entscheidungen (s. derartige gesetzliche Bestimmungen in Mannlicher-Quell, Das Verwaltungsverfahren, S. 354) im Hinblick auf Zweck und Inhalt der Regelung vorsehen darf. Von der dargelegten Ausgangsposition her erscheint es auch nicht als zweifelhaft, dass dem Gesetzgeber gewiss ein breiter Gestaltungsbereich zwischen dem Grundsatz, dass einem Rechtsmittel im allgemeinen oder sogar ausnahmslos aufschiebende Wirkung zukommt, und dem Prinzip zusteht, dass ein Rechtsmittel nur auf besonderes Verlangen und unter bestimmten mehr oder weniger einschränkenden Voraussetzungen diese Wirkung haben soll.

Sieht man § 254 BAO, der seinem normativen Gehalt nach die Zuerkennung aufschiebender Rechtsmittelwirkung ausschließt, unter diesem Blickwinkel, so genügt er den rechtsstaatlichen Anforderungen anscheinend nicht, weil er den Berufungswerber völlig einseitig mit im Einzelfall sogar sehr schwerwiegenden Rechtsfolgen nicht endgültiger behördlicher Entscheidungen belastet. Diese Belastung wird - wie der Gerichtshof weiters vorläufig annimmt - auch nicht durch § 212 Abs. 1 BAO zureichend ausgeglichen, demzufolge auf Ansuchen bestimmte Zahlungserleichterungen, insbesondere eine Stundung, bewilligt werden können, 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. Wie nämlich der VwGH in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 13.2.1985, 84/13/0067 mit Bezugnahme auf VwGH 2.6.1976, 739, 740/76 und die dort enthaltenen Judikaturhinweise) zum Ausdruck gebracht hat, kann die zwangsweise Einbringung einer noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Abgabenschuld unter dem Gesichtspunkt eines unerledigten Rechtsmittels nur dann eine erhebliche Härte bedeuten, wenn der erstinstanzliche Bescheid offenkundig (Hervorhebung in der zitierten Entscheidung) klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Berufungsverfahren zu gewärtigen ist. Im Hinblick auf diese Auslegung des § 212 Abs. 1 BAO (von welcher der VfGH vorläufig ausgeht) treffen den Rechtsmittelwerber die Nachteile einer rechtswidrigen Entscheidung wohl regelmäßig voll, weil selbstredend anzunehmen ist, dass die vom VwGH beschriebenen qualifizierten Fehler Ausnahmefälle bilden. Wollte man hingegen annehmen, dass das in § 212 Abs. 1 BAO festgelegte Tatbestandsmerkmal der erheblichen Härte - etwa zufolge des Gebotes verfassungskonformer Gesetzesauslegung - bei anhängigen Berufungen in einer für den Zahlungserleichterungen suchenden Rechtsmittelwerber günstigeren Weise zu handhaben wäre, so stünde einer solchen Gesetzesanwendung - und zwar gerade in besonderen Härtefällen - das Erfordernis entgegen, die Einbringlichkeit der Abgabe durch die Gewährung einer Zahlungserleichterung nicht zu gefährden."

Bezogen auf diesen Fall: Die von Verfassungs wegen eingeforderte faktische Effizienz ist hier nur klein, zumindest nicht groß genug geschrieben worden. Das kann nicht gut gehen, speziell wenn die Nachmessung der Schriftgröße dem VfGH - nicht dem VwGH - obliegt.

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt: Das BFG möge der Beschwerde in vollem Umfang stattgeben und den angefochtenen Bescheid nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter (kein voller Senat) ersatzlos aufheben."

Mit Eingabe vom 13.02.2019 zog der Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließliche

auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

§ 293 soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (vgl Ritz, BAO³ § 293 Tz 1; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055).

Der Berichtigungsbescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaft gewesenen Bescheides; dieser bleibt aufrecht und erfährt nur eine Ergänzung durch den nun hinzutretenden Berichtigungsbescheid.

Wird der berichtigte Bescheid aufgehoben, verliert der berichtigende Bescheid seine rechtliche Grundlage (VwGH 7.5.1990, 88/15/0057).

Mit Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 6.6.2016 wurde der Spruch der Beschwerdeverentscheidung vom 02.05.2016 durch Ergänzung des Wortes „teilweise“ berichtigt.

Im Hinblick auf das Ausscheiden der berichtigten Beschwerdeverentscheidung vom 02.05.2016 aus dem Rechtsbestand (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 264 Anm 4) durch Entscheidung des Verwaltungsgerichts mit Erkenntnis in der Sache (Beschwerde gegen Bescheid vom 02.03.2016 betreffend Aussetzung der Einhebung) verlor der die Beschwerdeverentscheidung vom 02.05.2016 bloß ergänzende Berichtigungsbescheid vom 6.6.2016 seine rechtliche Grundlage. Das den Berichtigungsbescheid vom 6.6.2016 betreffende Beschwerdeverfahren war daher als gegenstandslos geworden einzustellen.

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 der Beschluss 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 5. März 2019

