

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Treuhand-Union Villach Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Haydnstraße 5, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 10.09.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 07.08.2013, 08.08.2013 und 02.09.2013, Steuernummer N-1, betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Antragsgemäß bewilligte das Finanzamt mit Bescheid vom 24.04.2008 die Aussetzung der Einhebung der Kapitalertragsteuern samt Säumniszuschlägen 2002-2006 sowie Körperschaftsteuern samt Anspruchszinsen 2001-2004.

Zufolge der am 30.07.2013, RV/3857-W/08, ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 07. und 08.08.2013 sowie 02.09.2013 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung.

In der gegen diese Bescheide am 10.09.2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Beschwerdeführerin (Bf.) ein:

1. Die BAO habe die Aussetzung der Einhebung (AE) oder eine vergleichbare Einrichtung durch lange Zeit hindurch nicht gekannt.

Aus diesem Grund habe der VfGH die Stammfassung des § 254 BAO mit Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg. 11.196/1986, wegen Widerspruchs zum rechtsstaatlichen Prinzip als verfassungswidrig aufgehoben. Die Kernaussage dieser Entscheidung laute:

„Der Gerichtshof bleibt auch bei der im Einleitungsbeschluss an diese Umschreibung geknüpften Annahme, dass die hier unabdingbar geforderten Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen (...). „Schutz“ als Teilaspekt des Ausdrucks „Rechtsschutz“ ist auf den Rechtsunterworfenen bezogen und meint nicht zuletzt die - rechtzeitige - Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position, weshalb Rechtsschutzeinrichtungen diesen Zweck notwendig in sich schließen. Der VfGH hält im Hinblick auf diesen Inhalt des Begriffes Rechtsschutzeinrichtung, mithin insbesondere des Begriffes Rechtsbehelf, auch an der Ansicht fest, dass es nicht angeht, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist.

Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang allerdings nicht nur seine Position, sondern auch Zweck und Inhalt der Regelung, ferner die Interessen Dritter sowie schließlich das öffentliche Interesse. Der Gesetzgeber hat unter diesen Gegebenheiten einen Ausgleich zu schaffen, wobei aber dem Grundsatz der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfs der Vorrang zukommt und dessen Einschränkung nur aus sachlich gebotenen, triftigen Gründen zulässig ist.“

Als Reaktion auf diese Entscheidung sei die Stammfassung des § 254 BAO durch BGBl 1987/312 unverändert, jedoch ergänzt um den neu geschaffenen § 212a BAO wieder in Geltung gesetzt worden. Beide Normen bildeten gemeinsam ein System, das den vom VfGH eingeforderten „faktisch effizienten Rechtsschutz“ gewährleiste. Evidenter Weise liege dabei das Schwergewicht erkennbar bei der AE, da § 254 BAO alleine dazu nicht in der Lage sei (sonst hätte es nicht erst der Entscheidung des VfGH bedurft). Daraus folge zugleich: Die Qualität des (faktisch effizienten) Rechtsschutzes in Abgabensachen stehe und falle mit der AE. Unproblematisch seien dabei jene Fälle, die ihr abschließendes Ende bereits im ersten Durchgang fänden, sei es durch Berufungsvorentscheidung oder durch Berufungsentscheidung (die Erledigung durch Zurückweisung (§ 273 BAO) oder durch Zurückverweisung (§ 289 Abs. 1 BAO) seien hier nur am Rande bedeutsam. Daher blieben sie im Folgenden ausgeklammert).

Anders sei die Situation jedoch dann, wenn die Berufungsentscheidung nicht den Vorstellungen des Bürgers entspreche und er deswegen Beschwerde an den VwGH erhebe. Auch in solchen Fällen ende der Zahlungsaufschub - zumindest nach traditionellem Verständnis - mit Ergehen der (später beim VwGH angefochtenen) Berufungsentscheidung (zB VwGH 3.10.1996, 96/16/0200; VwGH 21.7.1998, 98/14/0101; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0096; *Ritz*, BAO⁴, § 212a Rz 12 und 28, jeweils mwN;

RAE Rz 519. Zu den Ausnahmen siehe *Ritz*, BAO⁴, § 212a Rz 31), ohne die weitere Entwicklung mit zu berücksichtigen.

2. Bezogen auf diesen Fall: Weder dieser Grundsatzentscheidung noch den verba legalia sei zu entnehmen, dass der Zahlungsaufschub bereits mit der ersten Berufungsentscheidung ende. Bei diesem Verständnis werde für das weitere Verfahren erst recht wieder jener Zustand hergestellt, den der VfGH seinerzeit als mit dem rechtsstaatlichen Prinzip nicht in Einklang stehend bewertet und ihm deshalb ein jähes Ende bereitet habe. Daher habe der Bürger Anspruch auf Zahlungsaufschub auch für das weitere Verfahren. Die Bf. räume ein, dass dies nicht auf Linie des BMF und des VwGH liege, was die Sache deswegen aber nicht richtiger mache. Zumal in diesem Fall eine Bescheidaufhebung durch den VwGH geradezu auf der Hand liege: Der UFS habe die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen und sich solcherart die Fehlerhaftigkeit der Behörde zu Eigen gemacht. Einer davon betreffe die völlig unkritische Übertragung der Schätzung für einen Teil des Jahres 2005 auf 2006. Das wäre nur dann gerechtfertigt, wenn die Verhältnisse in beiden Jahren gleich gewesen wären. Doch sei das von Behördenseite nicht einmal behauptet worden. Darin liege ein prozessualer Mangel, der bereits zur Bescheidaufhebung führe, ohne dass auf die zwar fiskalisch attraktive, für von Rechtsrichtigkeit meterweit entfernte Schätzung noch näher einzugehen wäre. Wenn aber dieses Verfahren mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit in die Verlängerung gehe, sei es aus unmittelbar einsichtigen Gründen sachlich nicht gerechtfertigt, schon jetzt die in dieser Form inakzeptable Steuerleistung abzuschöpfen.

3. Das werde auch vom VfGH so gesehen, wie seine Entscheidung vom 27.6.1996 (VfGH 27.6.1996, B 131/95, VfSlg. 14.548/1995) deutlich mache, in der es um folgendes Problem gehe: Nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO sei die AE bei mangelnden Erfolgsaussichten zu versagen. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 26.7.1995, 95/16/0018) seien die Erfolgsaussichten dann (zu) gering, wenn in der Berufung ausnahmslos verfassungsrechtliche Aspekte angezogen würden. Für den VfGH sei diese Rechtsansicht der belangten Behörde aus naheliegenden Gründen „grundlegend verfehlt“. Die Kernaussage dieser Entscheidung laute:

„Der VfGH kann von seiner im Prüfungsbeschluss bezogenen ständigen Judikatur zum rechtsstaatlichen Prinzip ausgehen, die nicht bestritten wurde. Ihr zufolge 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 bedingten Akten höherer Stufe erlassen wurden.“

Doch noch nicht genug damit: Er habe der belangten Behörde noch eine Lehrstunde zum Thema „Ende eines Berufungsverfahrens“ erteilt und klargestellt, dass „über

Berufungen allenfalls auch in einem nach Ergehen einer verwaltungsgerichtlichen oder verfassungsgerichtlichen Entscheidung fortgesetzten Verfahren zu entscheiden ist.“

Dem sei uneingeschränkt zuzustimmen. Damit tue sich zugleich eine Rechtsschutzlücke auf: Wende sich der Bürger mit dieser Frage - Verweigerung der AE für das Verfahren vor den Höchstgerichten - an den VwGH, so verliere er angesichts der Vorjudikatur (kritisch *Kotschnigg SWK 2007, S 875*). Wende er sich damit hingegen an den VfGH, so seien die Erfolgsaussichten angesichts dessen Vorjudikatur und der Forderung nach einem faktisch effizienten Rechtsschutz ungleich höher.

Demzufolge werde beantragt, das Finanzamt Wien 1/23 möge der Berufung Folge geben oder sonst die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorlegen. Für diesen Fall beantrage die Bf. eine stattgebende Erledigung nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelsenatorIn (kein voller Senat).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.01.2014 wies das Finanzamt die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ab und führte begründend aus:

Der durch die Gewährung einer Aussetzung der Einhebung bewirkte Zahlungsaufschub ende gemäß § 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO mit Ablauf der Aussetzung und mit Widerruf (§ 294 BAO).

Der Ablauf sei anlässlich der über die Berufung ergehenden, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung bescheidmäßig zu verfügen.

Solche Erledigungen seien beispielsweise (nach *Ritz*, BAO⁴, § 212a Tz 27 ff):

- Zurückweisungsbescheide gemäß § 273 BAO (vgl zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0179),
- Zurücknahmebescheide gemäß § 85 Abs. 2 BAO,
- Berufungsvorentscheidungen (§ 276 Abs. 1 BAO),
- Aufhebungen nach § 289 Abs. 1 BAO,
- Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2).

Der Ablauf sei zwingend vorzunehmen (VwGH 20.2.1996, 94/13/0266, 95/13/0020; VwGH 22.1.2001, 2000/17/0266; VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294).

Nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 21.7.1998, 98/14/0101; VwGH 28.5.2002, 96/14/0175; VwGH 31.7.2002, 2002/13/0136; VwGH 3.8.2004, 99/13/0207) bestehe keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden wegen einer bei Höchstgerichten anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der abschließenden Berufungserledigung hinaus auszudehnen.

Bemerkt werde in diesem Zusammenhang, dass es dem potentiellen Rechtsmittelwerber freistehe, nicht nur Beschwerden an Höchstgerichte zu stellen, sondern diese auch mit Anträgen zu versehen, diesen Beschwerden aufschiebende Wirkung zuzuerkennen. Den Abgabenbehörden der ersten oder zweiten Rechtsstufe stehe es nicht zu, diesbezüglichen Entscheidungen vorzugreifen.

Den Ausführungen in der Berufung vom 10.09.2013 könne somit nicht gefolgt werden.

Mit Schriftsatz vom 24.02.2014 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte aus:

1. Die BVE werde ihrem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) bestritten.
2. Sie halte ihr gesamtes bisheriges Vorbringen, konkret jenes aus der Berufungsschrift vom 10.09.2013 vollinhaltlich aufrecht.
3. Die Begründung der BVE negiere die von ihr ins Treffen geführte - in eine andere Richtung weisende - Judikatur des VfGH, die er aus genau jenen Gründen als die einzig richtige erachte, aus denen seinerzeit die Aussetzung der Einhebung nachträglich in das Gesetz eingefügt worden sei. Schließlich habe der VfGH mit seiner Grundsatzentscheidung VfSlg 11.156/1986 den § 254 BAO wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Prinzip als verfassungswidrig aufgehoben und zugleich einen „faktisch effizienten Rechtsschutz“ für das gesamte Besteuerungsverfahren eingefordert. Wie es in der späteren Entscheidung VfSlg 14.548/1996 - fast lehrbuchartig - weiters heiße, sei ein Besteuerungsverfahren erst mit der abschließenden Sach- oder Formalentscheidung erledigt. Diese könne auch in einem fortgesetzten Verfahren erfolgen. Bis dahin sei ein faktisch effizienter Rechtsschutz zu gewähren, was dann nicht der Fall sei, wenn - wie hier - der Zahlungsaufschub bereits im Gefolge der Berufungserledigung im ersten Durchgang beendet werde.
4. Die Bf. halte den Antrag auf stattgebende Erledigung weiterhin aufrecht, hingegen jenen auf mündliche Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn nicht mehr.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2019 wurden Altakten wie das gegenständliche Beschwerdeverfahren innerhalb des Bundesfinanzgerichtes neu verteilt und die nunmehrige Gerichtsabteilung mit Wirksamkeit vom 11.04.2019 dafür erstmals zuständig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 212a Abs. 1 BAO: Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist 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.

§ 212a Abs. 5 BAO: Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf. Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

a) Beschwerdeentscheidung oder

b) Erkenntnisses oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Da im gegenständlichen Fall das Berufungsverfahren die zugrunde liegenden Abgaben betreffend mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom UFS 30.07.2013, RV/3857-W/08, (vorerst) abgeschlossen wurde, erfolgte die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 BAO zu Recht, da einerseits dadurch der Rechtsgrund und auch die Notwendigkeit für eine Aussetzung weggefallen waren und andererseits das Gesetz für diesen Fall auch keine andere Möglichkeit der Entscheidung vorsieht.

Dem Vorbringen der Bf., dass ein Ablauf der Aussetzung der Einhebung nicht zu verfügen sei, da diese Entscheidung mittels einer Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde angefochten worden sei, ist entgegenzuhalten, dass einem Abgabenschuldner, der gegen den seine Berufung gegen eine Abgabenfestsetzung erledigenden Bescheid Beschwerde an den VwGH erhebt, - sofern die dort genannten Voraussetzungen zutreffen - das Rechtsinstitut der aufschiebenden Wirkung nach § 30 Abs. 2 VwGG zur Verfügung steht. Es besteht nach der Judikatur des VwGH keine gesetzliche Grundlage dafür, die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO wegen der Erhebung einer Bescheidbeschwerde vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung hinaus auszudehnen (VwGH 31.07.2002, 2002/13/0136).

Das Rechtsschutzinteresse eines Revisionswerbers, dessen Revision sich gegen eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes betreffend die aufschiebende Wirkung seiner Beschwerde richtet, ist nicht mehr gegeben, sobald das Verwaltungsgericht über die Beschwerde selbst erkannt hat (VwGH 28.4.2015, Ra 2014/02/0023; VwGH 9.9.2015, Ro 2015/03/0028).

Dass über die Berufung noch in einem nach Ergehen der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung (VwGH 21.09.2016, 2013/13/0101, teilweise Aufhebung der Berufungsentscheidung betreffend Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer 2003) fortgesetzten Verfahren zu entscheiden war (BFG 27.10.2017, RV/7105099/2016, teilweise Stattgabe), änderte nichts daran, dass bereits im Zeitpunkt der Entscheidung

des UFS kein offenes Berufungsverfahren mehr vorlag, das allein nach § 212a BAO die Aussetzung der Abgabeneinhebung ermöglicht hätte (VwGH 31.07.2002, 2002/13/0136), weshalb die Verpflichtung des Finanzamtes zur bescheidmäßigen Verfügung des Ablaufes der mit Bescheid vom 24.04.2008 bewilligten Aussetzung der Einhebung eingetreten war.

Darüber hinaus wird festgestellt, dass die Bf. ohnehin nicht beschwert sein konnte, da das Finanzamt entgegen der ständigen Judikatur des VwGH während des laufenden Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof die Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 14.05.2014 dennoch bewilligte und den Ablauf nach Ergehen der VwGH-Entscheidung vom 21.09.2016 am 08.11.2016 verfügte.

Da über die Abgaben Kapitalertragsteuer 2002 und 2004-2006, Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004 bereits mit der Berufungsentscheidung des UFS vom 30.07.2013, RV/3857-W/08, sowie über die Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer 2003 im fortgesetzten Verfahren, in dem die Einhebung der verbliebenen Abgaben erneut gemäß § 212a Abs. 1 BAO ausgesetzt wurde, mit dem Erkenntnis des BFG vom 27.10.2017, RV/7105099/2016, rechtskräftig entschieden wurde, weshalb eine darüber hinausgehende Aussetzung der Einhebung mangels Einbringung einer Revision an den VwGH oder Beschwerde an den VfGH auch nach der Rechtsansicht der Bf. nicht erforderlich ist, war im Weiteren auf die eingewendete Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Ablaufbescheide nicht mehr einzugehen.

Informativ wird jedoch festgestellt, dass eine Verfassungswidrigkeit des § 212a Abs. 5 BAO nicht gesehen wird, da die Bundesabgabenordnung nur den Verfahrensablauf bis zum Ergehen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes regelt und nicht darüber hinaus auch für das höchstgerichtliche Verfahren. Die diesbezüglichen Bestimmungen sind ausschließlich im VfGG bzw. VwGG normiert, die einen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung als Äquivalent zur Aussetzung der Einhebung im Bereich der BAO vorsehen (BFG 9.1.2017, RV/7106599/2016).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

