

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***MV***, ***Adresse1***, als Insolvenzverwalter der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Michael Kotschnigg, Stadtlauer Straße 39/I/12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 22. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 20. Dezember 2018 betreffend Abweisung eines Aussetzungsantrages, StNr 08-***BF1StNr1***, 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

I. Verfahrensgang

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***Bf1*** das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, das mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum2*** in ein Konkursverfahren geändert wurde.

Mit Eingaben vom 6. Dezember 2018 brachte die ***Stb*** als steuerliche Vertretung des Masseverwalters Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung der Lohnabgaben 2012-2015, der Körperschaftsteuer 2012-2015, der Anspruchszinsen 2015-2015 und Umsatzsteuer 2013-2014 ein und beantragte gleichzeitig die Aussetzung der Einhebung folgender strittiger Nachforderungen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
DB	2012	5.434,64

DB	2013	23.226,58
DB	2014	79.743,20
DB	2015	19.086,17
DZ	2012	483,08
DZ	2013	2.064,60
DZ	2014	7.088,27
DZ	2015	1.622,50
Körperschaftsteuer	2012	124.907,00
Körperschaftsteuer	2013	202.590,00
Körperschaftsteuer	2014	161.103,00
Körperschaftsteuer	2015	873.498,00
Lohnsteuer	2012	18.115,45
Lohnsteuer	2013	77.306,26
Lohnsteuer	2014	265.994,05
Lohnsteuer	2015	63.620,55
Umsatzsteuer	2013	42.848,60
Umsatzsteuer	2014	42.800,00
Anspruchszinsen	2012	8.503,17
Anspruchszinsen	2013	12.756,28
Anspruchszinsen	2014	7.269,94
Anspruchszinsen	2015	25.226,62

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2018 wies das Finanzamt die Anträge auf Aussetzung der Einhebung mit der Begründung ab, dass gemäß § 212a Abs. 2 lit c BAO der Antrag auf Aussetzung der Einhebung abzuweisen sei, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet sei.

Betreffend Gefährdung der Einbringlichkeit werde auf die Begründung des Sicherstellungsauftrages vom 12. Jänner 2017 verwiesen.

In der dagegen durch den Steuerberater Dr Michael Kotschnigg eingebrachte Beschwerde wurde ausgeführt, dass der Masseverwalter ihm eine steuerliche Spezialvollmacht ohne Zustellvollmacht erteilt habe, bestehende Vertretungsverhältnisse, speziell jene zur ***Stb*** davon unberührt blieben.

Einwendungen:

a) Verfassungsrechtliche Problematik:

Der angefochtene Bescheid stehe mit der Bundesverfassung in unlösbarem Widerspruch, wie ein Blick zurück auf die Entstehungsgeschichte der Aussetzung der Einhebung (AE) schlüssig aufzeige:

§ 254 BAO habe in seinem de facto unverändert gebliebenen Kern folgenden Inhalt: Die Wirksamkeit eines Bescheides werde durch die Einbringung eines Einspruches nicht gehemmt, insbesondere werde die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.

Der VfGH habe die Stammfassung dieser Bestimmung mit Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.196, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Kernaussage laute:

"2. 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 Z 84/13/0067 mit Bezugnahme auf VwGH 2.6.1976 Z 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."

Der VfGH habe diese Meinung aus dem Einleitungsbeschluss beibehalten. Dazu heiße es in dieser Entscheidung an späterer Stelle wortwörtlich:

"2. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Gerichtshofs erweisen sich im Ergebnis ebenfalls als gerechtfertigt.

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 bedingenden Akten höherer Stufe erfasst wurden. 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. Zunächst ist hiezu die Klarstellung geboten, dass von faktischer Effizienz deshalb die Rede ist, weil unter Effizienz allein unter Umständen bloß das letzten Endes bewirkte Erreichen einer Entscheidung rechtsrichtigen Inhalts durch das Ergreifen von Rechtsbehelfen verstanden werden könnte, nicht aber auch die mitgemeinte Umsetzung einer solchen Entscheidung in den Tatsachenbereich. "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. Auf welche Weise dieser Ausgleich vom Gesetzgeber

vorgenommen wird, lässt sich - wie aus den vorstehenden Ausführungen folgt - nicht allgemein sagen."

Der Rest ergebe sich bereits ganz von selbst:

Wer – wie hier das Finanzamt – die AE verweigere, stelle wieder jenen Zustand her, den VfGH 1986 veranlasst habe, den § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben. Solcherart sei die „***Bf.***“ aufgrund des angefochtenen Bescheides erst recht wieder jener Situation ausgesetzt, wegen der es § 212a BAO überhaupt gebe.

Ein Erkenntnis des BFG mit einem solchen Inhalt liefere Gefahr, vom VfGH wegen Verletzung gegen das Rechtsstaatliche Prinzip aufgehoben zu werden.

b) Einfach-gesetzliche Rechtswidrigkeit:

Nach § 212a Abs. 2 lit. c BAO sei die AE nicht zu bewilligen, „wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.“ Notwendige Bedingung dafür sei ein konkret festgestellter Sachverhalt, der „die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde zu tragen vermag, das Verhalten des AbgPfl. sei auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet“ (VwGH 5.10.1994, 94/15/0149). Doch gebe es einen solchen Sachverhalt hier nicht, der darum weder festgestellt habe werden können noch festgestellt worden sei. Schon aus diesem Grund sei die Aufhebung des angefochtenen Bescheides vorprogrammiert.

Dazu komme noch: Das einzige Argument der Behörde - der Verweis auf den Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017 - sei grundlegend verfehlt. Die wesentlichen Gründe dafür seien:

- Der Sicherstellungsauftrag sei nach der Judikatur kein abschließender Sachbescheid iS des § 183 Abs. 4 BAO (vgl. VwGH 10.7.1996, 92/15/0115), „sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung der exakten Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann“ (z.B. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170, 30.6.2015, 2012/15/0165). Die Berufung auf eine solche Erledigung sei definitiv kein Zeichen von Stärke.

- Es sei mutig, wenn die Behörde vermeine, für ihre Besteuerungszwecke völlig ungeeignete Arbeit sei das Maß aller Dinge. Dazu sei auf die parallele Ergänzung der Beschwerdeschriften verwiesen.

Das Kernproblem liege tiefer: Es gehe bei diesem Ausschlussgrund gerade nicht um die Richtigkeit oder Unrichtigkeit dieser oder jener Prüfungsfeststellung bzw. Einwendung, sondern um das davon unabhängige, auf Sicherung des eigenen Vermögens vor dem Fiskus ausgerichtete Verhalten des Einschreiters. Solcherart bedürfe es sonstiger Umstände des Einzelfalles, aus denen geschlossen werden könne (oder müsse), dass der Einschreiter sein Vermögen dem Zugriff der Behörde entziehen möchte. Solche Umstände lägen nach der Judikatur bspw. vor (zB. VwGH 25.3.1999, 97/15/0031; 3.7.2003, 2000/15/0041) bei

- drohendem Insolvenzverfahren,
- Exekutionsführung von dritter Seite (Ritz, BAO⁶, § 232 Tz 5),
- Auswanderungsabsicht,
- Begründung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot auf eigenem Grundbesitz zu Gunsten naher Angehöriger (VwGH 29.6.1999, 98/14/0123),
- Verkauf der Anteile an einer Mitunternehmerschaft (VwGH 26.7.1995, 94/15/0226),

Vermögensverschiebungen ins Ausland (VwGH 15.9.1999, 94/13/0063, VwSlg 7438/F; 24.6.2003, 99/14/0343) oder an Verwandte (zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0096, VwSlg 6934/F; 26.7.1995, 94/15/0226; 21.12.1999, 94/14/0088; 28.11.2002, 2002/13/0045).

Hingegen genüge die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen nicht (OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86, SZ 59/14). Solcherart setze die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung konkrete und nachprüfbare Tatsachenfeststellungen voraus (zB VwGH 30.10.2001, 96/14/0170), die es hier aber nicht gebe. Dafür genügten - wie auch sonst — vage Annahmen oder bloße Vermutungen keinesfalls (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057; Ritz BAO⁶ § 232 Tz 6). Das Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2011, 2010/15/0044 bringe die Sache auf den Punkt:

„Nach § 212a Abs. 2 lit. c BAO macht die bloße Gefährdung der Einbringlichkeit allein die Aussetzung nicht unzulässig. Erst ein bestimmtes auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten des AbgPfl schließt die Bewilligung der Aussetzung aus.“

Da ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Abgabenschuldnerin aktuell anhängig sei, sei es evident, dass das Vermögen auch nicht entzogen werden könne, sondern im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes auf die Insolvenzgläubiger - wie die Finanz aufzuteilen sein werde.

Fazit: Der angefochtene Bescheid erweise sich auch auf einfach-gesetzlicher Basis als inhaltlich rechtswidrig und solcherart aufhebungsreif.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.3.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass aufgrund des Umstandes, dass über das Vermögen der Bf. ein Insolvenzverfahren anhängig sei, vorrangig auf die insolvenzrechtlichen Bestimmungen (Insolvenzordnung) Bedacht zu nehmen sei.

Einhebungsschritte könnten nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht mehr vorgenommen werden, da insolvenzrechtlichen Bestimmungen, die eine gleichmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger im Rahmen der durch das Insolvenzrecht selbst aufgestellten Rangordnung zum Ziel hätten, der Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen einzuräumen sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238) könne die Einhebung der Abgabe nur dann ausgesetzt werden, wenn Einhebungsschritte in Betracht kämen.

Des Weiteren sei per 1.2.2019 die Aussetzung der Einbringung verfügt worden.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Dagegen brachte der Masseverwalter mit Schriftsatz vom 26. April 2019 einen Vorlageantrag ein.

Dieser Vorlageantrag sei eine reine Vorsichtsmaßnahme, um völlig sicher zu gehen. Selbst wenn hier und jetzt Einhebungs- und Einbringungsschutz bestehe, sei damit nicht gesagt, dass dieser Zustand bis zum Ende des Rechtsmittelverfahrens anhalte. Um für diesen möglichen (zumindest nicht völlig auszuschließenden) Fall gerüstet zu sein, sei es aus advokatischer Vorsicht nötig, den Eintritt der Rechtskraft der Abweisung des Zahlungsaufschubes zu verhindern, zumal dann von Behördenseite für den Fall eines neuerlichen Aussetzungsantrages die Einrede der entschiedenen Sache erhoben werden könnte (res iudicata).

Es werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 15. Mai 2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme zum Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass gemäß § 212a Abs. 5 BAO die Wirkung der Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub bestehe.

Aufgrund der infolge Konkurseröffnung verfügten Aussetzung der Einbringung seien Einbringungsschritte nicht möglich.

Nach der Rechtsprechung des VwGH könne die Einhebung einer Abgabe nur dann ausgesetzt werden, wenn Einhebungsschritte in Betracht kämen (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238, vgl. auch BFG vom 27.1.2016, RV/5200007/2014).

Wie aus dem Vorlageantrag hervorgehe, stelle dieser eine Vorsichtsmaßnahme dar.

Ein weiterer AEH-Antrag sei eingebracht worden.

Bedeutsam sei nach Lehre und Judikatur im Übrigen nicht nur ein in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag stehendes auf Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten, sondern auf ein zeitlich davor liegendes Verhalten.

Dieses zeige sich jedenfalls dadurch, dass die BF jahrelang in großem Stil und systematisch vorgebliche Fremdleistungen als Betriebsausgaben geltend gemacht sowie Scheinrechnungen verwendet habe, um eigene Schwarzarbeiter zu beschäftigen bzw. die tatsächlichen Leistungserbringer gegenüber der Behörde nicht offen zu legen und so durch Ersparen der Sozialabgaben selbst oder gemeinsam mit den Dritten wesentlich billiger Leistungen anbieten zu können.

Es werde beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

In der Gegenäußerung zum Vorlagebericht vom 25. Juni 2020 wurde ausgeführt, dass der Vorlagebericht zur Gänze bestritten werde.

Auf die Leitentscheidung des VfGH zum rechtsstaatlichen Prinzip VfSlg 11.196/1986 sei verwiesen und auch darauf, dass sie sich noch immer nicht überall herumgesprochen haben dürfte.

Das Finanzamt habe in beispielloser Selbstüberschätzung und Aushebelung der Verfassung – von Art 94 B-VG bis hin zur Judikatur des VfGH – vermeint, beim Aussetzungsantrag die Entscheidung des BFG vorweg nehmen zu dürfen (oder zu müssen). Dass bei dieser längst nicht mehr einordenbaren Herangehensweise an diesen Fall durch das Finanzamt VfSlg 14.548/1996 entweder grundlegend übersehen oder sehenden Auges negiert worden sei, runde das längst gewonnene Bild des Agierens und Argumentierens praeter bzw. contra legem nur mehr ab.

Mit Eingabe vom 18. August 2020 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Mit Eingabe vom 27. August 2020 brachte der steuerliche Vertreter einen ergänzenden Schriftsatz ein:

1. Das Finanzamt vermeine, eine insolvente GmbH hätte keinen Rechtsanspruch auf Aussetzung der Einhebung (AE). Ein solches Verständnis sei weder dem Gesetz zu entnehmen noch mit der Leitentscheidung des VfGH zum rechtsstaatlichen Prinzip VfSlg 11.196/1986 in

Einklang zu bringen, dessen Maßgeblichkeit selbst von den RAE Rz 400 zu Recht bestätigt werde.

2. Die "Begründung" der Ablehnung der AE durch das Finanzamt sei ihrem Fehlen gleichzuhalten. Dazu im Einzelnen:

2.1. Die auf wenige Zeilen reduzierte "Begründung" des Abweisungsbescheids sei schon wegen ihrer Kürze ziemlich nichtssagend, der Verweis auf den Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017 völlig missglückt. Das habe zunächst damit zu tun, dass sich § 212a Abs 2 lit c und § 232 Abs 1 BAO wegen ihrer grundverschiedenen Ziele auch textlich unterscheiden würden: Während die vom VfGH eingeforderte AE dem Grunde nach zu bewilligen sei (§ 212a Abs 1 BAO) und nur ausnahmsweise versagt werden dürfe, so gemäß Abs 2 lit. c

"wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist",

stelle § 232 Abs 1 BAO als Sicherungsinstrument auf die objektive

"Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabe"

ab. Beides sei nicht Dasselbe, wie der Konkursfall deutlich mache: Während aus dem Blickwinkel des Sicherstellungsauftrages bereits ein drohendes Insolvenzverfahren heikel sein könne (vgl. Ritz BAO⁶ § 232 Tz 5), sei ein solcher Umstand selbst nach Ansicht des BMF für die AE bedeutungslos.

Der Schlusssatz der Rz 460 der RAE spreche erfreulichen Klartext. Er laute:

"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."

Das werde selbst von dem ganz eindeutig dem EMF bzw. dem BFG zurechnenden Schrifttum so gesehen (vgl. nur Ritz BAO⁶ § 212a Tz 18 am Ende; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, 618) Selbst der VfGH liege auf dieser Linie. Die Kernaussage des Erkenntnisses vom 27.1.2011, 2010/15/0044, laute (ebenso bereits VfGH 25.10.1994, 94/14/0096, VwSlg 6934/F; 21.12.1999, 94/14/0088):

„§ 212a Abs 2 lit c BAO macht die bloße Gefährdung der Einbringlichkeit allein die Aussetzung nicht unzulässig. Erst ein bestimmtes auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten des AbgPfl schließt die Bewilligung der Aussetzung aus. Entscheidend ist dabei die mit dem Verhalten verbundene objektive Gefährdungseignung [...].“

2.2. Die "Begründung" des Sicherstellungsauftrages erschöpfe sich in Ausführungen, denen teils jeglicher Begründungswert abzusprechen sei. Dazu im Einzelnen:

2.2.1. Die Ausführungen auf den ersten elf Seiten betreffen das operative Geschäft, bei dem ernsthaft zu bezweifeln sei, dass die Prüferin es in der gebotenen Weise erkannt habe. Doch sei darauf - weil für § 212a Abs 2 lit c BAO irrelevant - hier und jetzt nicht näher einzugehen.

2.2.2. Dasselbe - mangelnde Relevanz - gelte für die fünf Argumente zum Gefährdungsmoment auf Seite 12. Dazu im Einzelnen:

2.2.2.1. Die ersten beiden (behaupteten) Argumente betreffen erst recht wieder die (behaupteten) Malversationen auf der operativen Seite. Für sie gelte das eben Gesagte eins zu eins.

2.2.2.2. Das dritte Beispiel zeuge von absoluter Uninformiertheit der Prüferin von den damaligen Kontoständen.

2.2.2.3. Das Vierte Argument - der Auslandsbezug - beschreibe eine bloße Möglichkeit (arg: "anzunehmen ist"), kein konkret gesetztes Verhalten.

2.2.2.4. Dasselbe gelte für das fünfte (und zugleich letzte) Beispiel: Dass - so das Fazit - das voraussichtliche Mehrergebnis die damaligen finanziellen Verhältnisse von "****Bf.****" übersteige, sei selbst im Falle seiner Richtigkeit kein Grund, ihr (genauer: dem Mandanten) die AE zu verwehren. An den Schlusssatz der Rz 460 der RAE sei erinnert.

2.3. Dazu komme noch die Zeitspanne von knapp zwei Jahren: Der Sicherstellungsauftrag datiere vom 12.1.2017, der AE-Antrag vom 7.12.2018, der angefochtene Bescheid (Formular Eh 36) vom 20.12.2018. Solcherart fehle es an einem (an welchem?) zeitnahen steuerschädlichen Verhalten auf Seiten von "****Bf.****": Der Sicherstellungsauftrag liege zwei Jahre zurück und beziehe sich überdies auf den 2015 endenden Prüfungszeitraum. Dass in der Zwischenzeit - gemeint ist ab dem 12.1.2017 ein AE-widriges Verhalten gesetzt worden wäre, sei zu Recht erst gar nicht behauptet worden. Solcherart hänge der Ausschlussgrund des § 212a Abs. 2 lit. c BAO auf der Beweis- und der Tatsachenebene völlig in der Luft.

3. Das Insolvenzthema sei (erst) im Vorlagebericht angeschnitten worden. Das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17.10.2002, 2002/17/0238, betreffe den nicht gegenständlichen Fall, dass AE für eine bereits entrichtete Abgabe beantragt worden sei. Die Kernaussage laute:

"Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid nicht nur auf den Ausschlussgrund des § 212a Abs. 2 lit. b BAO (bzw. auf das Fehlen des entsprechenden in § 212a Abs. 1 BAO geregelten Voraussetzung) gestützt, sondern auch darauf, dass aus dem mit Berufung angefochtenen Abgabenbescheid des FA Linz vom 24.7.2001 keine Nachforderung resultierte, zumal die darin vorgeschriebene Abgabe von der Bf. bereits entrichtet worden war."

Solcherart erweise sich diese Entscheidung für diesen Fall als unpassend.

4. Dem Finanzamt fehle es in dieser Frage an einer klar erkennbaren Linie. Dazu zwei weitere Beispiele für viele zur Illustration: Erstens, während der Zahlungsaufschub "****Bf.****" bzw. ihrem Masseverwalter beharrlich verweigert werde, sei er ihrem Machthaber ***OH*** richtigerweise bewilligt worden: Die dem Einspruch gegen die ursprüngliche Ablehnung vollinhaltlich stattgebende BVE vom 26.3.2019 liege zur freundlichen Kenntnisnahme bei (./1). Zweitens, dasselbe Finanzamt habe "****Bf.****" mit Bescheid vom 17.6.2019 die AE für Stundungszinsen bewilligt (./2). Dieses zur Nachahmung empfohlene Verhalten wäre auch hier angebracht gewesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat 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 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 Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***Bf1*** das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet und ***MV*** zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum2*** wurde die Bezeichnung Sanierungsverfahren auf Konkursverfahren geändert.

Im gegenständlichen Fall wurden die dem Aussetzungsverfahren zu Grunde liegenden Abgaben mit Bescheiden vom 30. Oktober 2018 und 5. November 2018 festgesetzt. Es handelt sich dabei um eine Insolvenzforderung.

Nach § 2 Absatz 2 Insolvenzordnung (IO) wird durch die Eröffnung des Konkurses das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen.

Nach der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners kommen Abgabentrichtungen nur nach Maßgabe der gegenüber der Bundesabgabenordnung spezielleren insolvenzrechtlichen Regelungen in Betracht, weshalb Aussetzungszinsen für Konkursforderung für die Zeit ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht anfallen (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter 98, 109).

Weiters gelten gemäß § 14 Abs. 2 IO betagte Forderungen als fällig.

Die Einhebung der gegenständlichen Abgabenschuld ist daher nur im Rahmen der Bestimmung des § 128 IO quotenmäßig im Wege der Verteilung der Masse durch den Masseverwalter möglich.

Ein Zahlungsaufschub gemäß § 212a BAO stellt einen Einhebungsschritt dar, dieser kann nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht mehr vorgenommen werden, da den insolvenzrechtlichen Bestimmungen - die eine gleichmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger im Rahmen der durch das Insolvenzrecht selbst aufgestellten Rangordnung zum Ziel haben - der Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen einzuräumen ist (siehe VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238, UFS 22. Juli 2005, RV/0341-G/04, und 1. August 2005, RV/0339-G/04, sowie 21. April 2010, RV/0136-W/09).

Die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung führt in der Praxis zu einer Gutschrift am Abgabenkonto, da im automationsunterstützten Verfahren Abgabebeträge, deren Einhebung ausgesetzt wurde, aus der laufenden Verbuchung der Gebahrung ausgeschieden werden, sofern die Aussetzung nicht nur einzelne von mehreren Gesamtschuldnern betrifft (vgl. Ellinger, Änderungen der BAO durch das 2. AbgÄG 1987, ÖStZ 1988, 169). Diese sonstige Gutschrift führt entweder gemäß § 214 Abs. 1 BAO zu einer Verrechnung auf allfällige am Abgabenkonto verbuchte Masseforderungen, welche (mit Ausnahme der Masseunzulänglichkeit gemäß § 124a KO) grundsätzlich keiner insolvenzrechtlichen Verrechnungsbeschränkung unterliegen, oder zu einem (rückzuzahlenden) Guthaben am Abgabenkonto, zumal neben ausgesetzten Beträgen ein Guthaben möglich ist (vgl. Ellinger - Iro - Kramer - Sutter - Urtz, BAO-Kommentar, Anm 96 zu § 212a) und eine Verrechnung mit Konkursforderungen gemäß § 20 Abs. 1 KO nicht zulässig ist.

Der in Kanduth-Kristen/Treer, Insolvenz und Steuern, 48, vertretenen Meinung, dass eine vom Masseverwalter nach Konkurseröffnung beantragte Aussetzung der Einhebung zu bewilligen ist, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 212a Abs. 1 bis 3 BAO erfüllt sind, kann sohin nur bezüglich der Masseforderungen gefolgt werden.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238) kann die Einhebung einer Abgabe nur dann ausgesetzt werden, wenn Einhebungsschritte in Betracht kommen. Nachdem derzeit die Abgaben am Abgabenkonto der Bf. von der Einbringung ausgesetzt sind, somit nicht von Einhebungsschritten bedroht sein können, fehlt es an Abgaben, für die die Wirkung der Aussetzung der Einhebung eintreten könnte. Es kann nicht neben der derzeit bestehenden Aussetzung der Einbringung noch zusätzlich für dieselben Abgabebeträge eine Aussetzung der Einhebung bewilligt werden.

Da infolge der Eröffnung keine Einhebungsmaßnahmen durch die Abgabenbehörde möglich bzw. zulässig sind, geht der Beschwerdepunkt „verfassungsrechtliche Problematik“ mit dem Hinweis auf § 254 BAO und die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ins Leere.

Die Beschwerde war somit spruchgemäß - ohne eine Beurteilung der Erfolgsaussichten der gegen die Abgabenfestsetzung eingebrachten Beschwerde - abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Wien, am 31. August 2020