

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, über die Beschwerde vom 2. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Februar 2021, Steuernummer N-1, betreffend Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 28.09.2020 beantragte das Bf. gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung seiner Beschwerde vom 04.12.2018, ergänzt durch das Schreiben und die Anträge vom 14.03.2019, die Aussetzung der Einhebung nachstehender Abgaben im Gesamtbetrag von € 824.235,38:

Lohnsteuer	2010	126.704,50
Lohnsteuer	2011	124.823,79
Lohnsteuer	2012	153.525,31
Lohnsteuer	2013	134.228,77
Lohnsteuer	2014	104.251,83
Lohnsteuer	2015	107.086,64
Dienstgeberbeitrag	2010	13.047,37
Dienstgeberbeitrag	2011	12.703,73

Dienstgeberbeitrag	2012	14.910,70
Dienstgeberbeitrag	2013	13.086,81
Dienstgeberbeitrag	2014	10.304,55
Dienstgeberbeitrag	2015	9.579,38

Gleichzeitig beantragte es die Rückzahlung des genannten Gesamtbetrages (RV/7102262/2021).

Begründend wurde vorgebracht, dass das Finanzamt mit den Bescheiden vom 30.10.2018 die Haftungsbescheide nach § 82 EStG sowie die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Finanzjahre 2010 bis 2015 erlassen habe. Gegen diese Bescheide habe das Bf. fristgerecht eine Bescheidbeschwerde erhoben, die bis dato im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht noch nicht entschieden worden sei.

Aufgrund der Inanspruchnahme des Bf. als Haftenden iSd § 82 EStG stehe dieses nach haushaltsrechtlichen Bestimmungen in der Pflicht von den Dienstnehmern, welche eine Naturalwohnung benützten und Schuldner der Lohnsteuer seien, einen Regress durchzuführen. Das fristenauslösende Element für den Regress bilde die Zahlung der Abgabennachforderung mit 06.12.2018 an die Abgabenbehörde.

Nach Studium der einschlägigen Fachliteratur, Rechtsprechung und nach Konsultierung der Finanzprokurator sei im Verhältnis des Dienstgebers (Bf.) und den Bediensteten (Naturalwohnungsnutzer) eine Übernahme einer fremden Schuld im Sinne des § 1358 ABGB vorliegend, deren Verjährungsfrist für den Regress unklar sei. Aufgrund einer Empfehlung der Finanzprokurator wäre davon auszugehen, dass bei Einbringung einer Klage (Regressforderung) gegen die Bediensteten, welche nach Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (GZ A7/96-B 2844/95 vom 02.10.1996) vorgegeben sei, von einer dreijährigen Verjährungszeit ab Zahlung des Dienstgebers (06.12.2018) auszugehen wäre und nicht von einer allgemeinen (30-jährigen) Verjährungsfrist. Dies insbesondere, da die ordentlichen Gerichte zu einer kürzeren Verjährungsfrist des Arbeitgebers gegenüber den Arbeitnehmern tendierten. Demnach würde eine Verjährung spätestens mit 05.12.2021 eintreten.

Mit dem Vorlagebericht vom 17.08.2020, eingegangen am 25.08.2020, sei das Bf. über die Aktenvorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG) informiert worden. Aufgrund der voraussichtlichen Verfahrensdauer wäre aus Sicht des Bf. nicht davon auszugehen, dass eine Entscheidung durch das BFG vor dem 06.12.2021 erfolgen werde. Um eine Verjährung der Forderungen des Bf. gegenüber seinen Bediensteten aufgrund der Arbeitgeberhaftung iSd § 82 EStG zu vermeiden (die gesamte Lohnsteuernachforderung für alle Abgabenkonto betrage ca. € 3,1 Mio.), werde der vorliegende Antrag auf Aussetzung nach § 212a BAO und die.

Rückzahlung eingebracht, um das fristenauslösende Element der Zahlung durch den Arbeitgeber (06.12.2018) aufzuheben und die Durchführung eines Regressverfahrens gegen die Bediensteten erst nach einer rechtskräftigen Entscheidung anstreben zu müssen.

Für das vorliegende Abgabenkonto liege kein Zugang in FinanzOnline vor. Dieses Abgabenkonto sei durch das BMF lediglich zur Durchführung der automatisierten Bundesbesoldung (Ableitung der Lohnsteuer und SV-Beträge) eingerichtet worden.

---//---

Mit Bescheid vom 12.02.2021 wies das Finanzamt den Aussetzungsantrag ab und führte begründend aus:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO sei 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 zugrunde liegt, zurückzuführen sei, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Absatz 5 dieser Gesetzesstelle bestehe die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Hieraus folge, dass sich die Verfügung der Aussetzung - vorbehaltlich der (im gegenständlichen Fall nicht vorliegenden) Tatbestände des § 212a Abs. 6 BAO - nur auf jenen Teil des strittigen, sich aus einer Abweichung gegenüber - im konkreten Fall - entrichteten Selbstbemessungsabgaben (LSt/DB) ergebenden Abgabebetrag beziehen könne, der noch nicht entrichtet sei (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2276ff). Grundsätzliche Voraussetzung für eine Aussetzung sei somit, dass die Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt werden solle, noch nicht getilgt sei (vgl. zB. UFS 9.8.2012, RV/0054-W/12, unter Verweis auf VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238).

Die sich aufgrund einer beim Bf. abgehaltenen GPLA ergebende Abgabennachforderung (Lohnsteuer 2010 - 2015 sowie Säumniszuschläge, Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2010 - 2015 sowie Säumniszuschläge), für die mit Antrag vom 28.09.2020 die Aussetzung der Einhebung beantragt werde, sei mit Überweisung (Zahlung) vom 06.12.2018 vom Bf. getilgt worden. Die Voraussetzungen für die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung lägen aus Sicht des Finanzamtes daher nicht vor.

---//---

In der dagegen am 02.03.2021 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte das Bf. aus, dass die Abgabenbehörde die Rechtslage zu § 212a BAO grob verkenne und somit der erlassene

Bescheid vom 12.02.2021 in einem besonderen Maß mit der Rechtsvorschrift im Widerspruch stehe und daher den Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG (objektive Willkür) verletze.

Mit Antrag vom 28.09.2020 habe das Bf. für das Abgabenkonto N-1 den Antrag auf Aussetzung der Einhebung mit detaillierter Darstellung der besonderen Umstände gestellt.

Mit Bescheid vom 12.02.2021 begründe die zuständige Abgabenbehörde die Abweisung des Aussetzungsantrages damit, dass durch die Tilgung der Nachforderung durch das Bf. hinsichtlich der ergangenen Bescheide vom 07.10.2018 für einen solchen Zahlungsaufschub iSd § 212a BAO keine Voraussetzungen mehr bestünden.

Damit unterstelle die Abgabenbehörde der Bestimmung nach § 212a Abs. 5 BAO einen zusätzlichen Abweisungsgrund für Aussetzungsanträge iSd § 212a BAO Abs. 1 BAO. Der Gesetzgeber habe taxativ die Ablehnungsgründe im Abs. 2 leg. cit. normiert, über welche das Finanzamt Österreich nicht abgesprochen habe und auch in seiner Begründung nicht anführe. Weitere Abweisungsgründe seien der Bestimmung nach § 212a BAO nicht zu entnehmen.

Die Abgabenbehörde habe nach Rechtsansicht des Bf. im vorliegenden Fall damit objektive Willkür geübt, da sie die Rechtslage (§ 212a BAO) grob verkannt und die durch den Gesetzgeber normierten Abweisungstatbestände des § 212a Abs. 2 BAO in der Begründung nicht berücksichtigt habe.

Nach Rechtsansicht des Bf. sei folglich der Bescheid vom 12.02.2021 (Abweisung eines Aussetzungsantrages) rechtswidrig und im Sinne des vorliegenden Antrages aufzuheben. Dem Antrag des Bf. vom 28.09.2020 sei aufgrund der besonderen Umstände im vorliegenden Fall und ohne Vorliegen der Abweisungstatbestände nach § 212a Abs. 2 BAO stattzugeben und die bereits bezahlte Nachforderung zurückzuerstatten. Dies auch deshalb, weil nach Abs. 3 leg. cit. die Anträge auf Aussetzung der Einhebung bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde des Bf. vom 03.12.2018 (sowie Ergänzungen vom 14.03.2019), welche aktuell als unerledigt gelte (Vorlagebericht vom 12.10.2020), gestellt werden könnten.

Es werde um antragsgemäße Erledigung ersucht.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.04.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass die im Aussetzungsantrag genannten Abgabenschuldigkeiten mit der am 06.12.2018 in Höhe von € 840.720,12 geleisteten Zahlung entrichtet worden seien. Das ergebe sich zweifelsfrei aus der Verrechnungsanweisung am Einzahlungsbeleg, die wie folgt laute: „N-1 – *Steuernachzahlung GPLA*“.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO bestehe die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Aus dem Wesen eines Zahlungsaufschubes ergebe sich, dass ein solcher für

bereits entrichtete Abgaben grundsätzlich nicht in Betracht komme. Eine Ausnahme davon sei lediglich im § 212a Abs. 6 leg. cit. normiert, wonach bereits durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgte Abgabenschuldigkeiten, falls dies beantragt worden sei, unter bestimmten Voraussetzungen in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen seien. Eine derartige Ausnahme liege hier nicht vor.

Vorliegend seien die dem Aussetzungsantrag zu Grunde liegenden Abgaben durch Zahlung entrichtet worden. Deshalb komme eine Bewilligung des Aussetzungsantrages nicht mehr in Betracht (vgl. UFS 18.8.2005, RV/0525-I/03; UFS 5.12.2007, RV/1937-W/04; UFS 9.8.2012, RV/0054-W/12: „Keine Aussetzung der Einhebung von entrichteten Abgaben“). Auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238) sehe es als evident an, dass die Einhebung einer Abgabe nur dann ausgesetzt werden könne, wenn Einhebungsschritte in Betracht kämen. Dies sei aber bei einer bereits entrichteten Abgabe nicht der Fall. Der angefochtene Abweisungsbescheid sei daher zu Recht ergangen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

---//---

Mit Schreiben vom 19.04.2021 beantragte das Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf die Ausführungen des Aussetzungsantrages.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt steht als erwiesen fest:

Mit Bescheiden vom 30.10.2018 ergingen aufgrund einer GPLA die Haftungs- und Abgabenbescheide Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag der Jahre 2010-2015 samt Säumniszuschlägen im Gesamtbetrag von € 840.720,12, deren Aussetzung der Einhebung am 28.09.2020 beantragt wurde.

Am 05.12.2018 erfolgte die Entrichtung dieses aushaftenden Betrages durch Zahlung (Überweisung) mit Verrechnungsweisung. Aber auch ohne Verrechnungsweisung wären diese Abgaben getilgt worden, da zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabenkonto kein anderer Rückstand aushaftete.

Beweiswürdigung:

Dieser – seitens des Bf. nicht bestrittene – Sachverhalt ergab sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Verwaltungsakten.

Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

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 zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht gemäß § 212a Abs. 5 BAO in einem Zahlungsaufschub. (...)

Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind gemäß § 212a Abs. 6 BAO, 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.

Dem Vorbringen des Bf., dass die Abgabenbehörde der Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO einen zusätzlichen Abweisungsgrund für Aussetzungsanträge nach § 212a Abs. 1 BAO zu Unrecht unterstelle, da der Gesetzgeber die Ablehnungsgründe in § 212a Abs. 2 BAO taxativ normiert habe, muss der klare Wortlaut des § 212a Abs. 5 BAO sowie die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegengehalten werden, dass die Wirkung der Aussetzung nach der zitierten Gesetzesbestimmung in einem Zahlungsaufschub besteht, der gemäß § 230 Abs. 2 BAO bewirkt, dass Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0126; VwGH 27.2.2015, 2011/17/0103).

Hieraus folgt, dass sich die Verfügung der Aussetzung - vorbehaltlich der Tatbestände des § 212a Abs. 6 BAO - nur auf jenen Teil des strittigen, sich aus einer Abweichung gegenüber einer Abgabenerklärung ergebenden Abgabebetrag beziehen kann, der noch nicht entrichtet ist (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2276 ff). Grundsätzliche Voraussetzung für eine

Aussetzung ist somit, dass die Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt werden soll, noch nicht getilgt ist.

Die Aussetzung der Einhebung wird dadurch charakterisiert, dass während ihrer Dauer keine Einhebungsmaßnahmen ergriffen werden dürfen. Die Rechtsprechung erachtet es daher als sachlich gerechtfertigt und evident, dass die Einhebung einer Abgabe nur dann ausgesetzt werden kann, wenn Einhebungsschritte in Betracht kommen, was aber auf eine bereits entrichtete Abgabe nicht zutrifft (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238).

Ausnahmen vom Grundsatz, wonach ein Zahlungsaufschub für bereits entrichtete Abgaben nicht in Frage kommt, sind im § 212a Abs. 6 BAO geregelt.

Zwar wurden die der beantragten Aussetzung zugrundeliegenden Abgabenschuldigkeiten iSd § 212a Abs. 6 lit. c BAO vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe der Haftungs- und Abgabenbescheide getilgt. Da die Tilgungswirkung der rechtsmittelverfangenen Abgaben jedoch nicht durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften iSd § 213 Abs. 1 oder Guthaben iSd § 215 Abs. 4 BAO, sondern durch die auf das Abgabenkonto des Bf. am 06.12.2018 erfolgte Überweisung eingetreten ist, ist hier kein Raum, die getilgten Beträge auf Grund dieser Bestimmung in eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung einzubeziehen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 25. November 2021