

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***1*** über die Beschwerde der ***1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch V, Adresse, vom 06.09.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24.08.2022, Steuernummer S, über die Abweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a 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

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf.) durchgeführten Außenprüfung forderte die Prüferin die Bf. am 18.11.2021 gemäß § 143 BAO schriftlich auf, bis 20.12.2021 zu den im Vorhalt angeführten Punkten Stellung zu nehmen und zum Nachweis ihrer Angaben die Bezug habenden Unterlagen vorzulegen.

Im Falle der Nichtbeantwortung des Vorhaltes wurde gemäß § 111 Abs. 2 BAO die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro angedroht.

Am vom 15.02.2022 forderte die Abgabenbehörde die Bf. neuerlich auf, bis 01.03.2022 die im Auskunftersuchen angeführten Fragen zu beantworten und ihre Stellungnahme durch geeignete Unterlagen zu belegen. Die Bf. habe in der Eingabe vom 07.02.2022 nur oberflächliche Angaben gemacht und keinerlei Belege und/oder schriftliche Nachweise zu ihrem Vorbringen übermittelt. Die Stellungnahme entspreche nicht im Entferntesten der im Ersuchen vom 18.11.2022 geforderten Aufklärung von Widersprüchen bzw. einer ausführlichen und belegbaren Stellungnahme noch einer vollständigen Offenlegung. Der Bf. werde letztmalig die Gelegenheit geboten, diese Versäumnisse nachzuholen und die im Ersuchen vom 18.11.2021 detailliert angeführten Unterlagen vorzulegen. Bei Nichtbefolgung dieser behördlichen Anordnung werde gemäß § 111 Abs. 2 BAO die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro angedroht.

Am 01.03.2022 teilte der mittlerweile von der Bf. beauftragte steuerliche Vertreter mit, sich der Sache anzunehmen und das gewünschte Material noch im März zu liefern.

In der Stellungnahme vom 22.03.2022 wies der Vertreter darauf hin, dass die Bf. nicht prüfwürdig sei, weil angesichts ihrer überaus bescheidenen Einkommens- und Lebensverhältnisse an ein Mehrergebnis nicht zu denken sei. Die Bf. verfüge über eine Wohnung in Wien mit einer bescheidenen Größe von 28 m² sowie über einen laufenden Bausparvertrag. Die Wohnung in Wien sei das genaue Gegenteil einer attraktiven Einkunftsquelle, seit Dezember 2020 stehe die Wohnung leer. Damit sei nachgewiesen, dass ein attraktives Mehrergebnis völlig ausgeschlossen sei.

Die Tätigkeit der Bf. als Kosmetikerin werde nur von Verwandten und engsten Freundinnen in Anspruch genommen. Das Finanzamt habe nicht nur die geballte Konkurrenz in Wien und in den Bezirken bislang völlig negiert, sondern auch die Nähe zu Ungarn, wo die betreffenden Leistungen deutlich günstiger seien. Notorische Tatsachen wie diese seien von Amts wegen zu berücksichtigen.

Mit dem Bescheid vom 11.04.2022 setzte die belangte Behörde die angedrohte Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro fest. Das Schreiben des Vertreters vom 22.03.2022 entspreche in keiner Weise die die Bf. treffenden Verpflichtungen zur Auskunftserteilung und Offenlegung.

Mit dem Schreiben vom 29.06.2022 stellte die Bf. den Antrag, den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei unzulässig, weil mit der Eingabe vom 01.03.2022 schlüssig dargelegt worden sei, dass und warum dieser Fall nicht prüfwürdig sei. Die Nichtvorlage von Unterlagen sei angesichts der dort geschilderten Fakten nicht Schikane, sondern im Gegenteil gut gemeint gewesen, um der Behörde unnötigen Aufwand zu ersparen. Die Betrachtung der Behördenseite sei in kaum mehr zu überbietender Weise wirklichkeitsfremd. Die Bf. sei weder untätig noch unwillig gewesen, sie habe der Behörde lediglich unnötigen Aufwand ersparen wollen, weil sie als Betroffene am besten beurteilen könne, wie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse seien und dass ein steuerpflichtiges Einkommen ziemlich sicher nicht zu erwarten sei. Wenn, wovon nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen sei, das Mehrergebnis aufgrund der noch laufenden Außenprüfung unter 1.000 Euro liege, ergebe sich die Unvertretbarkeit der Zwangsstrafe ein weiteres Mal von selbst. Zweck der Zwangsstrafe sei es, die Behörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen. Von einer Behinderung könne hier keine Rede sein, wenn die Behörde selbst mehrere Wochen nach Erhalt der angeforderten Unterlagen noch immer zu keinem Ergebnis gelangt sei.

Die belangte Behörde wies den Antrag mit dem Bescheid vom 08.07.2022 als unbegründet ab. Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO liege einerseits im Ermessen der Abgabenbehörde und setze andererseits das Vorliegen einer Rechtswidrigkeit voraus. Die Bf. sei mit dem Auskunftersuchen vom 18.11.2021 zur Vorlage von detailliert angeführten Unterlagen für die laufende Außenprüfung aufgefordert worden. Dieser Aufforderung sei die Bf. nicht nachgekommen. Mit dem Auskunftersuchen vom 15.02.2021 sei die Bf. nochmals und letztmalig unter Androhung einer Zwangsstrafe zur Vorlage dieser Unterlagen aufgefordert worden. Der Aufforderung sei die Bf. neuerlich nicht nachgekommen, weshalb mit dem Bescheid vom 11.04.2022 die Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro festgesetzt worden sei. Im Übrigen werde auch im vorliegenden Antrag keine Unrichtigkeit oder Rechtswidrigkeit behauptet, vielmehr werde eingestanden, dass die Unterlagen nicht vorgelegt worden seien. Da dem Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 11.04.2022 keine Rechtswidrigkeit anhafte, komme eine Aufhebung nach § 299 BAO nicht in Betracht.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. durch ihren Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde. Gleichzeitig beantragte sie die Aussetzung der Einhebung der Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 24.08.2022 wies das Finanzamt Österreich den Antrag vom 08.08.2022 um Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO mit der Begründung ab, die Beschwerde erscheine wenig erfolgversprechend.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 06.09.2022 führte der Vertreter der Bf. wörtlich aus:

A.

Allgemeine Angaben zur Beschwerde

I.

Bezeichnung des angefochtenen Bescheides

(§ 250 Abs 1 lit a BAO)

Diese Beschwerde richtet sich gegen den abweisenden Bescheid vom 24.8.2022 über die Aussetzung der Einhebung einer Zwangsstrafe vom 11.4.2022.

II.

Angefochtene Punkte (§ 250 Abs 1 lit b BAO)

Das Anfechtungsobjekt wird seinem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) angefochten. Es wird beantragt, es ersatzlos aufzuheben und den beantragten Zahlungsaufschub zu bewilligen, ja überhaupt die gegenständliche Zwangsstrafe auf null zu stehen. Ein solcher Antrag entspricht den Erfordernissen des § 250 Abs 1 lit b und c BAO (VwGH 28.1.1998 96/13/0081; Ritz/ Koran BAO⁷ § 250 Tz 9), wie das Erkenntnis des VwGH vom 30.9.1998, 93/13/0258, VwSlg 7314/F, schlüssig aufzeigt:

„Es trifft nicht zu, dass das ausdrückliche Begehren der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheides keine ausreichende Erklärung iS des § 250 Abs. 1 lit. b und c BAO sei. Ein solches Begehren zielt darauf ab, dass von der Erlassung eines Abgabenbescheides überhaupt Abstand genommen wird. Eine Erklärung, welche Änderungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage beantragt werden, kann begrifflich nicht abgegeben werden, weil ein nicht zu erlassender Abgabenbescheid keine Abgabebemessungsgrundlage haben kann. Mit dem zusätzlichen Begehren, die vorgeschriebenen Abgaben mögen „auf null gestellt werden“ hat der AbgPfl mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass seiner Ansicht nach keine Abgaben vorzuschreiben wären. Was bei einem solchen Begehren fehlt, ist die Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO).“

III.

Beantragte Änderungen (§ 250 Abs 1 lit c BAO)

Die lit b und c des § 250 Abs 1 BAO liegen eng beisammen. Speziell wenn - wie hier - die ersatzlose Behebung des neu erlassenen Bescheides angestrebt wird, ergeben sich die beantragten Änderungen de facto bereits aus der Anfechtungserklärung.

IV.

Angaben zur Rechtzeitigkeit

Das Anfechtungsobjekt trägt das Ausfertigungsdatum 24.8.2022. Darum ist die heute auf dem Postweg eingereichte Beschwerdeschrift angesichts der Rechtsmittelfrist von einem Monat rechtzeitig (vgl § 245 Abs 1 BAO).

B.

Begründung

1. *Die „Begründung“ des angefochtenen Bescheids erschöpft sich im substanzlosen Gebrauch der verba legalia, um daraus (fälschlich) abzuleiten, der Ausschlussgrund des § 212a Abs 2 lit a BAO sei gegeben.*

2. *Damit ist die Behörde nicht im Recht. Der angefochtene Bescheid hat die Judikatur von VwGH und VfGH gleichermaßen gegen sich. Dazu im Einzelnen:*

2.1. Es ist nicht Aufgabe des Aussetzungsverfahrens gemäß § 212a BAO, die Berufungsentscheidung des BFG vorwegzunehmen (zB VwGH 19.5.1993, 89/13/0199; 15.3.2012, 2011/17/0175). Das Erkenntnis des VwGH vom 31.7.2003, 2002/17/0212 ua Zien, stellt dazu klar (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch mich, den Verfasser dieses Schreibens. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate.):

*„Im Zuge der Beurteilung einer Berufung nach § 212a Abs 2 lit. a BAO sind deren Erfolgsaussichten **lediglich abzuschätzen**. Eine Berufung kann nicht schon deshalb von vornherein als wenig erfolgversprechend angesehen werden, weil sich der erstinstanzliche Bescheid im Bereich des möglichen Verständnisses einer verschiedene Interpretationen zulassenden Vorschrift bewegt und zur konkreten Streitfrage noch keine eindeutige Rechtsprechung des VwGH vorliegt. **Lediglich dann, wenn die Berufung einen Standpunkt vertritt, welcher mit zwingenden Bestimmungen ganz eindeutig und ohne jeden Zweifel unvereinbar ist oder mit der ständigen Rechtsprechung in Widerspruch steht, könnte von einer wenig erfolgversprechenden Berufung die Rede sein.**“*

Das versteht sich von selbst: Bei der hier vertretenen Auffassung kann man § 212a BAO gleich ganz abschaffen, weil jeder Finanzbeamte von der Richtigkeit seiner eigenen Erledigung überzeugt ist, die sonst aus unmittelbar einsichtigen Gründen völlig anders ausgefallen wäre. Fürs Erste bleibt festzuhalten: Die Ablehnung des Zahlungsaufschubs mit Ausführungen ohne Begründungswert hat die Judikatur des VwGH gegen sich.

2.2. Der angefochtene Bescheid ist zudem mit dem rechtsstaatlichen Prinzip (und damit der Bundesverfassung als Ganzes) schlichtweg unvereinbar. Die dazu ergangene Leitentscheidung des VfGH vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.196, stellt dazu klar:

„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 Rechtsstaatprinzip, 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 Mandidxr-Quell, Das Verwaltungsverfahren, S. 354) im Hinblick auf Zweck und Inhalt der Regelung vorsehen darf. Von der dargelegten Ausgangsposition her erscheint es auch nicht 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, 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 Einbringung 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 ertinstanzEche Bescheid offenkundig (Hervorhebung in der zitierten Entscheidung) klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Berufungsverfahren zu gewärtigen ist. Im FEnbEck auf diese Auslegung des § 212 Abs 1 BAO (von welcher der VfGH vorläufig ausgeht) treffen den Rechtsmittelwerber die Nachrede emer rechtswidrigen Entscheidung wohl regelmäßig voU, weil selbstredend anzunehmen ist, dass die vom VwGH beschriebenen qualifizierten Fehler AusnahmefäUe bilden. Wollte man hingegen annehmen, dass das in § 212 Abs 1 BAO festgelegte Tatbestandsmerkmal der erhebEchen Harte - etwa zufolge des Gebotes verfassungskonformer Gesetzesauslegung - bei anhängigen Berufungen in emer für den Zahlungserleichterungen suchenden Rechtsmittelwerber günstigeren Weise zu handhaben wäre, so stünde emer solchen Gesetzesanwendung - und zwar gerade in besonderen Härtefällen - das Erfordernis entgegen, die EinbringEchkeit der Abgabe durch die Gewährung einer Zahlungserleichterung nicht zu gefährden.“ [sic!]

Der VfGH hat diese Meinung aus dem Einleitungsbeschluss beibehalten. Dazu heißt es in dieser Entscheidung an späterer Stelle wortwörtEch:

„2. Die verfassungsrechtEchen Bedenken des Gerichtshofs erweisen sich im Ergebnis ebenfalls als gerechtfertigt.

Der VfGH kann von semer im Prüfungsbeschluss bezogenen ständigen Judikatur zum rechtsstaatEchen Prinzip ausgehen, die nicht bestritten wurde. Ihr zufolge gipfelt der Sinn des rechtsstaatlichen Prinzips darin, dass alle Akte staatEcher 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 rechtEchen Existenz als dauernd gesichert erscheinen, die m Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufe erlassen 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 Absicht 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.“

Es bedarf nicht vieler Worte, um zu erkennen, dass der angefochtene Abweisungsbescheid mit diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben schlichtweg nicht in Einklang zu bringen ist. Im Ergebnis ist meine Mandantin jener Situation ausgesetzt, die den VfGH seinerzeit veranlasst hat, den § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben. Darum kann insoweit von Rechtsschutz im materiellen Sinn keine Rede sein. Solcherart hat der angefochtene Bescheid neben dem VwGH auch den VfGH gegen sich.“

Beantragt wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 24.11.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO setze ein offenes Beschwerdeverfahren voraus. Auf das in der Zwischenzeit zur Festsetzung der Zwangsstrafe ergangene Erkenntnis des BFG vom 22.11.2022, RV/7102550/2022, wurde verwiesen.

Im Schriftsatz vom 09.12.2022 beantragte die Bf. durch ihren Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. In diesem beantragte sie auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und stellte in Aussicht, ihr Vorbringen noch zu ergänzen und zu aktualisieren, dies zweckmäßigerweise aber erst nach erfolgter Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Im Schriftsatz vom 22.02.2022 zog der steuerliche Vertreter der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück (Punkt 1) und führte ergänzend aus:

2. In der Sache selbst darf ich für meine Mandantin nochmals auf die Grundsatzentscheidung des VfGH zum rechtsstaatlichen Prinzip verweisen (VfSlg 11.1986/1986). Dazu im Einzelnen:

2.1. Die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides wird durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde nicht gehemmt, insb wird die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten (§ 254 BAO). Der VfGH hat diese Bestimmung mit Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.196, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Kernaussage lautet (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch mich, den Verfasser dieses Schreibens. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„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 VfGH in ständiger Rechtsprechung (zB VfGH 13. 2. 1985 Z 84/13/0067 mit Bezugnahme auf VfGH 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 VfGH 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 hat diese Meinung aus dem Einleitungsbeschluss beibehalten. Dazu heißt 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 erlassen 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 hierzu 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.“

2.2. Es bedarf nicht vieler Worte, um zu erkennen, dass der angefochtene Bescheid mit diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang zu bringen ist. Im Ergebnis ist meine Mandantin erst recht wieder **jener Situation ausgesetzt, die den VfGH seinerzeit veranlasst hat, den § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben.** Darum ist der Rechtsschutz in diesem Fall nicht in der vom VfGH geforderten Weise "faktisch effizient": Der Zahlungsaufschub besteht eben nicht bis zur abschließenden Sachentscheidung. Vielmehr endet er bereits mit der ersten Erledigung durch das BFG. Der Zahlungsaufschub hat aber - so die Vorgabe des VfGH - aus Gründen faktischer Effizienz **während des gesamten Verfahrens zu bestehen** und nicht nur für einen bestimmten Teil davon. Der VfGH war mit dieser Problematik bereits konfrontiert und hat auch dazu die passenden Worte gefunden (VfGH 27.6.1996, B 131/95, VfSlg 14.548). Die Kernaussage lautet:

„1. a) Nach § 212 a BAO ist die Einhebung einer Abgabe auf Antrag des Abgabepflichtigen u.a. dann auszusetzen, wenn ihre Höhe von der Erledigung einer Berufung gegen einen Bescheid abhängig ist, mit dem eine Nachforderung verbunden ist, insoweit der Bescheid vom Anbringen abweicht. Nach Abs 2 ist aber die Aussetzung u.a. nicht zu bewilligen, "insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint" (lit a).

b) Nach Ansicht der belangten Behörde ist dabei ausschließlich auf die Erfolgsaussichten des Abgabeverfahrens bis zur letztinstanzlichen Verwaltungsentscheidung abzustellen; ein allfälliger Erfolg eines Verfahrens vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts habe außer Betracht zu bleiben. Insbesondere könne eine Aussetzung nicht bewilligt werden, "wenn eine Berufung nur damit begründet wird, dass eine angewendete gesetzliche Bestimmung verfassungswidrig sei".

„c) Der belangten Finanzlandesdirektion ist zuzugestehen, dass ihre Rechtsauffassung der in einem - angesichts seiner Formulierung unverbindlichen (vgl. VfSlg. 8858/1980) - Erlass des BMF festgehaltenen Rechtsansicht entspricht, mit dem dieser zu einigen Auslegungsfragen des § 212a BAO Stellung genommen hat (AÖF 53/1988); in diesem Erlass heißt es:

„Stützt ein AbgPfl ein Rechtsmittel nur auf die Behauptung, eine angewendete Bestimmung sei verfassungswidrig, so kommt eine AE nicht in Betracht, da eine Norm - ungeachtet einer allfälligen Verfassungswidrigkeit - anzuwenden ist, solange sie dem Rechtsbestand angehört.“

Ungeachtet dessen ist diese Ansicht grundlegend verfehlt und unterstellt der Bestimmung des § 212 a Abs 2 lit a BAO einen Inhalt, der sie als verfassungswidrig erscheinen ließe. Hätte die Vorschrift tatsächlich den vom Bundesminister und der belangten Behörde angenommenen Inhalt, so wäre sie mit genau jener Verfassungswidrigkeit behaftet, mit der (seinerzeit) § 254 BAO in der Stammfassung im damaligen Kontext belastet war. In der diese Bestimmung seinerzeit aufhebenden Entscheidung VfSlg. 11.196/1986 hatte der VfGH an seine ständige Judikatur angeknüpft, der zufolge der Sinn des rechtsstaatlichen Prinzips darin gipfelt, "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". Diese Rechtsschutzeinrichtungen müssten ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen. Es gehe nicht an, "den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung so lange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist".

2.3. *Auch wenn es hier nicht um spezifisch verfassungsrechtliche Fragen geht, ist das Thema doch dasselbe. Solcherart erweist sich die Ablehnung des Zahlungsaufschubs durch das Finanzamt als rechts- und wohl auch als verfassungswidrig.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach der Aktenlage hat das Bundesfinanzgericht mit dem Erkenntnis vom 22.11.2022, RV/7102550/2022, die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 08.07.2022, mit dem der Antrag der Bf., den Bescheid vom 11.04.2022 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro gemäß § 299 BAO aufzuheben, abgewiesen wurde, mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, die Voraussetzungen für die Verhängung einer Zwangsstrafe lägen vor. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Entscheidung wird verwiesen.

Gegenstand dieses Verfahrens ist die Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid vom 24.08.2022, mit der der Antrag der Bf., gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung der Zwangsstrafe von 1.000 Euro zu bewilligen, als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Zwangsstrafe haftet bis dato unberichtigt aus (Rückstandsaufgliederung Abgabekonto S vom 24.02.2023).

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.

Gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde von der Abgabenbehörde mit der Begründung abgewiesen, die Beschwerde erscheine wenig erfolgversprechend.

Der Bf. ist zuzugestehen, dass es sich dabei um die Wiederholung des Gesetzestextes handelt und eine Begründung, warum die Beschwerde wenig erfolgversprechend erscheint, seitens der Abgabenbehörde unterblieben ist.

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281).

Die Beschwerde erschien aus folgenden Gründen wenig erfolgversprechend:

Dem Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Zwangsstrafe ist zu entnehmen, dass die Bf. im Schreiben vom 01.03.2022 schlüssig dargelegt hat, dass ihr Fall nicht prüfwürdig sei. In diesem Schreiben führte der Vertreter der Bf. aus, *„die Nichtvorlage von Unterlagen sei angesichts der dort geschilderten Fakten nicht Schikane, sondern im Gegenteil gut gemeint gewesen, um der Behörde unnötigen Aufwand zu ersparen. Die Betrachtung der Behördenseite sei in kaum mehr zu überbietender Weise wirklichkeitsfremd. Die Bf. sei weder untätig noch unwillig gewesen, sie habe der Behörde lediglich unnötigen Aufwand ersparen wollen, weil sie als Betroffene am besten beurteilen könne, wie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse seien und dass ein steuerpflichtiges Einkommen ziemlich sicher nicht zu erwarten sei.“*

Die Bf. wurde von der Abgabenbehörde zweimal ersucht, die für den Bestand und Umfang ihrer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände innerhalb angemessener Frist offenzulegen und entsprechende Nachweise vorzulegen. Beide schriftlichen Aufforderungen der Abgabenbehörde mit der Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe wurden der Bf. zugestellt. Wenn die Bf. daher vorbringt, sie könne selbst am besten beurteilen, wie ihre wirtschaftliche Lage sei; die Nichtvorlage der Unterlagen solle der Abgabenbehörde unnötigen Aufwand ersparen, so ist dieses Vorbringen mit der in der BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht der Abgabepflichtigen unvereinbar (siehe § 119 BAO).

Das Vorbringen der Bf., sie sei nicht prüfwürdig und wolle der Behörde mit der Nichtvorlage von Unterlagen Arbeit ersparen, impliziert bereits die Nichtbefolgung der behördlichen Anordnung, sodass die Festsetzung der Zwangsstrafe ohne Zweifel rechtmäßig war. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe erschien daher angesichts der Argumentation der Bf. wenig erfolgversprechend im Sinne des § 212 Abs. 2 lit. a BAO.

Die Zitierung des VfGH-Erkenntnisses vom 11.12.1986, G 119/86, in der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid vermag nicht darzulegen, wieso der angefochtene Bescheid mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang zu bringen ist. Das zitierte Erkenntnis des VfGH erging, weil nach dem damaligen § 254 BAO durch die Einbringung einer Berufung (nunmehr Beschwerde) die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt und die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht verhindert werden konnte. Rechtsschutzsuchende dürften nach Ansicht des VfGH im zitierten Erkenntnis nicht mit allen

Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden.

§ 254 BAO steht aber im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion, sondern der nach dem VfGH-Erkenntnis vom Gesetzgeber in Kraft gesetzte § 212a BAO, der unter bestimmten Voraussetzungen eine Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben auf Antrag eines Abgabepflichtigen vorsieht.

Dass ein Abgabepflichtiger auch dann nicht mit den finanziellen Folgen einer behördlichen Entscheidung belastet werden darf, wenn die Argumente des Abgabenschuldners mit zwingenden gesetzlichen Bestimmungen unvereinbar sind oder mit der ständigen Rechtsprechung im Widerspruch stehen, ist nicht nachvollziehbar und wird auch vom VwGH nicht so gesehen (siehe die fettgedruckte Aussage des in der Beschwerde zitierten VwGH-Erkenntnisses vom 31.07.2003, 2002/17/0212).

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Zwangsstrafe wurde daher zu Recht abgewiesen.

Im Übrigen ist nach der Rechtsprechung des VwGH sowie des UFS ein bestehendes Rechtsschutzbedürfnis im Zusammenhang mit einer noch nicht erledigten Beschwerde gegen die Abgabenschuld Grundvoraussetzung für das Aussetzungsverfahren. Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung kommt eine Bewilligung des Aussetzungsantrages nicht mehr in Betracht (VwGH 29.06.1995, 95/15/0220; VwGH 03.10.1996, 96/16/0200; UFS 05.07.2012, RV/1212-W/08, mwN).

Im vorliegenden Fall war im Zeitpunkt der Erlassung der abweislich ergangenen Beschwerdevorentscheidung (vom 24.11.2022) über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung über die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid betreffend den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Zwangsstrafenfestsetzungsbescheides vom Bundesfinanzgericht bereits mit abweisendem Erkenntnis vom 22.11.2022 abgesprochen worden. Die Wirkung eines Zahlungsaufschubes kam der Bf. entgegen dem Vorbringen im Schriftsatz vom 22.02.2023 während des gesamten Verfahrens nach § 299 BAO zu Gute.

Das Vorbringen im Schriftsatz vom 22.03.2023, die Bf. sei jener Situation ausgesetzt, die den VfGH seinerzeit veranlasst hat, den § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben, ist nicht erkennbar. Gemäß § 212a Abs. 4 BAO sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auch auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden. Die Wirkungen des Aussetzungsantrages (keine Einleitung oder Fortsetzung von Einbringungsmaßnahmen) wurden der Bf. durch die Beschwerde vom 06.09.2022 ohnehin bis 24.11.2022 und damit bis zum Ergehen der abschließenden Sachentscheidung zuteil.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Frage der 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.

Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen. Die Verfassungswidrigkeit einer Bestimmung des § 212a BAO wurde nicht aufgezeigt.

Graz, am 24. Februar 2023