

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Daniela Regina Denk über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 5. Dezember 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. November 2022 betreffend Zahlungserleichterungen § 212 BAO 2022 zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die steuerliche Vertretung beantragte mit Schreiben vom 30.08.2022 gemäß § 323e Abs. 3 BAO (COVID-19-Ratenzahlungsmodell) die Entrichtung des Abgabenrückstandes in Höhe von EUR 617.669,94 zu bewilligen, dass der Abgabepflichtige 20 gleiche Monatsraten in Höhe von EUR 29.500,00, beginnend mit 25.10.2022 und endend mit 25.05.2024 und einer Abschlusszahlung in Höhe von EUR 27.669,94, fällig am 25.06.2024, leiste.

Der Antrag wurde mit dem angefochtenen Bescheid vom 10.11.2022 abgewiesen und der Beschwerdeführer zur Entrichtung der rückständigen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von EUR 167.706,34 unverzüglich sowie in Höhe von EUR 485.845,93 bis 19.12.2022 aufgefordert. Begründend wurde ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung kein COVID-Ratenmodell der Phase 1 aufrecht gewesen war und deshalb die Voraussetzungen für die Phase 2 nicht erfüllt gewesen seien und der Antrag abgewiesen werden müsse.

Die mit 05.12.2022 datierte Beschwerde richtete sich gegen die Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens vom 10.11.2022. Die steuerliche Vertretung führte aus, dass mit Bescheid des ***FA*** vom 23.07.2021 dem Beschwerdeführer eine COVID-19-

Ratenzahlung bewilligt wurde. Mit Bescheid vom 09.09.2021 wurde der Beschwerdeführer jedoch verständigt, dass hinsichtlich dieser Zahlungserleichterung Terminverlust deshalb eingetreten sei, weil es betreffend nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgabenschuldigkeiten, nämlich die Lohnabgaben für Juli 2021, zu einer verspäteten Zahlung gekommen sei. Aufgrund dieser Mitteilung über den Eintritt des Terminverlustes wurde mit Schriftsatz vom 21.09.2021 unter ausdrücklicher Berufung auf die Bestimmung des § 230 Abs. 5 letzter Satz BAO beantragt, die mit Bescheid vom 23.07.2021 bewilligte Zahlungserleichterung unverändert wieder in Kraft zu setzen.

Diesem Antrag habe die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung vom 26.11.2021, nach zunächst erfolgter Abweisung dieses Antrages und dagegen erhobener Beschwerde, vollinhaltlich entsprochen. Daraus ergäbe sich in rechtlicher Hinsicht, dass der Antrag vom 21.09.2021, dem nun vollinhaltlich entsprochen worden sei, auf unveränderte Wiederinkraftsetzung der mit Bescheid vom 23.09.2021 bewilligten Zahlungserleichterung lautete. Man habe sich insbesondere auf § 230 Abs. 5 letzter Satz BAO gestützt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 24.03.2023 wurde der Beschwerde im gegenständlichen Verfahren stattgegeben. Die belangte Behörde ging von einem Rückstand in Höhe von EUR 480.209,78 aus. Letzter Tag der Rückzahlung wurde mit 25.06.2024 in Höhe von EUR 8.209,78 festgelegt. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass die Anzahlung die angebotenen Raten in Höhe von EUR 29.500,00 für die Monate Februar, März und April umfasse (EUR 88.500,00). Bemerkt werde, dass die weiteren Ansuchen um Stundung, eingelangt mit 15.12.2022, mit 28.12.2022 sowie mit 31.01.2023, durch die stattgebende Beschwerdeentscheidung als miterledigt gelten würden.

Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 24.03.2023 brachte der Beschwerdeführer am 19.04.2023 den Antrag ein, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Zur Begründung dieses Vorlageantrages wurde ausgeführt, dass die nunmehr belangte Behörde ihrer Beschwerdeentscheidung einen Abgabenrückstand in Höhe von EUR 480.209,78 zugrunde legte, wohingegen gemäß Antrag vom 30.08.2022 ein Abgabenrückstand in Höhe von EUR 617.669,94 von der Ratenbewilligung umfasst sein solle, der - wie die nunmehr belangte Behörde durchaus zutreffend in der Begründung der angefochtenen Beschwerdeentscheidung dartun würde - um insgesamt vier bisher geleistete Raten in Höhe von jeweils EUR 29.500,00, insgesamt sohin um EUR 118.000,00, zu vermindern wäre, sodass der Beschwerdeentscheidung ein Abgabenrückstand in Höhe von EUR 499.669,94 zugrunde zu legen gewesen wäre. Daraus ergäbe sich natürlich - im Sinne des Antrages vom 30.08.2022 - eine entsprechende Erhöhung der letzten am 25.06.2024 fällig werdenden Rate.

Weiters führte die beschwerdeführende Partei aus, dass dem möglichen Einwand, dass auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Beschwerdeentscheidung nur ein Rückstand in Höhe von EUR 480.209,78 bestand, zu

entgegen sei, dass sich dieser niedrigere Rückstand allein daraus erklären lasse, dass (durch ein Versehen des mit der Personalverrechnung betrauten Wirtschaftstreuhanders) Lohnabgaben bis dato nicht auf dem Abgabenkonto belastet worden seien, dieser Umstand sei aber durch eine zwischenzeitlich erfolgte Antragstellung saniert worden. Ausdrücklich wende sich dieser Vorlageantrag auch gegen die offensichtliche Absicht der belangten Behörde, diejenigen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von EUR 276.110,68, die Gegenstand gesonderter Anträge gemäß § 212 BAO, zuletzt vom 28.03.2023, gewesen seien, in die gegenständliche Ratenbewilligung einzubeziehen. Da dies nicht dem gestellten Antrag entspreche, war die nunmehr belangte Behörde nicht berechtigt, in dieser Weise vorzugehen. Auch handle es sich dabei - entgegen der offenbaren Ansicht der nunmehr belangten Behörde - nicht um die Gewährung eines Plus im Vergleich zum gestellten Antrag, sondern um eine Gewährung eines Minus, weil hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeiten die Stundung bis zur Erledigung des Antrages auf Gewährung eines Verlustersatzes II und daher gerade nicht eine bis dahin erfolgende Ratenzahlung begehrt worden sei.

Dem Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerde mit 22.12.2023 vorgelegt.

Mit Antrag vom 26.06.2024 brachte die steuerliche Vertretung einen Antrag auf Stundung gemäß § 212 BAO ein, es möge der Rückstand, der die COVID-19-Ratenvereinbarung betrifft, bis 30.09.2024 gestundet werden. Dieser Antrag wurde an das ***FA*** weitergeleitet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 23.07.2021 wurde ein COVID-19-Ratenzahlungsmodell bewilligt. Hier wurde ein Rückstand von EUR 1.034.280,49 ausgewiesen. Hier handelt es sich um den Tagessaldo per 06.07.2021.

Rückstand		Euro
		1.034.280,49
1.	25.08.2021	10.344,00
2.	27.09.2021	5.172,00
3.	25.10.2021	33.184,00
4.	25.11.2021	33.184,00
5.	27.12.2021	33.184,00
6.	25.01.2022	33.184,00
7.	25.02.2022	33.184,00
8.	25.03.2022	33.184,00
9.	25.04.2022	33.184,00
10.	25.05.2022	33.184,00
11.	27.06.2022	33.184,00
12.	25.07.2022	33.184,00
13.	25.08.2022	33.184,00
14.	26.09.2022	653.740,49

Mit Bescheid vom 09.09.2021 wurde hinsichtlich des COVID-19-Ratenzahlungsmodells ein Terminverlust ausgesprochen (Begründung: Nichtzahlung der Lohnabgaben Juli 2021). Mit Beschwerde vorentscheidung vom 26.11.2021 wurde der diesbezüglichen Beschwerde stattgegeben und ein neuer Zahlungsplan erstellt. Der Rückstand wurde hier mit EUR 1.160.160,026 ausgewiesen.

Rückstand		Euro
		1.160.160,26
1.	28.12.2021	66.368,00
2.	28.01.2022	33.184,00
3.	28.02.2022	205.624,45
4.	28.03.2022	33.184,00
5.	28.04.2022	33.184,00
6.	30.05.2022	33.184,00
7.	28.06.2022	33.184,00
8.	28.07.2022	33.184,00
9.	29.08.2022	33.184,00
10.	28.09.2022	655.879,81

Zahlungen wurden zwischen 09.09.2021 und 30.09.2022 geleistet, dies ergab aufsummiert einen Betrag in Höhe von EUR 413.724,00 (EUR 10.344,00, EUR 5.172,00 und 12 x EUR 33.184,00).

Innerhalb des Zeitraumes vom 15.03.2020 bis 30.06.2021 wurden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von EUR 853.223,65 fällig. Für die Phase 1 wurden im ersten Ratenzahlungszeitraum EUR 413.724,00 getilgt. Es wurden somit tatsächlich mindestens 40% des überwiegend COVID-

19-bedingten Abgabenrückstandes entrichtet und alle vereinbarten Raten des Tilgungsplanes wurden tatsächlich angewiesen.

Mit Antrag vom 30.08.2022 (§ 323e Abs. 3 BAO) wurde vom Beschwerdeführer ein Rückstand per 30.08.2022 in Höhe von EUR 767.536,77 bekannt gegeben (am Steuerkonto ausgewiesen). Abzüglich einiger Änderungen am Steuerkonto (diese wurden von der belangten Behörde durchgeführt) und Stundungsansuchen bzw. Anträgen auf Aussetzung der Einhebung ging der Beschwerdeführer von einem Rückstand in Höhe von EUR 617.669,94 aus. Beantragt wurden für die Phase 2 20 gleiche Monatsraten zu à EUR 29.500,00 beginnend mit 25.10.2022 und endend am 25.05.2024 sowie eine Abschlusszahlung in Höhe von EUR 27.669,94 am 25.06.2024.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 24.03.2023 gab die belangte Behörde dem Ratenzahlungsansuchen gemäß § 323e Abs. 3 BAO statt. Die Behörde wies einen Rückstand in Höhe von EUR 480.209,78 aus. Es handelt sich hier um den Tagessaldo per 16.03.2023. Es wurden 16 Monatsraten in Höhe von jeweils EUR 29.500,00 sowie eine letzte Restzahlung mit 25.06.2024 in Höhe von EUR 8.209,78 bescheidmäßig angeführt.

Rückstand		Euro
		480.209,78
1.	25.04.2023	88.500,00
2.	25.05.2023	29.500,00
3.	26.06.2023	29.500,00
4.	25.07.2023	29.500,00
5.	25.08.2023	29.500,00
6.	25.09.2023	29.500,00
7.	25.10.2023	29.500,00
8.	27.11.2023	29.500,00
9.	27.12.2023	29.500,00
10.	25.01.2024	29.500,00
11.	26.02.2024	29.500,00
12.	25.03.2024	29.500,00
13.	25.04.2024	29.500,00
14.	27.05.2024	29.500,00
15.	25.06.2024	8.209,78

Es erfolgten 13 Raten-Überweisungen in Höhe von jeweils EUR 29.500,00 im Zeitraum 28.10.2022 und 02.11.2023. Danach gingen keine Ratenzahlungen mehr laut Ratenzahlungsplan ein.

Beantragt wurde am 30.08.2022 der höchst zulässige Zeitraum für Phase 2 in Höhe von längstens 21 Monaten, der am 25.06.2024 endete.

Der beantragte letzte Ratenzahlungstermin wurde überschritten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unzweifelhaften Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, sowie der Einsichtnahme in das Abgabenkonto der beschwerdeführenden Partei durch das Bundesfinanzgericht. Die getroffenen Feststellungen sind somit alle aktenkundig und konnten so als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Das COVID-19-Ratenzahlungsmodell ist in § 323e BAO, idF BGBl. I 228/2021 wie folgt geregelt:

“(1) Abweichend von § 212 Abs. 1 besteht nach Maßgabe der Abs. 2 bis 3 die Möglichkeit zur Entrichtung eines überwiegend COVID-19-bedingten Abgabenrückstandes (Abs. 2 Z 1) in angemessenen Raten in zwei Phasen über die Dauer von längstens sechsunddreißig Monaten. Für die Berechnung der Zinsen ist § 323c Abs. 13 anzuwenden. Die gleichzeitige Gewährung einer Zahlungserleichterung gemäß § 212 ist ausgeschlossen.

(2) Für die Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells gilt Folgendes:

- 1. Gegenstand des Antrags auf Ratenzahlung sind Abgabenschuldigkeiten, die überwiegend zwischen dem 15. März 2020 und dem 30. Juni 2021 fällig geworden sind einschließlich die der Höhe nach bescheidmäßig festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer, hinsichtlich derer die Zahlungstermine in der Phase 1 gelegen sind.*
- 2. Der Antrag auf Ratenzahlung ist ab dem 10. Juni 2021 bis zum 30. Juni 2021 einzubringen.*
- 3. Der Ratenzahlungszeitraum endet am 30. September 2022.*
- 4. Innerhalb des Ratenzahlungszeitraumes kann der Abgabepflichtige zweimal einen Antrag auf Neuverteilung der Ratenbeträge stellen.*
- 5. Die während des Ratenzahlungszeitraumes an eine Abgabenbehörde geleisteten Zahlungen können weder nach der Insolvenzordnung – IO, RGBl. Nr. 337/1914 noch nach der Anfechtungsordnung – AnFO, RGBl. Nr. 337/1914, angefochten werden.*

Abgesehen von den Voraussetzungen für die Gewährung der Ratenzahlung ist im übrigen § 212 BAO anzuwenden.

(3) Für die Phase 2 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells gilt Folgendes:

- 1. Gegenstand des Antrags auf Ratenzahlung sind Abgabenschuldigkeiten, für die bereits die Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells gewährt worden ist, die aber in diesem*

Ratenzahlungszeitraum nicht vollständig entrichtet werden konnten, einschließlich die der Höhe nach bescheidmäßig festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer, hinsichtlich derer die Zahlungstermine in der Phase 2 gelegen sind.

2. In Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells wurden zumindest 40% des überwiegend COVID-19-bedingten Abgabenrückstandes (Abs. 2 Z 1) entrichtet und es ist kein Terminverlust (§ 230 Abs. 5) eingetreten.

3. Der Antrag ist vor dem 31. August 2022 einzubringen.

4. Der Ratenzahlungszeitraum beträgt längstens einundzwanzig Monate.

5. Der Antragsteller hat glaubhaft zu machen, dass er den aus der Phase 1 verbliebenen Abgabenrückstand zusätzlich zu den laufend zu entrichtenden Abgaben innerhalb des beantragten Ratenzahlungszeitraumes der Phase 2 entrichten kann.

6. Innerhalb des Ratenzahlungszeitraumes kann der Abgabepflichtige einmal einen Antrag auf Neuverteilung der Ratenbeträge stellen.

Abgesehen von den Voraussetzungen für die Gewährung der Ratenzahlung ist im übrigen § 212 BAO anzuwenden.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welcher Form die Glaubhaftmachung gemäß Abs. 3 Z 5 zu erbringen ist.“

Sieht sich ein Abgabepflichtiger außer Stande, die überwiegend im Zeitraum 15.03.2020 bis 30.06.2021 fällig gewordenen und noch nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten sofort zu begleichen, steht für die Abtragung dieser Verbindlichkeiten ein Sonderregime zur Verfügung, das im Gesamten einer lex specialis zu § 212 Abs. 1 BAO darstellt (vgl. AB 10502 BlgBR, 6).

Gemäß § 323e Abs. 2 BAO ist für die Anwendung des COVID-19-Ratenzahlungsmodells zwingende Voraussetzung, dass ein "überwiegend COVID-19-bedingter" Abgabenrückstand vorliegt. Die zugrundeliegenden Abgabenschuldigkeiten müssen überwiegend zwischen dem 15.03.2020 und dem 30.06.2021 fällig geworden sein.

Die Phase 2 setzt voraus, dass in der Phase 1 angemessene Monatsraten vereinbart und auch tatsächlich entrichtet worden sind, die vollständige Abtragung des Rückstandes aber während 15 Monaten nicht möglich war und in der Phase 1 kein Terminverlust eingetreten ist (vgl. AB 10502 BlgBR, 7).

Was der Gesetzgeber mit der Einrichtung des Covid-19-Ratenzahlungsmodells bezweckt und wie er sich das Prozedere vorgestellt hat, ergibt sich aus den Materialien AB 10502 BlgBR, 7:

Die Angemessenheit der Monatsraten in der Phase 1 wird darin dahingehend konkretisiert, dass während der Phase 1 zumindest 40 % des überwiegend COVID-19-bedingten Abgabenrückstandes, also der Summe aus sämtlichen Abgabenschuldigkeiten einschließlich der im Ratenzahlungszeitraum noch fällig werdenden Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen auch tatsächlich entrichtet worden sind.

Gemäß § 323e Abs. 3 BAO ist abgesehen von den Voraussetzungen für die Gewährung der Ratenzahlung im Übrigen § 212 BAO anzuwenden. Somit ist auch weiters die dazu ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Bewilligung von Zahlungserleichterungen nicht über den beantragten Rahmen, insbesondere über den zeitlichen Rahmen, hinausgehen darf, da Zahlungserleichterungsbescheide antragsgebundene Verwaltungsakte sind und die Behörde im Falle der Bewilligung von Zahlungserleichterungen ohne Vorliegen eines darauf gerichteten Antrages eine ihr nicht zukommende Zuständigkeit in Anspruch nehmen würde (VwGH 17.12.2002, 2002/17/0273).

Wenn also der im Zahlungserleichterungsansuchen bzw. in der Berufung (Beschwerde) oder im Vorlageantrag begehrte letzte Zahlungstermin im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung bereits abgelaufen ist, ist die Berufung als gegenstandslos abzuweisen (VwGH 24.05.1985, 85/17/0074), weil die Bewilligung von Zahlungserleichterungen nicht über den beantragten Rahmen hinausgehen darf.

Das Zahlungserleichterungsansuchen vom 30.08.2022 begehrte eine Ratenzahlung bis zum 25.06.2024. Durch das Verstreichen der beantragten Frist bis 25.06.2024 war die Bescheidbeschwerde laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als gegenstandslos geworden abzuweisen.

Der Antrag vom 26.06.2024, den noch aushaftenden Saldo zu stunden, konnte im Rahmen dieses Verfahrens nicht behandelt werden, da gemäß § 323e BAO diese Möglichkeit nicht besteht. Gemäß § 323e Abs. 3 Z 6 BAO ist nur ein einmaliger Antrag auf Neuverteilung der Ratenbeträge möglich. Aus diesen Gründen war der Antrag als neues Stundungsbegehren an das Finanzamt weiterzuleiten.

Da bereits aus den genannten Gründen die beantragte Zahlungserleichterung (aufgrund des zwischenzeitigen Ablaufs der beantragten Fristen) nicht (mehr) zu bewilligen war, war eine Auseinandersetzung mit den übrigen gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen nicht mehr geboten.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Entscheidung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.12.2002, 2002/17/0273; 24.05.1985, 85/17/0074) folgt.

Wien, am 11. September 2024