

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerden der X-GmbH, vertreten durch die Resultatio Steuerberatung GmbH, Gratweiner Straße 8, 8111 Gratwein-Straßengel, vom 11.12.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 30.11.2018 betreffend Aussetzung der Einhebung von Körperschaftsteuer 2006, 2007, 2009 und 2010, Aussetzung der Einhebung von Anspruchszinsen 2006, 2007, 2009 und 2010, Aussetzung der Einhebung von Kapitalertragsteuer für 2006 bis 2008 sowie Aussetzung der Einhebung von Aussetzungszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 12.09.2018, RV/2100604/2016, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 sowie Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 sowie 2010 als unbegründet ab. Mit Erkenntnis vom selben Tag, RV/2100353/2017, bestätigte das Bundesfinanzgericht die Haftung der Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer für 2006 bis 2008 in Höhe des Spruches des Erkenntnisses.

Am 02.11.2018 erhob die Beschwerdeführerin gegen diese beiden Erkenntnisse gemäß Art. 144 B-VG Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof.

Mit Bescheid vom 23.11.2018 setzte die belangte Behörde die Aussetzungszinsen mit 2.589,48 € fest.

Mit (elektronischen) Anträgen vom 26.11.2018 begehrte die Beschwerdeführerin die Aussetzung der Einhebung von Körperschaftsteuer 2006, 2007, 2009 und 2010 samt Anspruchszinsen, die Aussetzung der Einhebung von Kapitalertragsteuer für 2006 bis 2008 sowie die Aussetzung der Einhebung der Aussetzungszinsen und begründete diese Anträge damit, dass gegen die (die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer unmittelbar) betreffenden Beschwerdeerledigungen durch das Bundesfinanzgericht eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof eingebracht worden sei.

Die belangte Behörde wies diese Anträge mit der Begründung zurück, dass keine gesetzliche Grundlage dafür bestehe, die Aussetzung der Einhebung wegen der Erhebung einer Bescheidbeschwerde vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Beschwerdeverfahren abschließenden, Erledigung hinaus auszudehnen.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter Beschwerden, beantragte "die ersatzlose Aufhebung" und die verzichtete auf Beschwerdeentscheidungen. Zur Begründung ist dem Beschwerdeschreiben zu entnehmen:

"2.1. Die Behörde ist auf einfachgesetzlicher Basis im Recht: § 212 a Abs 5 lit b BAO ordnet das Ende des Zahlungsaufschubs mit der (ersten) Sachentscheidung des BFG an. Eine solche liegt hier vor. Darum geht es hier aber nicht.

2.2. S 212 a Abs 5 lit b BAO ist angesichts ihres unlösbaren Widerspruchs mit der Leitentscheidung des VfGH zum rechtsstaatlichen Prinzip (VfSlg 11.196/1986) evident verfassungswidrig. Dazu im Einzelnen

[Seite 4 des Beschwerdeschreibens] 2.2.1. Die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides wird durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde nicht gehemmt, insbesondere wird die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten (S 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 uns, die Einschreiterin. 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 [Seite 5 des Beschwerdeschreibens] 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 musste 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 vorm sehen 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 [Seite 6 des Beschwerdeschreibens] ständiger Rechtsprechung (zB VfGH 13.2.1985, 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 - entgegen, die Einbringlichkeit der Abgabe durch die Gewährung einer Zahlungserleichterung nicht zu gefährden.'

2.2.2. 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 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 Invgreifen von Rechtsbehelfen verstanden werden könnte, nicht aber auch die mitgemeinte Umsetzung einer solchen [Seite 7 des Beschwerdeschreibens] 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.'

2.2.3. Der verfügte Ablauf der AE ist, so viel steht schon jetzt fest, mit diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang zu bringen. Im Ergebnis ist unsere

Mandantin erst wieder jener Situation ausgesetzt, die den VfGH veranlasst hat, den § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben. Darum ist der Rechtsschutz hier 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.

2.2.4. 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 öffen- [Seite 8 des Beschwerdeschreibens] tlichen 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.

§ 212a Abs 5 lit b BAO erfüllt diese Vorgaben ganz eindeutig nicht. Solcherart hätten unsere Anträge auf weiteren Zahlungsaufschub unter Mitberücksichtigung des Verfassungsrechts, jedenfalls in verfassungskonformer Auslegung, erfolgreich bleiben müssen."

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht (dem erklärten Verzicht gemäß ohne Beschwerdeverentscheidung) am 15.01.2019 elektronisch vor.

Die Beschwerdeführerin hat den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

§ 212a Abs. 1 BAO lautet:

"Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird."

§ 212a Abs. 5 BAO lautet:

"Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

a) Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder

b) Erkenntnisses (§ 279) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. (...)"

§ 85 Abs. 2 VerfGG lautet:

"Der Verfassungsgerichtshof hat der Beschwerde auf Antrag des Beschwerdeführers die aufschiebende Wirkung mit Beschluss zuzuerkennen, wenn dem nicht zwingende öffentliche Interessen entgegenstehen und nach Abwägung der berührten öffentlichen

Interessen und Interessen anderer Parteien mit dem Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses oder mit der Ausübung der durch das angefochtene Erkenntnis eingeräumten Berechtigung für den Beschwerdeführer ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden wäre."

Die unter den besonderen Tatbestandsvoraussetzungen des § 212a BAO (vgl. insb Abs 2) vom Gesetz ermöglichte Aussetzung der Einhebung erstreckt sich nach dem keine andere Deutung zulassenden Wortlaut des § 212a Abs 5 BAO ausschließlich auf das Verwaltungsverfahren. Dieses endet spätestens mit dem Ergehen der Berufungsentscheidung auch dann, wenn diese Berufungsentscheidung in der Folge vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes angefochten wird. Eine solche Anfechtung hat nämlich auf die Rechtskraft der angefochtenen Entscheidung keinen Einfluß; die Voraussetzungen der Erwirkung eines Vollzugsaufschubes auf Grund einer an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes gerichteten Beschwerde richten sich ausschließlich nach den Gesetzen, die das Verfahren vor diesen Gerichtshöfen regeln (VwGH 27.05.1998, 98/13/0044, unter Hinweis auf § 85 Abs. 2 VfGG und § 30 Abs. 2 VwGG).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund (§ 85 Abs. 2 VerfGG bewirkt, dass das Gericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin nicht teilt) waren die Anträge auf Aussetzung der Einhebung von der belangten Behörde aufgrund der zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits erledigten Bescheidbeschwerden (somit mangels Abhängigkeit der Einhebung der Abgaben von der Erledigung einer Beschwerde) zu Recht zurückgewiesen worden, weshalb die Beschwerden als unbegründet abzuweisen waren.

Nur der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin die Aussetzung der Einhebung von Körperschaftsteuer 2006, 2007, 2009 und 2010 beantragt hat. Das Bundesfinanzgericht hat jedoch - im Gegensatz zur (als unbegründet abgewiesenen) Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2008 - der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2009 folgend den Körperschaftsteuerbescheid 2009 mit Erkenntnis vom 12.09.2018, RV/2100035/2017, aufgehoben.

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. Da diese Voraussetzung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

