

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache Bf, Gasse, vertreten durch StB gegen die Bescheide des FA Judenburg Liezen vom 12. Dezember 2012 betreffend

1.)

Verfügung des Ablaufes einer Aussetzung der Einhebung

2.)

Festsetzung von Aussetzungszinsen für die Zeit vom 13. Jänner 2010 bis zum 12. Dezember 2012 (Euro 7.102,83)

sowie vom 25. Jänner 2013 betreffend

3.)

Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung bezüglich der Nachforderung der Einkommensteuer 2007

4.)

Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung betreffend Aussetzungszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Vorerst ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Folgenden wird der Ausdruck "Berufung" durch "Beschwerde", der Ausdruck "Berufungswerber" durch "Beschwerdeführer" ersetzt.

Auch in der Schilderung des Sachverhalts werden im vorliegenden Fall für vor dem 31. Dezember 2013 erfolgte Verfahrensschritte die oben angeführten Bezeichnungen verwendet.

## Sachverhalt

### 1. Verfügung des Ablaufes einer Aussetzung der Einhebung

Über Antrag des Beschwerdeführers (Bf) war die Aussetzung der Einhebung von Einkommensteuer für das Jahr 2007 erfolgt.

Nach Ergehen der Entscheidung durch den UFS über die diesbezügliche Beschwerde verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 12. Dezember 2012 infolge Rechtsmittelerledigung den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuer 2007 in Höhe von 98.378,56 Euro.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2013 (beim FA eingelangt am 14. Jänner 2013) brachte der Bf Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung ein.

Dem Rechtsmittel angeschlossen war die beim VfGH am 4. Jänner 2013 eingegangene Bescheidbeschwerde gegen die UFS-Entscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 12. November 2012, RV/0281-G/10.

(Anm.: Diese Bescheidbeschwerde wurde nach Ablehnung durch den Verfassungsgerichtshof an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.)

Der Bf vertrat die Ansicht, die Aussetzung der Einhebung sei weiterhin zu bewilligen, und führte aus, nach dem - dem Bf bekannten - traditionellen Verständnis des VwGH sei der Ablauf einer Aussetzung der Einhebung anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden Entscheidung gemäß § 212a Abs. 5 lit a und b BAO zwingend zu verfügen.

Da der UFS die Sache (Anm.: Rechtsmittel gegen ESt-Bescheid 2007) mit einer Entscheidung in Form einer teilweisen Stattgabe beendet habe, sei der Ablauf zu verfügen gewesen.

Dem sei zu entgegnen, der VfGH habe § 254 BAO aufgehoben und in der Entscheidung G 119/86 die Meinung vertreten, dass es nicht angehe, den Rechtssuchenden einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist.

In der Entscheidung B 131/95 habe der Gerichtshof klargestellt, was unter dem „Ende des Rechtsmittelverfahrens“ zu verstehen ist: „die abschließende Sachentscheidung kann allenfalls auch erst im fortgesetzten Verfahren, das heißt nach Obsiegen beim VfGH oder VwGH ergehen. Bis dahin habe der Bürger Anspruch auf faktisch effizienten Rechtsschutz.“

Nach Ansicht des Bf sei die Aussetzung der Einhebung daher weiter zu bewilligen, das heiße, der Ablauf zu widerrufen und damit dieser Bescheid ersatzlos zu eliminieren.

Das Finanzamt wies das Rechtsmittel ab und begründete zusammengefasst folgendermaßen:

§ 212a Abs. 5 lit b BAO sehe **zwingend** die Verfügung des Ablaufes der Einhebung nach Ergehen einer Beschwerdeentscheidung vor, wovon auch der Bf in der Beschwerde ausgehe

Hinsichtlich des Rechtsschutzes wies das Finanzamt darauf hin, dass diese Forderung für das verwaltungsbehördliche Abgaben- und Beschwerdeverfahren durch § 212a BAO erfüllt sei, für ein sodann eventuell anschließendes gerichtliches Bescheidprüfungsverfahren durch § 85 Abs. 1 VfGG sowie § 30 Abs. 2 VwGG.

Der geforderte effiziente Rechtsschutz gelte daher als ausreichend gegeben. Sollte der Bf die gegebene einfachgesetzliche Rechtslage als dafür nicht ausreichend betrachten, habe er wohl ein Normprüfungsverfahren vor dem VfGH anzustrengen.

Der Bf hielt sein bisheriges Vorbringen aufrecht.

Er halte die in der BVE dargestellte Rechtslage keineswegs für so eindeutig, wie die BVE es darzustellen versuche. Zu vergleichen sei dazu der Beitrag von Kotschnigg in der SWK 2007 S 875.

Der Rechtsschutz sei keineswegs so durchgängig, wie es in der BVE dargetan werde. Um das zu erkennen stelle man sich vor, er obsiege beim VfGH (VwGH) oder allenfalls im fortgesetzten Verfahren, müsse die Einkommensteuer aber schon jetzt entrichten.

Dieser Fall - für ihn jener mit der höchsten Wahrscheinlichkeit - habe mit dem vom VfGH in G 119/86 eingeforderten "faktisch effizienten Rechtsschutz" nur bedingt zu tun. Mehr noch: dieser Fall spiegle genau jene Rechtslage wider, die den VfGH seinrzeit dazu veranlasst habe, § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben, womit der Grundstein der AE als begleitender Maßnahme gelegt gewesen sei.

Eine VfGH-Beschwerde wäre unter Hinweis auf B 131/95 erfolgversprechend.

Gegen einen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bei den Höchstgerichten sei prinzipiell nichts einzuwenden. Es sei allerdings eine Erfahrungssache, dass ein Zahlungsaufschub – wenn überhaupt – nur mit Zustimmung des Finanzamtes erreicht werden könne. Lege sich die Behörde quer, sei die abweisende Entscheidung vorprogrammiert, Abgesehen davon würde der Beschwerdeführer die Behörde mit einem solchen Schritt in Bedrägnis bringen. Lege sie sich quer, gestehe sie selbst damit ein, wie löchrig der Rechtsschutz sei, stimme sie einem Aufschub zu, sei die Sache unter faktische Aspekt erledigt, da die Beschwerde dann entweder beim Finanzamt oder beim UFS bis zur Entscheidung über die Hauptsache auf Eis gelegt werde.

## *2. Festsetzung von Aussetzungszinsen*

Am 12. Dezember 2012 wurden die Aussetzungszinsen in Höhe von 7.102,83 Euro festgesetzt.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde im selben Schriftsatz und mit demselben Inhalt wie die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Ablauf der Aussetzung eingebracht.

Ergänzt wurde die Beschwerde hinsichtlich Aussetzungszinsen durch den Antrag, den Bescheid ersatzlos zu eliminieren, da mit der Verlängerung der Aussetzung der Einhebung die Pflicht zur Bezahlung von Aussetzungszinsen wegfallen.

Die Beschwerde wurde mit der Begründung abgewiesen, dass Einwände weder gegen den Abgabenbetrag noch gegen die Berechnungsgrundlagen des Zinsenbetrages vorgebracht werden, der Bescheid jedoch insgesamt dem Grunde nach angefochten werde. Die durch den Beschwerdeführer geltend gemachte Unrichtigkeit richte sich ursächlich gegen den dem Zinsenvorschreibungsbescheid vorgelagerten Ablaufverfügungsbescheid. Da sich der vorgelagerte Bescheid im aufrechten Rechtsbestand befindet, könne der gegenständlichen Beschwerde nicht Folge gegeben werden. Es liege derzeit auch kein Anwendungsfall für eine amtswegig gebotene Maßnahme vor (wie: Neuberechnung der Aussetzungszinsen bei nachträglicher Herabsetzung der Stammabgabe gem. § 212a Abs. 9, Aufhebung des Ablaufbescheides und Aussetzungszinsenbescheides gem. § 295 Abs. 3 BAO als Folge eines aufhebenden Erkenntnisses).

Im Vorlageantrag wurde das bisherige Vorbringen aufrecht erhalten und auf die BVE in Sachen Aussetzungszinsen nicht näher eingegangen.

*3. Abweisung des Antrages vom 11. Jänner 2013 auf Aussetzung der Einhebung betreffend Nachforderung der Einkommensteuer für 2007 in Höhe von 99.521,74 Euro*  
und

*4. Abweisung des Antrages 11. Jänner 2013 auf Aussetzung der Aussetzungszinsen in Höhe von 7.102,83 Euro*

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2013 brachte der Bf den Antrag auf Aussetzung der Einhebung eines Betrages von 105.497,46 Euro ein, resultierend aus Einkommensteuer 2007 in Höhe von 99.521,74 Euro, Aussetzungszinsen in Höhe von 7.102,83 Euro abzüglich einer Gutschrift betreffend Anspruchszinsen in Höhe von 1.127,1 Euro.

Mit Bescheiden vom 25. Jänner 2013 wurden diese beiden Anträge abgewiesen.

Der Bf verwies unter Aufrechterhaltung seines bisherigen Vorbringens auf VfSlg 14.548/1996, worin der VfGH der damals wie hier vertretenen Auffassung eine klare Absage erteilt habe.

Das Finanzamt legte die im Spruch genannten vier Rechtsmittel gemeinsam zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor, da es bei allen um dieselbe Grundthematik gehe.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Gemäß § 212a Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag eines 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 Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

*Ablauf der Aussetzung:*

Gemäß Abs. 5 leg.cit. besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung 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) Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder
- b) Erkenntnisses (§ 279) oder
- c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdevorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

*Aussetzungszinsen:*

Gemäß Abs. 9 leg.cit. sind für Abgabenschuldigkeiten Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten,

- a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 BAO) oder
- b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt.

Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen.

Der in Berufung gezogene Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung stützt sich auf § 212a Abs. 5 BAO. Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes ist der Ablauf einer Aussetzung anlässlich einer im Sinn der im § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO genannten Erledigungen zu verfügen. Dabei liegt es nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie den Ablauf der Aussetzung verfügt oder nicht (VwGH 22. 1. 2001, 2000/17/0266).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgaben wegen eines bei den

Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts anhängigen Verfahrens über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Rechtsmittelverfahren abschließenden Erledigung hinaus auszudehnen (VwGH 30. 9. 1994, 94/15/0056; VwGH 20. 2. 1996, 94/13/0266; VwGH 21. 7. 1998, 98/14/0101; VwGH 28. 5. 2002, 96/14/0175). Auch eine sinngemäße Anwendung des § 212a Abs. 1 BAO auf offene Beschwerdeverfahren kommt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Betracht (VwGH 25. 11. 2002, 2002/14/0126; VwGH 31. 7. 2002, 2002/13/0136).

Daher entspricht es der Rechtslage, dass die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer während der Dauer des verfassungs- oder verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht bewilligt wird.

Aus der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden wegen abschließender Erledigung des Rechtsmittelverfahrens resultiert die Festsetzung von Aussetzungszinsen. Der Umstand, dass im Fall einer Stattgabe der Beschwerde betreffend Einkommensteuer durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof keine Aussetzungszinsen zu entrichten wären, macht den Zinsenbescheid nicht rechtswidrig. Vielmehr wird der Abhängigkeit von Aussetzungszinsen durch die in § 212a Abs. 9 BAO für den Fall einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld getroffene Regelung in der erforderlichen Weise Rechnung getragen (VwGH 18. 9. 2003, 2002/16/0256; VwGH 26. 1. 2006, 2005/16/0240).

Da der Standpunkt des Bf., das Finanzamt hätte den Ablauf der Aussetzung der Einhebung nicht verfügen und keine Aussetzungszinsen vorschreiben dürfen, den gesetzlichen Bestimmungen nicht entspricht, war die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) sowie Festsetzung von Aussetzungszinsen abzuweisen.

Auf die Behauptung, aus dem VfGH-Erkenntnis B 131/95 gehe hervor, dass die Verlängerung des Zahlungsaufschubes schon deshalb zu bewilligen sei, um eine Wiederherstellung des früheren- verfassungswidrigen – Zustandes zu vermeiden, ist zu entgegnen, dass der VfGH in dem Erkenntnis zwar klarstellte, was unter dem Ende eines Berufungsverfahrens zu verstehen ist. Dass die daraus resultierende Bestimmung des § 212a BAO verfassungswidrig sei, hat er aber nicht festgestellt.

Vielmehr hat er in jener Entscheidung bemängelt, dass die belangte Behörde in jenem Fall über die Erfolgsaussichten der verfassungsrechtlichen Argumentation im Rechtsmittel keine Erwägungen angestellt und dadurch der von ihr angewendeten Gesetzesvorschrift einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellt hat.

Der VfGH hatte § 254 BAO mit Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/87 aufgehoben. Er hatte dies mit der mangelnden faktischen Effizienz dieser Bestimmung begründet und ausgeführt, es müsste zumindest möglich sein, die Notwendigkeit der sofortigen Wirksamkeit und Vollziehbarkeit selbst in einem gehörigen Verfahren überprüfen zu lassen.

Durch den Gesetzgeber wurde die Bestimmung des § 254 BAO in unveränderter Form wieder in Geltung gesetzt, allerdings durch § 212a BAO ergänzt.

Der Bf meint, diese Regelungen gemeinsam seien nicht geeignet, die durch den VfGH geforderte Effizienz zu gewährleisten.

Zum Rechtsschutz im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof weist Univ. Prof. Dr. Harald Eberhard im Werk "Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen", welches nach dem vom 21. bis 22. November 2008 an der WU durchgeführten Symposium erschienen ist, auf S. 119 auf das "dual ausgestaltete System" des Rechtsschutzes einerseits schon auf Verwaltungsebene und andererseits ergänzt durch gerichtlichen Rechtsschutz hin.

Dieser dual ausgestaltete Rechtsschutz bedeute zwar, dass die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts nur mehr rechtskräftige Bescheide überprüfen, das Gros aber im administrativen Instanzenzug gewährt werde, also in jenem Stadium, in welchem gerade noch keine rechtskräftige Entscheidung vorliege.

Da seit dem 1. Jänner 2014 über Rechtsmittel gegen Bescheide der Finanzämter das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, wird nunmehr durch ein Verwaltungsgericht über diese Rechtsmittel entschieden, bis zu dessen Entscheidung die Möglichkeit einer Aussetzung gegeben ist.

Erst durch die Entscheidung des Bundesfinanzgericht liegt eine rechtskräftige Entscheidung vor. Das angeführte duale System ist daher weiterhin gegeben.

§ 85 VfGG bestimmt, dass die Beschwerde keine aufschiebende Wirkung hat; der Verfassungsgerichtshof hat 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 der Interessen anderer Parteien mit dem Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses eingeräumten Berechtigung für den Beschwerdeführer ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden wäre.

§ 30 VwGG bestimmt, dass die Revision keine aufschiebende Wirkung hat (derselbe Wortlaut galt vor dem 1. Jänner 2014 hinsichtlich der Beschwerden an den VwGH).

In § 30 VwGG ist geregelt, welches Gericht auf Antrag des Beschwerdeführers die aufschiebende Wirkung mit Beschluss zuzuerkennen hat, wenn dem nicht zwingende öffentliche Interessen entgegenstehen und nach Abwägung der berührten öffentlichen Interessen und der Interessen anderer Parteien mit dem Vollzug des angefochtenen Erkenntnisses eingeräumten Berechtigung für den Revisionswerber ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden wäre.

Die Gewährung der aufschiebenden Wirkung von Beschwerden an den VfGH oder Revisionen an den VwGH ist antragsgebunden und vom Vorliegen der gesetzlich genannten Voraussetzungen abhängig.

Wenn der Bf annimmt, dass die Höchstgerichte ihre Entscheidungen betreffend aufschiebende Wirkung nicht unabhängig treffen, ist dem zu entgegnen, dass er diese Annahme lediglich allgemein in den Raum stellt. Durch die entscheidende Richterin konnte die Richtigkeit einer solchen Annahme jedoch nicht festgestellt werden.

Da durch das Bundesfinanzgericht eine Verfassungswidrigkeit betreffend die Entscheidung des Finanzamtes über die Beschwerde gegen den Bescheid, mit welchem der Ablauf der Aussetzung verfügt worden war, nicht zu erkennen ist, war diese Beschwerde abzuweisen.

Über die anderen im Spruch angeführten Beschwerden, welche ebenfalls die genannte Gesetzesbestimmung bekämpften und deren Verfassungswidrigkeit behaupteten, war ebenso mit Abweisung zu entscheiden.

#### *Zulässigkeit einer Revision*

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) 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.

Wie der Bf selbst ausgeführt hat, ist ihm die Rechtsprechung des VwGH, welche seinen Ausführungen widerspricht, bekannt.

Da die Voraussetzungen betreffend VwGH-Rechtsprechung im Beschwerdefall nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 16. Juni 2015