

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Maurer in der Beschwerdesache A, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater in 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 5/DG, über die Beschwerden vom 6.3.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 6.2.2017 betreffend

1. Abweisung eines Antrages vom 24.1.2017 auf Aufhebung (§ 299 BAO) des Bescheides vom 27.9.2016, mit dem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde, und
2. Zurückweisung eines Antrages vom 24.1.2017 auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 7.4.2010 brachte B beim Finanzamt Kitzbühel Lienz zu StNr. X gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und Anspruchszinsen 2002, jeweils vom 12.3.2010, Berufungen ein. Unter einem beantragte er die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 310.537,91 und der Anspruchszinsen 2002 in Höhe von € 40.269,30.

Mit Bescheiden vom 12.4.2010 bewilligte das Finanzamt Kitzbühel Lienz die beantragte Aussetzung der Einhebung.

Mit Erkenntnis vom 19.9.2016, GZ. RV/3100322/2010, hat das Bundesfinanzgericht die Berufungen vom 7.4.2010 als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 23.9.2016 verfügte das Finanzamt Kitzbühel Lienz den Ablauf der für die Anspruchszinsen 2002 verfügten Aussetzung der Einhebung infolge Beschwerdeerledigung.

Weiters verfügte das Finanzamt Kitzbühel Lienz mit Bescheid vom 27.9.2016 den Ablauf der für die Einkommensteuer 2002 verfügten Aussetzung der Einhebung ebenfalls infolge Beschwerdeerledigung.

1. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend einen Antrag auf Aufhebung (§ 299 BAO) des Bescheides vom 27.9.2016, mit welchem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde:

Betreffend den Bescheid hinsichtlich Ablauf der Aussetzung für die Einkommensteuer 2002 stellte C als Rechtsnachfolgerin nach B, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, am 24.1.2017 folgenden auf § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) gestützten Antrag:

"(...) das Finanzamt möge den Bescheid vom 27.9.2016, mit dem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung (AE) der ESt 2002 verfügt worden ist (...), aufheben weil sich der Spruch „als nicht richtig erweist“. Dieser Antrag ist zulässig, weil die prozessualen Voraussetzungen erfüllt sind, und berechtigt, weil er auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruht (§ 212 Abs. 5 lit. b BAO)."

Begründend wurde nach Zitierung des § 299 BAO idF BGBI. I 2013/14 sowie zu Ausführungen zu Rechtzeitigkeit und Zuständigkeit wie folgt vorgebracht:

"B) Berechtigung (inhaltliche Rechtswidrigkeit)

§ 299 BAO ermöglicht die Aufhebung eines Bescheides, wenn sein Spruch nicht dem Gesetz entspricht (*Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 9 f), weil er mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet ist (BMF 3.2.2003, AÖFV 2003/65, Pkt. 3) bzw. die Behörde „bei richtiger Beurteilung zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre (VwGH 25.1.1999, 97/17/0031, zu § 83 Abs 3 MOG 1985). Die Ursache für diese Unrichtigkeit – bspw eine unzureichende Ermittlungstätigkeit, ein Rechtsirrtum oder, wie hier eine verfassungswidrige Rechtsgrundlage (§ 212a Abs 5 lit b BAO), ist irrelevant.

I. Argumentation der Behörde

Die standardisierte Begründung des Aufhebungsobjekts ist kurz und bündig. Sie lautet: „Die für die nachstehend angeführten Abgaben bewilligte Aussetzung der Einhebung läuft infolge Beschwerdeerledigung ab.“

II. Einwendungen

a) Einleitender Überblick

1. Diese Begründung ist vordergründig zutreffend, jedoch aus einem Grund inhaltlich rechtswidrig, der dem Finanzamt nicht zum Vorwurf gemacht werden kann. Solcherart richtet sich der Inhalt dieses Schreibens in keiner Weise gegen die Behörde, sondern nur gegen die Rechtsgrundlage und solcherart gegen den Gesetzgeber.

2. Derzeit zeigt das Verfahren folgendes Bild:

2.1. Das BFG hat die Beschwerde gegen die ESt 2002 samt Wiederaufnahme mit Erkenntnis vom 19.9.2016, RV/3100322/2010, als unbegründet abgewiesen. Die dagegen erhobene (ao) Revision liegt trotz Gebots zur raschen Weiterleitung an den Gerichtshof noch – seit Wochen – beim BFG.

2.2. Ein Antrag auf Zuerkennung aufschiebender Wirkung (aW) ist entgegen des Schreibens der Behörde vom 11.1.2017 (S 1 zweiter Abs letzter Satz) nicht erfolglos geblieben; er wurde vielmehr wegen Aussichtslosigkeit erst gar nicht gestellt: Nach der Entscheidungspraxis des VwGH der letzten Jahre besteht die aW in Steuersachen nur auf dem Papier (zB VwGH Beschluss 6.5.2013, AW 2013/16/0020; 16.5.2013, AW 2013/16/0020). Der Gerichtshof lehnt es – so das unausgesprochene Kernargument – kategorisch ab, dem Einschreiter für die Dauer des VwGH-Verfahrens einen zinsenfreien Kredit zu gewähren (darauf läuft die aW im Ergebnis hinaus). Diese Spruchpraxis ist problematisch und ungerecht, aber dennoch zur Kenntnis zu nehmen.

2.3. Bereits wenige Tage später, konkret am 23.9.2016 wurde – wenn auch unausgesprochen, so doch erkennbar auf § 212a Abs 5 lit b BAO – das Aufhebungsobjekt erlassen und mit ihm der Ablauf der AE verfügt.

3. Die wesentlichen Argumentationsschritte sind:

3.1. Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH (zB VfSlg 10.413/1985, 14.842/1997, 15.326/1998 und 16.488/2002) nur vorliegen, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn es bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt hat (so jüngst VfGH 24.11.2016, E 1063/2016-12, Rz 12; weiterführend *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁷ Tz 54 ff*).

3.2. Das ist hier der Fall: § 212a Abs 5 lit b BAO steht mit der verfassungsrechtlichen Vorgabe eines „faktisch effizienten Rechtsschutzes“ bis zur abschließenden Erledigung des Rechtsschutzgesuchs (grundlegend VfSlg 11.196/1986) in unauflösbarem Widerspruch.

3.3. Diese Bestimmung ist präjudiziell und aufhebungsreif: Erstes deshalb, weil der für das Abgabenverfahren bewilligte Zahlungsaufschub (allenfalls auf einen neuerlichen Antrag hin) weiterliefe, wenn es diese Ablaufnorm nicht gäbe. Letzteres deshalb, weil § 212a Abs 5 lit b BAO das anordnet, was den VfGH seinerzeit veranlasst hat, den § 254 BAO als verfassungswidrig aufzuheben.

b) Verfassungsrechtliche Problematik

Die auf das Wesentliche reduzierte Rechtslage zeigt folgendes Bild:

1. Durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insb die Einhebung und zwangswise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten (§ 254 BAO). Der VfGH hat diese Bestimmung mit seiner Grundsatzentscheidung zum rechtsstaatlichen Prinzip vom 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.196, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Kernaussage lautet (...):

„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 dem 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 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 erstinstanzliche Bescheid offenkundig 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 VwGH 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 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 Teilaспект 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, trifftigen 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 verfügte (und hier angefochtene) Ablauf der AE mit diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben 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 ist der Rechtsschutz in diesem Fall nicht in der vom VfGH geforderten Weise faktisch effizient".

Die Botschaft, die von VfSlg 11.196/1986 ausgeht, ist klar und eindeutig: Der Zahlungsaufschub hat aus Gründen faktischer Effizienz während des gesamten Verfahrens zu bestehen und nicht – wie hier – 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 Anbringenabweicht. 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 angewandte 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 Verfassungsgerichtshof 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“.

Genauso ist die Situation hier. Dort wie hier richtet sich die Kritik nicht gegen die Behörde, sondern gegen das Gesetz selbst (§ 212a Abs 5 lit b BAO).

3. Aufgrund dieser Entscheidung wurde § 254 BAO unverändert wieder in Kraft gesetzt, jedoch angereichert um den § 212a BAO. Daraus ist bereits eine bedeutsame Konsequenz abzuleiten: Diese Norm ist am Maßstab VfSlg 11.196/1986 zu messen, wird diesem aber nicht gerecht. Bezogen auf diesen Fall: Während der VfGH – vgl nur den ebenzitierten Text – Rechtsschutzeinrichtungen einfordert, die „bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen“ und solcherart andauern müssen, „bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist“, verfügt § 212a Abs 5 lit b BAO den Ablauf des Zahlungsaufschubs bereits mittendrin. Solcherart herrscht hier jener Zustand, der den VfGH vor mehr als 30 Jahren zum Handeln bewogen hat.

4. Die Forderung, die AE bis zur abschließenden Erledigung der Bescheidbeschwerde zu gewähren, ist nicht nur angesichts der klaren Judikatur des VfGH berechtigt, sondern auch wegen der restriktiven Entscheidungspraxis des VwGH bei der Zuerkennung einer aW, von der bereits die Rede war. Zudem wurde diese Forderung bereits vor vielen Jahren im Schrifttum erhoben (*Kotschnigg*, Tatsächlich keine Aussetzung der Einhebung bei einer VWGH-Beschwerde?, SWK 2007, S 875) und hat auch das BMF bereits Anläufe in diese Richtung gestartet. Es ist nur mehr eine Frage der Zeit, bis dieser – der verfassungskonforme – Zustand hergestellt ist. (...)"

Mit Bescheid vom 6.2.2017 hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz diesen Antrag auf Aufhebung des Bescheides vom 27.9.2016, mit dem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde, abgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt nach Darstellung des Sachverhalts, des Vorbringens der Antragstellerin und der Rechtslage aus, der Ablauf einer Aussetzung der Einhebung sei gemäß § 212a Abs 5 BAO bescheidmäßig anlässlich der über die Bescheidbeschwerde ergehenden, das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu erlassen. Solche Erledigungen seien vor allem Beschwerdevorentscheidungen (§ 262 BAO), aufhebende, die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende Beschlüsse (§ 278 Abs. 1 BAO), Erkenntnisse (§ 279 BAO) der Verwaltungsgerichte. Der Ablauf sei zwingend vorzunehmen.

Nach ständiger Rechtsprechung bestehe keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden wegen einer bei Höchstgerichten anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der abschließenden Erledigung des Rechtsmittels hinaus auszudehnen. Der mit Bescheid vom 27.9.2016 verfügte Ablauf der Aussetzung

der Einhebung sei somit gesetzeskonform anlässlich des abweisenden Erkenntnisses des BFG vom 19.9.2016 erfolgt. Damit würde sich aber auch der Spruch ("Die für die nachstehend angeführten Abgaben bewilligte Aussetzung der Einhebung läuft infolge Beschwerdeerledigung ab.") des Bescheides vom 27.9.2016 nicht als rechtswidrig erweisen. Für die beantragte Aufhebung gemäß § 299 BAO würde somit kein Raum bleiben.

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 212a Abs 5 BAO: wurde ausgeführt, das BFG habe sich in der Entscheidung vom 5.9.2016, RV/7103489/2016, mit den gleichen Vorbringen eines Beschwerdeführers bezüglich der Verfassungswidrigkeit des § 212a Abs 5 BAO zu beschäftigen gehabt. Das BFG würde in der Entscheidung in überzeugender Klarheit zu dem Erkenntnis kommen, dass die behauptete Verfassungswidrigkeit nicht erkannt werden kann. Um Wiederholungen diesbezüglich zu vermeiden, hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz auf die Begründung im zitierten Erkenntnis verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 6.3.2017 wurde gegen diesen Bescheid die gegenständliche Beschwerde erhoben.

Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben. Ein solcher Antrag entspräche den Erfordernissen des § 250 Abs 1 lit b und c BAO. Der Gerichtshof stelle dazu klar (VwGH 30.9.1998, 93/13/0258 VWSIg 7314/F):

„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 Abgabenbemessungsgrundlage 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).“

Das gelte hier sinngemäß, auch wenn das Anfechtungsziel – anders als dort – nicht auf primäre Steuerleistungen ausgerichtet ist. Abgesehen davon sei § 250 Abs 2 lit b und c BAO in Fällen wie diesen inhaltsleer, weil hier die Anfechtung von vornherein nur die Aufhebung der angefochtenen Bescheide bezeichnen kann (Ritz, BAO⁵, § 250 Tz 10).

Beantragte Änderungen (§ 250 Abs 1 lit c BAO): Die lit b und c des § 250 Abs 1 BAO würden eng beisammen liegen: Aus dem Umfang der Anfechtungserklärung ergäben sich die beantragten Änderungen in aller Regel – so auch hier – mehr oder minder von selbst.

Weiter wurde begründend ausgeführt wie folgt:

„1. Ausgangspunkt ist das Erkenntnis des BFG vom 19.9.2016, RV/3100322/2010, mit dem die Beschwerde meiner Mandantin gegen die ESt 2002 als unbegründet abgewiesen worden ist. In deren Gefolge wurde der Ablauf der AE verfügt.

2. Die Vorgangsweise des Finanzamtes geht auf Basis des einfachen Rechts in Ordnung, weil § 212a Abs 5 lit b BAO ihr insoweit keinen Spielraum eröffnet.

3. Unsere Kritik richtet sich in keiner Weise gegen das Finanzamt, sondern gegen das Gesetz selbst. Wir erachten § 212a Abs 5 lit b BAO aus den bereits dargelegten Gründen für evident verfassungswidrig: Diese Bestimmung ist mit der Grundsatzentscheidung des VfGH zum rechtsstaatlichen Prinzip (VfSlg 11.196/1986) schlichtweg unvereinbar. Deren Kernaussage lautet:

"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."

Doch genau das ist hier seit dem Erkenntnis des BFG vom 19.9.2016, RV/ 3100322/2010, samt des in seinem Gefolge ergangenen Bescheids über den Ablauf der AE vom 23.9.2016 der Fall: Seither ist meine Mandantin der Obrigkeit schutzlos ausgeliefert, obwohl der VfGH gerade diesen Zustand verhindern wollte.

4. Wir streben ein Gang zum VfGH an bzw erwarten, dass das BFG diesen Schritt von sich aus setzt: Es ist außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit, dass ein Finanzrichter (m/w) § 212a Abs 5 lit b BAO mit VfSlg 11.196/ 1986 für kompatibel erachtet.

C. Beschwerdeantrag

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt:

Das Finanzamt Kitzbühel Lienz möge die Beschwerde dem BFG direkt- ohne Erlassung einer BVE – vorlegen (§ 262 Abs 3 BAO).

Das Gericht möge der Beschwerde nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung vor dem/ der EinzelrichterIn (kein voller Senat) vollinhaltlich stattgeben.“

In einem weiteren Schreiben vom 6.3.2017 wurde die in der Bescheidbeschwerde getätigten „Allgemeinen Angaben zur Beschwerde“ dahingehend berichtigt bzw. konkretisiert, als die Bezeichnung der angefochtenen Bescheide zu lauten hat:

„Die Beschwerde richtet sich gegen folgende zwei Erledigungen des Finanzamtes vom 6.2.2017:

Beschied, mit dem der Antrag auf Aussetzung der Einhebung (AE) von € 400.134,15 als unzulässig zurückgewiesen worden ist (Verf 35);

Bescheid, mit der Antrag [...] auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides vom 27.9.2016, mit dem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde“, abgewiesen worden ist (Verf 36).“

Das übrige Beschwerdevorbringen bleibe dadurch unverändert: Angestrebt wird der Gang zum VfGH, weil § 212a Abs 5 lit b BAO verfassungsrechtliche Bedenken erwecken würde, auf denen in besagtem Aufhebungsantrag bereits die Rede gewesen sei.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 16.5.2017 zurückgezogen.

Über die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend den Antrag auf Aufhebung (§ 299 BAO) wurde erwogen:

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zu unterbleiben,

- a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und
- b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist gemäß § 262 Abs. 3 BAO keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerdeschrift vom 6.3.2017 beantragt, das Finanzamt Kitzbühel Lienz möge die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht direkt – ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung – vorlegen. Das Finanzamt Kitzbühel Lienz hat die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung am 7.3.2017 vorgelegt.

Das Beschwerdevorbringen ist ausschließlich darauf gerichtet, dass die gesetzliche Bestimmung des § 212a Abs. 5 lit. b BAO verfassungswidrig sei.

Es liegen demnach sowohl die Voraussetzungen nach § 262 Abs. 2 BAO als auch jene nach Abs. 3 leg.cit. für das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor. Das Finanzamt Kitzbühel Lienz hat damit zu Recht keine Beschwerdevorentscheidung erlassen.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Wie bereits oben dargestellt, wurde mit dem gegenständlichen Antrag gemäß § 299 BAO die Aufhebung des Bescheides vom 27.9.2016, mit welchem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt wurde, beantragt, weil die diesem zugrunde liegende gesetzliche Bestimmung des § 212a Abs. 5 lit. b BAO verfassungswidrig sei.

Gemäß Art. 89 Abs. 1 B-VG steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und Staatsverträge, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, den ordentlichen Gerichten nicht zu.

Hat ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, einer Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages) aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit oder eines Staatsvertrages aus dem Grund der Rechtswidrigkeit Bedenken, so hat es gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 B-VG auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Wenn daher das Bundesfinanzgericht Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat, ist es verpflichtet, einen Antrag im Sinne des Art. 89 B-VG zu stellen. Es sind daher in diesem Beschwerdeverfahren Erwägungen dahingehend anzustellen, inwieweit sich aus der von der Beschwerdeführerin in Zweifel gezogenen Bestimmung des § 212a Abs. 5 lit. b BAO Anhaltspunkte ergeben, die eine Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung naheliegend erscheinen lassen.

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 Begehr 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) 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. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen (§ 212) als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.“

Wie die Beschwerdeführerin selbst zutreffend ausführt, besteht im Hinblick auf § 212a Abs. 5 lit. b BAO keine gesetzliche Grundlage, die mit Bescheid vom 12.4.2010 gewährte Aussetzung der Einhebung über den Zeitpunkt des Ergehens der Beschwerdeentscheidung vom 19.9.2016 hinaus zu bewilligen.

In dem von der Beschwerdeführerin angezogenen Erkenntnis VfGH 11.12.1986, G119/86, führte der Verfassungsgerichtshof unter anderem aus:

„Im vorliegenden Gesetzesprüfungsfall geht es um die Erlassung abgabenbehördlicher Bescheide, mithin auch um die Erlassung von Abgabenbescheiden im rechtstechnischen Sinn. Dem Gesetzgeber ist es bei einer solchen Lage aufgegeben, das Interesse der Gebietskörperschaften an regelmäßig fließenden Einnahmen gebührend zu berücksichtigen, gegenüber dem die Interessenposition des Abgabenschuldners Einschränkungen auf sich nehmen muß. Die vom Gesetzgeber vorzunehmende Interessensabwägung erlaubt es ihm, ein System zu schaffen, das den regelmäßigen Zufluß der Abgaben sicherstellt, die Abgabenschuldner aber nicht einseitig in Fällen belastet, in denen – trotz Bedachtnahme auf gesicherte Erfahrungstatsachen, eine längerwährend unbeanstandet geübte Verwaltungspraxis oder die Klärung von Rechtsfragen durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts – Tatsachen- oder Rechtsfragen echt strittig sind. In solchen Fällen (– und dies ist bei Betrachtung eines konkreten Abgabenbescheides auch in der Weise denkbar, daß nur ein Teilbereich betroffen ist –) geht es nicht an, das Rechtsschutzrisiko im echt fraglichen Bereich dem Rechtsunterworfenen vorbehaltlos aufzulasten. Wie nun ein System, das einen solchen Zustand bis zur endgültigen Rechtsschutzgewährung vermeidet, im einzelnen beschaffen sein soll, liegt im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers; es kommt nicht darauf an, wie er es rechtstechnisch ausgestaltet (zB festlegt, daß und in welchem Umfang auf Parteiverlangen einem Rechtsmittel durch die Abgabenbehörde erster oder zweiter Rechtsstufe aufschiebende Wirkung zuzuerkennen ist), sondern ob das System den Rechtsschutz im umschriebenen Sinn gewährleistet.

Legt man diesen Maßstab an den § 212 Abs1 BAO [bezogen auf den Zeitraum vor Inkrafttreten des § 212a BAO] (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"), so ist es evident, daß diese

Vorschrift nicht genügt, die extremen Auswirkungen des § 254 BAO auszugleichen. (...)"

Mit § 212a BAO (in seiner Stammfassung BGBl. Nr. 312/1987) wurde das Rechtsinstitut der "Aussetzung der Einhebung" in die Bundesabgabenordnung eingeführt als Reaktion auf das oben zitierte Erkenntnis des VfGH zu G119/86.

Der Beschwerdeführerin kann nicht darin gefolgt werden, dass die Bestimmung des § 212a BAO aus dem Grund, dass diese den Ablauf des Zahlungsaufschubes bereits vor Ergehen allfälliger höchstgerichtlicher Entscheidungen vorsieht, verfassungswidrig sei. Vielmehr ergibt sich aus den Regelungen der BAO, des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 (VfGG) und des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 (VwGG) ein System, welches den Rechtsschutz von Abgabenschuldnern auch bis zum Abschluss höchstgerichtlicher Verfahren gewährleistet:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG idF BGBl. I Nr. 164/2013 ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Gesetzliche Regelungen betreffend die Zuerkennung aufschiebender Wirkung im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof finden sich im VfGG:

Gemäß § 85 Abs. 1 VfGG hat die [Bescheid-]Beschwerde keine aufschiebende Wirkung.

Gemäß § 85 Abs. 2 VfGG hat der Verfassungsgerichtshof 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 Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bedarf nur dann einer Begründung, wenn durch sie Interessen anderer Parteien berührt werden. Wenn sich die Voraussetzungen, die für die Entscheidung über die aufschiebende Wirkung der Beschwerde maßgebend waren, wesentlich geändert haben, ist von Amts wegen oder auf Antrag einer Partei neu zu entscheiden.

Zum Revisionsverfahren bestimmt § 25a Abs. 1 VwGG, dass das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen hat, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Eine Bindungswirkung dieses Ausspruchs gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof besteht nicht (vgl. VwGH 1.12.2015, Ra 2015/08/0172).

Damit wurde durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 ein Revisionsmodell eingeführt, welches sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren soll (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Der Verwaltungsgerichtshof ist daher als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung hat (VwGH 24.6.2014, Ra 2014/05/0004, mit Hinweis auf VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010, mwN).

Gemäß § 30 Abs. 1 VwGG hat die Revision keine aufschiebende Wirkung. Dasselbe gilt für den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Revisionsfrist.

Gemäß § 30 Abs. 2 VwGG hat bis zur Vorlage der Revision das Verwaltungsgericht, ab Vorlage der Revision der Verwaltungsgerichtshof jedoch auf Antrag des Revisionswerbers 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 Revisionswerber ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden wäre. Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bedarf nur dann einer Begründung, wenn durch sie Interessen anderer Parteien berührt werden. Wenn sich die Voraussetzungen, die für die Entscheidung über die aufschiebende Wirkung der Revision maßgebend waren, wesentlich geändert haben, ist von Amts wegen oder auf Antrag einer Partei neu zu entscheiden.

Gemäß § 30a Abs. 3 VwGG hat das Verwaltungsgericht über den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung unverzüglich mit Beschluss zu entscheiden. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis oder Beschluss ausgesprochen hat, dass die Revision nicht gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist (§ 30a Abs. 7 VwGG).

Aus den in Art. 133 Abs. 4 B-VG umschriebenen Revisionsgründen ergibt sich, dass mit dem Revisionsmodell im Verfahren vor dem VwGH nicht mehr primär auf Sicherung von Einzelfallgerechtigkeit, sondern auf die Schaffung objektiver Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit abgezielt wird (vgl. dazu *Helmreich* in *Holoubek/Lang* [Hrsg.], Das Verfahren vor dem VwGH [2015] 195f). Unter diesen Aspekten wäre es nicht nachvollziehbar, einer im Abgabenverfahren auf Grundlage des § 212a BAO zuerkannten Aussetzung der Einhebung über das Ergehen einer abschließenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes hinaus generell Gültigkeit zu verschaffen, wenn dieses zunächst einen Ausspruch über die Zulässigkeit des Revision (§ 25a Abs. 1 VwGG) zu treffen hat und über deren tatsächliche Zulässigkeit letztlich der VwGH befindet.

Demzufolge sind auch die Voraussetzungen für den vorläufigen Rechtsschutz in einem Revisionsverfahren unter Berücksichtigung der diesbezüglichen verwaltungs- bzw. höchstgerichtlichen Verfügungen zu beurteilen, weshalb dies nach Maßgabe der oben dargestellten gesetzlichen Bestimmungen dem Bundesfinanzgericht bzw. letztlich den Höchstgerichten obliegt.

Aufgrund des dargestellten Systems hinsichtlich der Zuerkennung aufschiebender Wirkung in höchstgerichtlichen Verfahren besteht für eine Abgabenbehörde (vgl. § 212a Abs. 1 BAO) keine Notwendigkeit, eine Abgabe über den in § 212a Abs. 5 (hier relevant: lit. b) BAO umschriebenen Zeitraum hinaus auszusetzen.

Dass ein vorläufiger Rechtsschutz entsprechend den oben zitierten gesetzlichen Voraussetzungen nicht in allen Fällen einer Revision bzw. Verfassungsgerichtshofbeschwerde zu gewähren ist, stellt keine Verfassungswidrigkeit dar. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VfGH 11.12.1986, G119/86, ausgeführt, dass das Interesse der Gebietskörperschaften an regelmäßig fließenden Einnahmen gegenüber der Interessenposition des Abgabenschuldners abzuwägen ist.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, nach der Entscheidungspraxis des VwGH der letzten Jahre würde „die a[ufschiebende] W[irkung] nur auf dem Papier“ bestehen und der Gerichtshof lehne es „kategorisch ab, dem Einschreiter für die Dauer des VwGH-Verfahrens einen zinsenfreien Kredit zu gewähren“, so ist – ohne damit die höchstgerichtliche Spruchpraxis zu kommentieren – darauf zu verweisen, dass aus einer wie auch immer gearteten Auslegungspraxis hinsichtlich einer gesetzlichen Bestimmung nicht auf deren Verfassungskonformität geschlossen werden kann. Der (Verfassungs-)Gesetzgeber hat jedenfalls mit den dargestellten Bestimmungen ein System geschaffen, in welchem ein verfassungskonformer vorläufiger Rechtsschutz des Abgabenschuldners auch in den höchstgerichtlichen Verfahren gewährt wird.

Das Bundesfinanzgericht hat aus den dargestellten Gründen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung des § 212a Abs. 5 lit. b BAO und damit keine Veranlassung, einen entsprechenden Antrag an den Verfassungsgerichtshof im Sinne des Art. 89 iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG zu stellen.

Die Wirkung der Aussetzung besteht nach § 212a Abs. 5 BAO in einem Zahlungsaufschub, welcher mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf endet. Der Ablauf der Aussetzung ist gemäß § 212a Abs. 5 BAO anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden, das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen (vgl. VwGH 6.7.2006, 2003/15/0126)

Das Finanzamt Kitzbühel Lienz hat damit aufgrund der Ergehens des Erkenntnisses zu RV/3100322/2010 zu Recht den Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt. Der

Spruch dieses Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung erweist sich damit nicht als unrichtig (§ 299 Abs. 1 BAO).

Den Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz zu Recht abgewiesen. Der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde war somit keine Folge zu geben.

2. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

Am 24.2.2017 stellte C einen „weiteren (parallelen) Antrag“ auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) von € 400.134,15.

Der Aussetzungsbetrag setze sich zusammen wie folgt

| | |
|------------------------|------------|
| Einkommensteuer 2002 | 310.537,91 |
| Anspruchszinsen | 40.269,30 |
| Aussetzungszinsen | 42.310,79 |
| Erste Säumniszuschläge | 7.016,15 |
| Aussetzungsbetrag | 400.134,15 |

Ergänzend und begründend wurde dazu wie folgt vorgebracht:

„1. Zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen verweise ich auf den parallelen Aufhebungsantrag (§ 299 BAO) vom selben Tag, der hiermit zum integrierenden Bestandteil dieser Eingabe erklärt wird.

2. Die Ausschlussgründe (§ 212a Abs 2 BAO) liegen nicht vor:

Die Beschwerde erscheint nach Lage des Falles erfolgversprechend (lit a); die bekämpften Bescheide sind von Amts wegen, somit ohne bzw gegen den Willen meiner Mandantin ergangen (lit b);

das Verhalten durch meine Mandantin ist nicht auf eine Gefährdung der ausgesetzten Abgabe gerichtet (lit c).

Dieser Antrag erweist sich sohin als berechtigt.

3. Ich richte auch hier die höfliche Bitte um vordringliche Erledigung dieses Antrages.

4. Die beiden parallelen und eng beisammen liegenden Anträge sind keine Schikane gegenüber dem Finanzamt. Dieses Nebeneinander hat vielmehr damit zu tun, dass wir uns selbst noch nicht im Klaren sind, welche von beiden Sachen wir ins Rennen schicken werden.“

Mit Bescheid vom 6.2.2017 hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz diesen Antrag auf Aussetzung der Einhebung eines Betrages in Höhe von € 400.134,15 als unzulässig zurückgewiesen.

Begründend führte es dazu aus wie folgt:

„Auf dem oa Abgabenkonto [StNr. X] ist zur Zeit ein Rückstand in Höhe von € 405.614,72 € ersichtlich. Dieser Betrag war bereits fällig. Von diesem Betrag befindet sich ein Betrag in Höhe von € 398.598,57 in Vollstreckung.“

Der Saldo resultiert aus einem abweisenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19.9.2016 zu GZ RV/3100322/2010. Gegen dieses Erkenntnis wurde eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gestellt, wobei die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung nicht beantragt wurde.“

Nach Darstellung des Vorbringens der Antragstellerin und der Rechtslage führte das Finanzamt Kitzbühel Lienz weiter aus:

„Nach ständiger Rechtsprechung besteht keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschulden wegen einer bei Höchstgerichten anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der abschließenden Erledigung des Rechtsmittels hinaus auszudehnen. Nachdem das Beschwerdeverfahren mit Erkenntnis des BFG vom 19.9.2016 abschließend erledigt wurde, bleibt für eine weitere Aussetzung der Einhebung nach dem Gesetzeswortlaut kein Raum.“

Die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO setzt nämlich ein anhängiges Beschwerdeverfahren voraus. Bei Vorliegen einer erheblichen Härte durch die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben kann auf Antrag eine Stundung oder die Entrichtung in Raten bewilligt werden (§ 212 BAO), wenn die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet ist. Einwendungen gegen die Richtigkeit des Erkenntnisses können im Verfahren über die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung nicht erfolgreich vorgebracht werden.

Dem Wortlaut des § 212a Abs 3 BAO zufolge sind Aussetzungsanträge von der Einbringung der maßgeblichen Bescheidbeschwerde bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über diese zulässig. Ein nach Ergehen der Entscheidung über die Beschwerde eingebrachter Aussetzungsantrag ist daher gemäß dem eindeutigen Gesetzeswortlaut als unzulässig eingebracht zurückzuweisen.“

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO führte das Finanzamt aus wie im Bescheid vom 6.2.2017 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung für die Einkommensteuer 2002.

Mit Schreiben vom 6.3.2017 wurde - neben der Beschwerde gegen den oben zu 1. angeführten Bescheid - auch Beschwerde erhoben gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Aussetzung der Einhebung (AE) von € 400.134,15 zurückgewiesen wurde. Auch in dieser Beschwerde wird ausschließlich die Verfassungskonformität des § 212a

Abs. 5 lit. b BAO bestritten. Zu Anträgen und Begründung der Beschwerdeführerin ist auf obige Ausführungen zu 1. zu verweisen.

Aufgrund § 262 Abs. 2 und 3 BAO unterblieb auch hinsichtlich dieser Beschwerde zu Recht die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

Hinsichtlich der Frage der Verfassungskonformität des § 212a Abs. 5 lit. b BAO ist auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen zu verweisen. Das Bundesfinanzgericht hat demnach auch hinsichtlich dieser Beschwerde keine Veranlassung, einen entsprechenden Antrag im Sinne des Art. 89 B-VG an den Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Gemäß § 212a Abs. 3, 1. Satz BAO können Anträge zur Aussetzung der Einhebung bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (Abs. 1) gestellt werden. Aus den oben dargestellten Gründen betreffend das System zur (allfälligen) Zuerkennung aufschiebender Wirkung in des höchstgerichtlichen Verfahren bestehen seitens des Bundesfinanzgerichtes keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der zeitlichen Beschränkung dieser Regelung.

Da die hier gegenständlichen Abgaben unmittelbar oder mittelbar (§ 212a Abs. 1, 1. Satz BAO) von der Erledigung der Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 7.4.2010 abhängen, diese Erledigung aber nunmehr mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19.9.2016, RV/3100322/2010, erfolgt ist, war der Aussetzungsantrag gemäß § 212a Abs. 3 erster Satz BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Die gegen diesen Zurückweisungsbescheid erhobene Beschwerde war aus den dargestellten Gründen als unbegründet abzuweisen.

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.

Hinsichtlich der Anwendung der einfachgesetzlichen Bestimmung des § 212a Abs. 5 BAO, insbesondere hinsichtlich des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung, folgt die gegenständliche Entscheidung der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (z.B. VwGH 6.7.2006, 2003/15/0126). Die Revision ist somit gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Innsbruck, am 31. Mai 2017