

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Yvonne Primosch in der Beschwerdesache der Bf. , Str. , Ort , vertreten durch RA DDr. René Laurer, Salesianergasse 1b/3/11, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Joachim Loretz und Mag.^a Nadine Lampert vom 10. Juni 2014, betreffend Feststellung der Höhe der Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag für Jänner 2014 und April 2014 gemäß § 92 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) nach der am 19. Mai 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 23. Mai 2014 beantragte die Bf. das Finanzamt Feldkirch wolle
a. feststellen, dass die im Jänner 2014 und im April 2014 die von der Antragstellerin
zu entrichtende Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag € 0,00 betragen habe und das
iHv € 5.381.359,73 zu viel Geleistete rückerstatteten; in eventu
b. die Quartalszahlung Jänner 2014 zur Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag mit
€ 0,00 und die Quartalszahlung April 2014 zur Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag mit
€ 0,00 festsetzen und die als Quartalszahlungen Jänner 2014 und April 2014 entrichtete
Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag iHv € 5.381.359,73 rückerstatteten; in eventu
c.1. die Quartalszahlung Jänner 2014 zur Stabilitätsabgabe gemäß § 3 StabAbgG mit
€ 0,00 festsetzen und die als Quartalszahlung Jänner 2014 entrichtete Stabilitätsabgabe
gemäß § 3 StabAbgG iHv € 1.500.725,74 rückerstatteten sowie
c.2. die Quartalszahlung Jänner 2014 zum Sonderbeitrag gern § 7a StabAbgG mit € 0,00
festsetzen und den als Quartalszahlung Jänner 2014 entrichteten Sonderbeitrag gern
§ 7a StabAbgG iHv € 375.181,45 rückerstatteten sowie
c.3. die Quartalszahlung April 2014 zur Stabilitätsabgabe gemäß § 3 StabAbgG mit € 0,00
festsetzen und die als Quartalszahlung April 2014 entrichtete Stabilitätsabgabe gemäß
§ 3 StabAbgG iHv € 2.261.582,28 rückerstatteten sowie

c.4. die Quartalszahlung April 2014 zum Sonderbeitrag gemäß § 7a StabAbgG mit € 0,00 festsetzen und den als Quartalszahlung April 2014 entrichteten Sonderbeitrag gemäß § 7a StabAbgG iHv € 1.243.870,26 rückerstatten.

Zum Feststellungsantrag gemäß § 92 Abs. 1 BAO führte die Bf. wörtlich Folgendes aus:

“ Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH ist die Erlassung eines Feststellungsbescheides – selbst wenn eine diesbezügliche Regelung nicht besteht - zulässig wenn der Bescheid ein Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung ist (vgl. VfSlg 4460/1963 mwH auf Vorjudikatur). Diese Voraussetzung ist dann gegeben, wenn eine Partei gegenüber der Behörde Gefahr läuft, mit ihrer Auffassung über ihre Rechte und über die Art und das Ausmaß ihrer Pflichten nicht durchzudringen; kennzeichnendes und bestimmendes Erfordernis ist somit die Strittigkeit oder Unsicherheit von Rechtsverhältnissen, von Pflichten und Rechten und eine drohende Gefahr von Nachteilen sowie das Fehlen anderer Möglichkeiten der Schadensabweitung oder der Rechtsverfolgung (VwGH 30.6.1970, 1743/69). Ganz allgemein wird davon ausgegangen, dass ein rechtliches Interesse der Partei, das die Erlassung eines Feststellungsbescheides rechtfertigt, dann zu bejahen ist, wenn der Feststellungsantrag im konkreten Fall als geeignetes Mittel zur Klarstellung von Rechten oder Rechtsverhältnissen dienen soll und zur Beseitigung einer Rechtsgefährdung als dienlich angesehen werden kann (Stoll, Bundesabgabenordnung, Band I, 935 f).

Gegenständlich ist die Antragstellerin bestrebt, einen Feststellungsbescheid nach § 92 Abs. 1 BAO zu erlangen, um damit die Möglichkeit zu erhalten, ihre verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Stabilitätsabgabe und den Sonderbeitrag gem. StabAbgG an den VfGH herantragen zu können. Ein anderer Weg als jener, den Instanzenzug zu durchschreiten, um am Ende den VfGH mittels Erkenntnisbeschwerde anzurufen, steht der Antragstellerin nicht offen. Immerhin weist der VfGH Individualanträge, die gegen die gesetzlichen Grundlagen einer Selbstbemessungsabgabe gerichtet sind, in ständiger Rechtsprechung zurück, da er in der Erwirkung und Bekämpfung eines Feststellungsbescheides einen zumutbaren anderen Weg sieht (vgl. etwa VfSlg 13.474/1993, 13.800/1994).“

Zum Eventualantrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO führte sie Nachstehendes wörtlich aus:

““ Ungeachtet dessen, dass bereits dem Feststellungsbegehren nach § 92 Abs. 1 BAO stattzugeben ist, wird aus Gründen der anwaltlichen Vorsicht eventueliter ein Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO gestellt. Gem. § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 die erstmalige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Dass letztere Voraussetzung insbesondere dann als erfüllt anzusehen ist, wenn der Abgabepflichtige eine für die Abgabenhöhe bedeutsame Abgabenvorschrift für verfassungswidrig hält und - als notwendiges Mittel zweckentsprechender

Rechtsverteidigung - einen Bescheid zur Anfechtung beim bzw. bis hinauf zum VfGH begeht, ist einhellig anerkannt (vgl. dazu etwa VwGH 5.4.1991, 87/17/0136, sowie die "Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO)" auf der Homepage des BMF, hier unter Punkt 1.3).

Nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO kann eine Festsetzung rücksichtlich einer selbst zu berechnenden Abgabe erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrags eingebracht ist. Dies ist hinsichtlich der im Jänner 2014 entrichteten Abgabenzahlung der Fall. Zwar liegt in diesem Fall die Festsetzung im Ermessen der Abgabenbehörde; gegenständlich ist eine Festsetzung jedoch deshalb angezeigt, da die bloß vorsichtshalber von der Antragstellerin geleisteten Zahlungen solche von erheblicher Höhe waren.

Gemäß den in § 20 BAO statuierten Ermessenskriterien der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit gebietet sich daher gegenständlich eine Festsetzung. Die Antragstellerin hat - angesichts der dargelegten Zweifel an der Verfassungswidrigkeit der Regelung - ein berechtigtes Interesse an der Festsetzung und in weiterer Folge Rückzahlung der von ihr als Stabilitätsabgabe bzw. Sonderbeitrag im Jänner 2014 entrichteten Beträge. Auch erweist sich eine Festsetzung als "zweckmäßig" (iS eines öffentlichen Interesses an der Einbringung von Abgaben; vgl. insbesondere VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043). Immerhin kann ein öffentliches Interesse an der Einbringung von Abgaben nur im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen bestehen und besteht daher kein öffentliches Interesse an der Einhebung von Abgaben, die auf verfassungswidrigen Rechtsvorschriften beruhen. Hinsichtlich der im April 2014 geleisteten Zahlung ist zwischen dem Tag der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages und jenem der Einbringung des vorliegenden Antrags auf bescheidmäßige Festsetzung weniger als ein Monat vergangen. Gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO hat die beantragte Festsetzung daher - iS einer Rechtsentscheidung - von vornherein ohne diesbezüglichen Ermessensspielraum der Behörde zu erfolgen.“

Mit Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO vom 10. Juni 2014 stellte das Finanzamt fest, dass aufgrund der von der Antragstellerin vorgenommenen Selbstberechnung die Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag für Jänner 2014 1.875.907,19 € und für April 2014 3.505.452,54 € beträgt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt nicht legitimiert sei, die Verfassungskonformität von Gesetzen zu befinden und dass durch die Erlassung dieses Feststellungsbescheides der Eventualantrag auf Festsetzung der Stabilitätsabgabe nach § 201 BAO gegenstandlos geworden sei.

Mit Beschwerdeschriftsatz (am 11. Juli 2014 beim Bundesfinanzgericht eingebracht) wandte sich die steuerliche Vertretung der Bf. gegen diesen Feststellungsbescheid und machte die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2 Stabilitätsabgabegesetz (StabAbG) und die Verfassungswidrigkeit verschiedener Bestimmungen des StabAbG geltend und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO verzichtete die Bf. auf Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung durch die Abgabenbehörde.

Am 14. Juli 2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 19. Mai 2015 fand auf Antrag der Bf. die mündliche Verhandlung statt. Auf die diesbezügliche Niederschrift wird an dieser Stelle verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Eine bescheidmäßige Feststellung hat ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage auch dann zu erfolgen, wenn sie ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung ist und insofern im Interesse der Partei liegt. Ein solcher Feststellungsbescheid ist dann nicht zu erlassen, wenn die Rechtsfrage in einem anderen Verfahren geklärt werden kann; das andere Verfahren muss gleichwertig, somit der Partei zumutbar sein (vgl. Ritz, BAO⁵, § 92 Tz 9 und 10 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Eine Feststellung ist dann nicht ein notwendiges, letztes und einziges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung, wenn über die im Feststellungsbescheid behandelte Rechtsfrage in einem eigenen Verfahren abzusprechen ist. Ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides zufolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen [vgl. Ritz, BAO⁵, § 92 Tz 15, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 92 E 79 (Stand 1.8.2011, rdb.at)].

Gemäß § 7 Abs. 1 StabAbgG hat jedes Kreditinstitut im Sinne des § 1 leg. cit. bis zum 31. Oktober des Kalenderjahres, für das die Stabilitätsabgabe zu berechnen ist, eine Abgabenerklärung über die Stabilitätsabgabe abzugeben. Dies hat elektronisch zu erfolgen. Gemäß § 7a Abs. 1 StabAbgG gilt diese Bestimmung sinngemäß auch für den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe. Es ist somit gesetzlich vorgesehen, dass das Finanzamt aufgrund der bis zum 31. Oktober einzureichenden Abgabenerklärung (im Instanzenzug bekämpfbare) Abgabenbescheide betreffend die Stabilitätsabgabe und den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe zu erlassen hat.

Zum Zeitpunkt des Einbringens des Feststellungsantrages der Bf. (23. Mai 2014) gab es keinen Grund zur Annahme, dass die Erlassung der Abgabenbescheide betreffend die Stabilitätsabgabe und den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe für das Jahr 2014 durch das Finanzamt nicht zeitnahe zur Einreichung der Abgabenerklärung erfolgen würde, weshalb nicht angenommen werden kann, dass das Abwarten der Abgabenbescheide betreffend die Stabilitätsabgabe und den Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe für die Bf.

unzumutbar gewesen wäre (vgl. zB BFG 14.10.2014, RV/7103740/2014; BFG 7.11.2014, RV/7103739/2014).

Da der Bf. jedenfalls ein Verfahren zur Verfügung stand, in dem über die strittige Frage, abzusprechen gewesen wäre, hätte der angefochtene Feststellungsbescheid nicht ergehen dürfen und ist folglich gemäß § 279 BAO aufzuheben. Das Verfahren tritt gemäß § 279 Abs. 2 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des strittigen Feststellungsbescheides befunden hat.

Mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 19. Mai 2015, dass der strittige Feststellungsbescheid ergehen hätte können bzw. ergehen hätte sollen und der diesbezügliche Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 13.9.2004, 2000/17/0245, und vom 25.8.2005, 2004/16/0281, ist nichts zu gewinnen, denn der Verwaltungsgerichtshof hat doch gerade in seinem (von der steuerlichen Vertretung der Bf. zitierten) Erkenntnis vom 25.8.2005, 2004/16/0281, explizit ausgeführt, dass dann, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich ist, die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides zufolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und von Feststellungsbescheiden zu verneinen ist. Auch Ritz vertritt in seinem oben zitierten Kommentar in der Tz 15 gerade unter Verweis auf beide von der steuerlichen Vertretung der Bf. genannten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes die Ansicht, dass für Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheide der Grundsatz der Subsidiarität gilt und somit kein Feststellungsbescheid zu erlassen ist, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich ist.

Dem weiteren Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 19. Mai 2015, dass, selbst wenn man davon ausgeinge, dass ein Feststellungsbescheid nicht hätte ergehen dürfen, darauf hinzuweisen sei, dass der Antrag der Bf. vom 23. Mai 2014 nicht nur einen Feststellungsantrag beinhaltet habe, sondern darüber hinaus auch einen Eventualantrag auf Festsetzung nach § 201 BAO, dass, was den Antrag auf Festsetzung „*für die Fälligkeit April 2014*“ betreffe, zwingend darüber das Bundesfinanzgericht zu entscheiden habe, weil das Finanzamt diesen Antrag nicht behandelt habe, wobei die Frage „*der Jänner-Festsetzung*“ sinnvollerweise mit zu behandeln wäre, und dass selbst unter der Voraussetzung, dass man die Ansicht vertrete, dass der Feststellungsbescheid nicht ergehen hätte dürfen, dennoch keine Möglichkeit vorliege, die Beschwerde zurückzuweisen oder abzuweisen, sondern in der Sache zu erkennen wäre, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs.1 BAO).

Die Rechtsfolge einer ersatzlosen Aufhebung eines Bescheides (als meritorische Beschwerdeerledigung) nach § 279 Abs. 1 BAO ergibt sich aus dem Gesetz selbst. Nach Abs. 2 leg. cit. tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Für eine Rechtsfolge, in der vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorschwebender Weise, dass wie im gegenständlichen Fall, in dem der in Streit stehende Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben ist, das Bundesfinanzgericht für die Erledigung des Eventualantrages (hier: Antrag vom 23. Mai 2014 auf Festsetzung der Quartalszahlungen Jänner 2014 und April 2014 zur Stabilitätsabgabe und zum Sonderbeitrag nach § 201 BAO mit Null und auf Rückerstattung der bereits geleisteten Abgaben und Beiträge) „automatisch“ zuständig würde, besteht hingegen keine rechtliche Grundlage. Der in weiterer Folge unerledigte Antrag vom 23. Mai 2014 wird von der zuständigen Abgabenbehörde einer Erledigung zugeführt werden müssen.

Das Bundesfinanzgericht entscheidet über *Beschwerden* in Steuer- und Beihilfenangelegenheiten, in Zoll- und Finanzstrafsachen sowie in Angelegenheiten der Wiener Landes- und Gemeindeabgaben und der abgabenrechtlichen Verwaltungsübertretungen zu diesen Abgaben. Das Bundesfinanzgericht ist nicht für die erstmalige bescheidmäßige Festsetzung von Abgaben zuständig. Im Übrigen setzt das Gebot, „in der Sache selbst zu entscheiden“ voraus, dass die Sache, also die, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung des Gerichtes einbezogen wird (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 10; VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081). Die Änderungsbefugnis des Finanzgerichtes („nach jeder Richtung“) iSd § 279 Abs. 1 BAO ist durch die Sache begrenzt. Eine Änderung des bekämpften *Feststellungsbescheides* durch das Finanzgericht dahin gehend, dass im Spruch des Erkenntnisses (erstmals; unter Umgehung der Abgabenbehörde) die Höhe der Stabilitätsabgabe samt Sonderbeitrag für Jänner 2014 und April 2014 (in bestimmter Höhe) *festgesetzt* wird, ist nicht zulässig.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösende Rechtsfrage wird einerseits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet und ist andererseits im Gesetz so eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Mai 2015