



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Dr. Otto Zeilinger und Josef Pointinger im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufungen der Y-GmbH, vertreten durch die wirtschaftsberater, Freyenschlag - Ganner - Halbmayr - Mitterer SteuerberatungsgmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30,

1) vom 9. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. September 2009, mit dem ein Antrag vom 25.8.2009 auf Aussetzung der Einhebung von Kraftfahrzeugsteuern gemäß § 212a BAO abgewiesen wurde, und

2) vom 12. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. September 2009 über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens gemäß § 212 BAO,

nach der am 7. April 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die Berufung gegen den Bescheid vom 9. September 2009 betreffend Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass der Aussetzungsantrag vom 25.8.2009 als unzulässig zurückgewiesen wird.

2) Die Berufung gegen den Bescheid vom 4. September 2009 betreffend Zahlungserleichterung wird als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.6.2009, RV/0573-L/04, und vom 3.7.2009, RV/0709-L/08, wurden Berufungen betreffend die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuern für die Jahre 1998 bis 2005 als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 30.7.2009 gemäß § 212a Abs. 5 lit. b BAO den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der berufsungsverfahren gewesenen Kraftfahrzeugsteuern. Als Zahlungstermin wird in diesen Bescheiden der 7.9.2009 ausgewiesen (§ 212a Abs. 7 BAO).

Gegen die genannten Berufungsentscheidungen wurden Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof erhoben.

1) Mit Eingabe vom 25.8.2009 beantragte die Berufungswerberin ungeachtet des bereits rechtskräftig beendeten Berufungsverfahrens neuerlich die Aussetzung der Einhebung von näher aufgegliederten Kraftfahrzeugsteuern für die Jahre 1999 bis 2004 bis zur endgültigen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes über die eingebrachten Beschwerden. Gemäß § 212a Abs. 5 lit. b BAO ende die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe mit einer Berufungsentscheidung. Im gegenständlichen Fall liege eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor, gegen die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben worden sei. Dieser habe in seinem Erkenntnis vom 27.6.1996, B 131/95, klargestellt, dass über Berufungen allenfalls auch in einem nach Ergehen einer verfassungsgerichtlichen Entscheidung fortgesetzten Verfahren zu entscheiden sei. Im gegenständlichen Fall sei tatsächlich eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof eingebracht worden. Demzufolge könne im Sinne dieser VfGH-Judikatur von einer endgültigen Berufungsentscheidung nicht die Rede sein, weshalb eine weitere Aussetzung der Einhebung zulässig sei. Der Begriff der "Berufungsentscheidung" sei als "in ihrer rechtlichen Existenz dauerhaft gesicherte Berufungsentscheidung" zu verstehen (Kotschnigg, SWK 2007, S 875). Im Falle der Versagung dieses Antrages täte sich genau jene Rechtsschutzlücke auf, die der Verfassungsgerichtshof seinerzeit erkannt hätte, als er die Stammfassung des § 254 BAO als verfassungswidrig aufgehoben habe, da der Abgabepflichtige ansonsten generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Erledigung so lange belastet sei, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt sei. Hätte die in Rede stehende Bestimmung (des § 212a BAO) tatsächlich diesen Inhalt, verlöre die Rechtsschutzeinrichtung das erforderliche Maß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber und wäre verfassungswidrig. Gründe, die beantragte Aussetzung nicht zu gewähren, lägen nicht vor, "da die Berufung (hier Beschwerde an den VfGH) nicht wenig erfolgversprechend erscheint (Verfassungswidrigkeit in

wesentlichen Punkten)" und das Verhalten des Abgabepflichtigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet sei.

Das Finanzamt wies diesen Aussetzungsantrag mit Bescheid vom 9.9.2009 ab, da eine diesem Antrag zugrunde liegende Berufung nicht eingebracht worden sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 9.10.2009 Berufung erhoben, und darin die im abgewiesenen Aussetzungsantrag vom 25.8.2009 dargelegte Rechtsansicht wiederholt.

2) Mit Eingabe vom 5.8.2009 beantragte die Berufungswerberin hinsichtlich der offenen Kraftfahrzeugsteuern 1998 bis 2004 in Höhe von 11.531,65 € sowie der Aussetzungszinsen von 1.435,30 € "die Gewährung einer Zahlungserleichterung bis 31.12.2009" (gemeint damit offenkundig: Stundung bis zu diesem Termin). Im Rahmen der (oben bereits zitierten) Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof sei auch ein Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung eingebracht worden. Die Verpflichtung zur sofortigen und vollen Entrichtung der KFZ-Steuer würde angesichts der Tatsache, dass im Rahmen der eingebrachten VfGH-Beschwerde auch ein Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gestellt worden sei, eine unbillige Härte darstellen, da diesfalls dem gesetzlich zustehenden Antragsrecht auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bzw. einer allenfalls folgenden Stattgabe dieses Antrages de facto jegliche Grundlage entzogen würde. Da die Berufungswerberin bislang ihren Verpflichtungen zur Entrichtung von Abgaben immer pünktlich nachgekommen wäre, sei überdies auch keine Gefährdung der Einbringlichkeit zu erwarten.

Das Finanzamt wies dieses Zahlungserleichterungsansuchen mit Bescheid vom 4.9.2009 ab, da die Begründung des Ansuchens nicht für eine stattgebende Erledigung ausreiche.

Nachdem mit Bescheid vom 6.10.2009 die Berufungsfrist bis 16.10.2009 verlängert worden war, wurde mit Schriftsatz vom 12.10.2009 Berufung gegen den Bescheid vom 4.9.2009 erhoben. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Bedenken sei ein neuerlicher Aussetzungsantrag eingebracht worden. Um die vom Verfassungsgerichtshof geforderte minimale Rechtsschutzeffizienz zu gewährleisten, werde eine Stundung "vorderhand bis zum 31.12.2009" beantragt.

Mit Eingabe vom 23.12.2009 wurde eine weitere Stundung der angeführten Kraftfahrzeugsteuern sowie der erwähnten Aussetzungszinsen bis 31.3.2010 beantragt.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 25.1.2010 unter Berücksichtigung des mit Eingabe vom 23.12.2009 ausgedehnten begehrten Stundungszeitraumes die Berufung vom 12.10.2009 als unbegründet ab. Voraussetzung für die Bewilligung einer

Zahlungserleichterung sei, dass die sofortige volle Entrichtung der Abgaben mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht durch den Aufschub gefährdet wird. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege es am Begünstigungswerber, unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Insbesondere wären das Vorliegen einer erheblichen Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit durch Angaben zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen näher zu konkretisieren. Die Einbringung einer VfGH-Beschwerde samt Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung rechtfertige für sich alleine keine Zahlungserleichterung. Ebenso wenig der Hinweis, dass aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken ein neuerlicher Antrag gemäß § 212a BAO eingebracht worden sei.

Die Berufungswerberin beantragte mit Schriftsatz vom 1.3.2010 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie eine Stundung der Kraftfahrzeugsteuern für die Jahre 1998 bis 2004 und der Aussetzungszinsen bis zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

3) Bereits mit Beschluss vom 27.8.2009, B 1015/09 und B 1016/09 hatte der Verfassungsgerichtshof den Antrag, den Beschwerden aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, abgewiesen. Mit Beschluss vom 23.2.2010 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden ab, und trat diese an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

4) In der am 7. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der Parteienvertreter das bisherige Vorbringen und erläuterte nochmals eingehend die Rechtsansicht der Berufungswerberin. Das Stundungsansuchen wurde dahingehend modifiziert, dass ein Zahlungsaufschub bis 30.4.2010 begehrt wird, wie dies auch in einer beim Finanzamt eingebrachten Eingabe vom 31.3.2010, die von der Vertreterin des Finanzamtes in Ablichtung vorgelegt wurde, beantragt wurde. Für den Fall, dass eine Aussetzung der Einhebung nicht möglich sei, wurde angesichts der "besonderen Fallkonstellation" nochmals um Stundung der Abgaben ersucht. Nähere, insbesondere ziffernmäßig konkretisierte Angaben zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Berufungswerberin erstattet deren Vertreter jedoch nicht, obwohl bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 25.1.2010 auf dieses Erfordernis zur Beurteilung des allfälligen Vorliegens einer erheblichen Härte im Sinne des § 212 BAO hingewiesen hatte.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1) Aussetzung der Einhebung**

Gemäß § 212a Abs. 1 erster Satz BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO ist der Ablauf der Aussetzung anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden Berufungsvorentscheidung, Berufungsentscheidung oder anderen, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen.

Nach dem insoweit keinen Zweifel offen lassenden Wortlaut der zuletzt zitierten Vorschrift ist der Ablauf der Aussetzung anlässlich einer Berufungsentscheidung, die über eine Berufung im Sinne des Abs. 1 ergeht, zu verfügen. Es besteht keine gesetzliche Grundlage dafür, die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO wegen der Erhebung einer Bescheidbeschwerde vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung hinaus auszudehnen (vgl. dazu aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise VwGH 30.6.1994, 94/15/0056, VwGH 20.2.1996, 94/13/0266, VwGH 27.5.1998, 98/13/0044, VwGH 28.5.2002, 96/14/0157; VwGH 25.11.2002, 2002/14/0126; VwGH 7.8.2003, 2000/16/0573).

Die Aussetzung der Einhebung dient dem Ziel der faktischen Effizienz von *Berufungen*, nicht von Beschwerden an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Der faktischen Effizienz derartiger Beschwerden dienen die Bestimmungen der §§ 30 VwGG und § 85 VfGG, wonach die Gerichtshöfe den Beschwerden aufschiebende Wirkung zuerkennen können. Diese Bestimmungen wären überflüssig, würde man der ins Treffen geführten Rechtsansicht von Kotschnigg folgen, und eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO auch bei Vorliegen von Beschwerden an den Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof für zulässig erachten. Abgesehen davon widerspricht diese Rechtsansicht dem klaren Wortlaut der Bestimmung des § 212a BAO, die eine anhängige *Berufung* voraussetzt. Aus diesem Grund kann auch dem von Kotschnigg angestellten Versuch einer "verfassungskonformen Interpretation des § 212a Abs. 5 BAO" nicht gefolgt werden. Da der äußerst mögliche Wortsinn einer Bestimmung die Grenze jeglicher Auslegung absteckt, kann einer Bestimmung auch in verfassungskonformer Interpretation nicht ein Inhalt unterstellt werden, der ihr nach dem klaren und eindeutigen Wortsinn nicht zukommt (UFS 28.5.2008, RV/0938-L/07 mit Hinweis auf VwGH 25.2.2004, 99/13/0135 und VwGH 30.9.2004, 2004/16/0074).

Auch aus dem von der Berufungswerberin ins Treffen geführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27.6.1996, B 131/95, ist für ihren Rechtsstandpunkt nichts zu gewinnen. In diesem Verfahren war die Frage strittig, ob eine Aussetzung der Einhebung auch dann denkbar ist, wenn in einer Berufung lediglich die Verfassungswidrigkeit einer einfach gesetzlichen Bestimmung behauptet wird. In diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof zu Recht erkannt, eine verfassungskonforme Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung des § 212a BAO gebiete es, dass die Behauptung der Verfassungswidrigkeit der die Abgabenvorschrift tragenden Bestimmung von der Behörde kraft der ausdrücklichen Anordnung in § 212a Abs. 2 lit. a BAO in "diesem Begleitverfahren" ebenso wie jede andere Berufungsbehauptung im Hinblick auf ihre Erfolgsaussicht abzuschätzen sei. Das zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes betraf ausdrücklich ein "Begleitverfahren" nach § 212a BAO zu einer offenen Berufung, sodass sich aus diesem Erkenntnis die in der vorliegenden Berufung vertretene Ansicht nicht ableiten lässt, bei einer in höchstgerichtlichen Beschwerden geltend gemachten Verfassungswidrigkeit der im Abgabungsverfahren angewendeten Rechtsvorschriften sei auch über den Zeitpunkt der das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung hinaus eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO möglich. Einer sinngemäßen Anwendung steht der zwingende Gesetzeswortlaut der zitierten Bestimmung des § 212a BAO entgegen. Dass über die Berufungen allenfalls noch in einem nach Ergehen einer verwaltungsgerichtlichen oder verfassungsgerichtlichen Entscheidung fortgesetzten Verfahren zu entscheiden ist, ändert nichts daran, dass kein offenes Berufungsverfahren mehr vorliegt, das allein nach § 212a BAO die Aussetzung der Abgabeneinhebung ermöglichen würde (VwGH 31.7.2002, 2002/13/0136).

Im gegenständlichen Fall fehlt es daher an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die (neuerliche) Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung. Da Aussetzungsanträge nur bis zur Entscheidung über die betreffende Berufung gestellt werden können, und diese Entscheidung mit der Berufungsentscheidung vom 3.7.2009 erfolgt ist, war der Aussetzungsantrag vom 25.8.2009 als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 212a Tz 3; in diesem Sinne auch VwGH 21.1.2004, 2003/16/0075, VwGH 22.6.1994, AW 94/13/0023).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **2) Zahlungserleichterung**

Gemäß § 212 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen,

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 der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, stellt die Bewilligung der Zahlungserleichterung eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch Nehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Der Begünstigungswerber hat daher die Voraussetzungen einer Zahlungserleichterung aus eigenem Antrieb überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 212 Tz 3).

Die Berufungswerberin hätte daher aus eigenem Antrieb konkretisiert, anhand ihrer Einkommens- und Vermögenssituation darzulegen gehabt, dass eine erhebliche Härte vorliegt, weil sie durch die sofortige Entrichtung der gegenständlichen Abgaben in eine wirtschaftliche Notlage, in finanzielle Bedrängnis gerate oder die Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen ihr nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. VwGH 22.2.2001, 95/15/0058).

Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt, wird regelmäßig nur auf Grund einer Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden können (vgl. VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056 mit Hinweis auf VwGH 8.2.1989, 88/13/0100).

Ein derart substantiiertes Vorbringen, das zur Beurteilung des Vorliegens einer erheblichen Härte bzw. der Nichtgefährdung der Einbringlichkeit erforderlich wäre, enthalten weder die auf Gewährung einer Stundung gerichteten Eingaben der Berufungswerberin, noch wurden in der mündlichen Verhandlung nähere, insbesondere ziffernmäßig konkretisierte Angaben zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Berufungswerberin erstattet, sodass schon aus diesem Grund die Bewilligung einer Zahlungserleichterung nicht in Betracht kam.

Die Einbringung einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde allein stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig keine taugliche Begründung für ein Zahlungserleichterungsansuchen nach § 212 Abs. 1 BAO dar (z.B. VwGH 24.9.2002, 96/14/0161; VwGH 22.2.2001, 95/15/0058; VwGH 20.2.1996, 95/13/0190; VwGH 24.2.1993, 91/13/0200). In der letztgenannten Entscheidung wies der Verwaltungsgerichtshof aus-

drücklich darauf hin, dass die Bestimmung des § 212 Abs. 1 BAO nach ihrem klaren Wortlaut nicht dazu dient, dem Steuerpflichtigen während der Zeit, in der eine Beschwerde bei einem Höchstgericht anhängig ist, einen Zahlungsaufschub bis zur Entscheidung über seine Beschwerde zu verschaffen, zumal dieses Ziel bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen durch das Rechtsinstitut der aufschiebenden Wirkung ( §§ 85 VfGG, 30 VwGG) erreicht werden kann.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass zwar auch dann, wenn eine Beschwerde bei einem Höchstgericht des öffentlichen Rechts anhängig ist, ein Zahlungsaufschub nach § 212 Abs. 1 BAO gewährt werden kann (vgl. Stoll, BAO, 2269), jedoch müssen dazu die oben aufgezeigten Voraussetzungen vorliegen (vgl. in diesem Sinne die Glosse von Arnold in AnwBl 1994, 136, zum letztgenannten VwGH-Erkenntnis vom 14.2.1993). Ein derartiger Aufschub kann nicht allein mit dem Hinweis auf eine anhängige Beschwerde begründet werden.

Da es im gegenständlichen Fall somit bereits an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 212 Abs. 1 BAO für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung fehlte, blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum und war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. April 2010