
23/2016

S. 649–680 ART.-NR. 879–913

Dezember 2016

ÖstZ

ÖSTERREICHISCHE STEUERZEITUNG

Herausgeber: Klaus Hirschler, Heinz Jirousek, Stefan Melhardt,
Wolfgang Nolz, Franz Sutter, Christoph Urtz

INTERNATIONALES

» **Patrick Leyrer/Matthias Petutschnig:** „Brexit“ und die möglichen Auswirkungen auf das österreichische Steuerrecht

EINKOMMENSTEUER

- » **Katharina Luka/Stephanie Novosel:** Vergleich der Steuerbelastung von Personenunternehmen in Österreich und Deutschland
- » **Reinhold Beiser:** Ausgleich von Verlusten über mehrere Perioden im Licht des Gleichheitssatzes – Wider die Diskriminierung bei nichtselbständiger Arbeit, außergewöhnlichen Belastungen und dauernden Lasten

ABGABENVERFAHREN

» **Franz Althuber:** § 212a Abs 2 lit a BAO – Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde



Dr. Franz Althuber, LL.M. • Wien

§ 212a Abs 2 lit a BAO – Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde

» ÖStZ 2016/885

Gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO sind Anträge auf Aussetzung der Einhebung dann nicht zu bewilligen, wenn „die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolversprechend erscheint“. Wenngleich sich schon aus dem Telos der abgabenrechtlichen Aussetzungsbestimmungen ergibt, dass diese Einschränkung nur in Ausnahmefällen zur Anwendung gelangen soll, wird sie in der Praxis seitens der Abgabenbehörden doch immer wieder als (untaugliches) Mittel zur vorgreifenden Beschwerdeentscheidung herangezogen. Der nachfolgende Beitrag analysiert die Voraussetzungen, unter denen ein Aussetzungsantrag gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO abgewiesen werden darf.

1. Die Aussetzung der Einhebung als rechtsstaatlich gebotenes Instrument

Gemäß § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Abgabenbescheids nicht gehemmt. Der Bescheid ist daher vollstreckbar, bei Leistungsbescheiden muss der Bescheidadressat grundsätzlich – trotz der Einbringung eines (möglicherweise erfolversprechenden) Rechtsmittels – die ihm auferlegte Leistung erbringen.

Aus diesem Grund wurde § 254 BAO bereits im Jahr 1986 vom VfGH aufgehoben.¹ Der Gerichtshof führte in seiner Entscheidung aus, dass der Sinn des verfassungsgesetzlich vorgesehenen rechtsstaatlichen Grundprinzips darin gipfelt, dass alle Akte staatlicher Organe im Gesetz und mittelbar letzten Endes in der Verfassung begründet sein müssen. Es müsse – so der VfGH – daher auch ein System von Rechtsschutzeinrichtungen existieren, mit denen gewährleistet ist, dass nur solche Rechtsakte in ihrer rechtlichen Existenz auf Dauer gesichert sind, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufe erlassen wurden. Diese – notwendigen – Rechtsschutzeinrichtungen müssen ein **Mindestmaß an faktischer Effizienz** aufweisen, weshalb es nicht zulässig sei, Rechtsschutzsuchende generell mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung zu belasten.

Die (bloße) Möglichkeit der Gewährung von Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO sah das Höchstgericht aus diversen Gründen als nicht ausreichend an. Als Reaktion auf diese Entscheidung hat der Gesetzgeber mit BGBl 1987/312 die Regelung des § 254 BAO wieder in Geltung gesetzt und gleichzeitig die

Norm des § 212a BAO geschaffen.² Der Beschwerdeführer kann daher grundsätzlich die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe beantragen, wenn deren Bestand oder deren Höhe von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt.

2. Geringe Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde als Abweisungsgrund

2.1. Allgemeines

Es versteht sich von selbst, dass unbegrenzt zulässige oder gar mutwillige Aussetzungsbegehren – genau wie eine generelle aufschiebende Wirkung von Rechtsmitteln im Abgabenverfahren – organisatorisch kaum zu bewältigen wären und zu massiven rechtlichen und faktischen Problemen führen würden.

Der Gesetzgeber hat sich daher aus guten Gründen dazu entschieden, in gewissen Fällen (§ 212a Abs 2 BAO) die Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung zu versagen. Diese Versagungstatbestände sind aber im Einzelfall stets unter Bedachtnahme auf die vom VfGH postulierten Grundsätze heranzuziehen. Die notwendige faktische Effizienz des Rechtsschutzes ist im Anwendungsbereich des § 212a BAO daher gleichsam als **Auslegungsmaxime** heranzuziehen.³ Eine zu exzessive Anwendung des § 212a Abs 2 lit a BAO ist daher jedenfalls unzulässig, die Norm ist vielmehr stets einschränkend zu interpretieren.

2.2. Offenkundige Erfolglosigkeit als maßgebliches Kriterium

Nach hM ist § 212a Abs 2 lit a BAO immer nur dann anzuwenden, wenn die Erfolglosigkeit eines Rechtsmittels offenkundig ist, wenn also die **Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels für jede mit der Sache vertraut gemachte, urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar ist**.⁴ *Ritz*⁵ will die Wortfolge „wenig erfolversprechend“ zwar nicht explizit mit „offenkundiger Erfolglosigkeit“ gleichgesetzt wissen, kommt aber – insb unter Hinweis

¹ VfGH 11. 12. 1986, G 119/86-19.

² Vgl dazu auch im Detail schon *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 2265 f sowie *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO 728 f mwN.

³ So etwa *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO 614 mit Hinweis auf VwGH 6. 7. 2006, 2003/15/0126.

⁴ Vgl etwa VwGH 17. 5. 2001, 2000/16/0383; 9. 8. 2001, 2000/16/0393; *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO 616 f mwN sowie *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 2273, der in diesem Zusammenhang auf § 35 AVG (*Offenbare Mutwilligkeit*) verweist.

⁵ *Ritz*, BAO⁵ § 212a Tz 9.



auf die einschlägige Judikatur des VwGH – im Endeffekt zum selben Ergebnis.

Maßgeblich ist jedenfalls, dass es nicht Aufgabe des Aussetzungsverfahrens ist, die Rechtsmittelentscheidung vorwegzunehmen. Eine solche „ergebnisoffene“ Beurteilungsnotwendigkeit führt zwingend dazu, dass eine Abweisung des Aussetzungsantrags gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO immer dann unzulässig ist, wenn der Beschwerdeführer faktische oder rechtliche Argumente ins Treffen führt, die – zumindest **denkmöglich theoretisch** – zu einer Stattgabe der Bescheidbeschwerde führen könnten. Wenngleich die Beurteilung der Erfolgsaussichten primär anhand des Beschwerdevorbringens zu beurteilen sind,⁶ muss die Abgabenbehörde aber auch **mögliche rechtliche Beurteilungen**, an die der Beschwerdeführer bisher nicht gedacht hat, in ihre Entscheidung einfließen lassen.⁷ Dasselbe gilt mE – da im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot besteht (§ 270 BAO) – auch im Hinblick auf Fakten. Besteht daher die Möglichkeit, dass der Beschwerdeführer **neues faktisches Vorbringen** erstattet, das seiner Rechtsposition dienlich ist, darf der Aussetzungsantrag ebenfalls nicht abgewiesen werden.

2.3. Gesetze und Verordnungen

Unstrittig ist,⁸ dass Bescheidbeschwerden, in denen eine **offenkundig gesetz- oder ordnungswidrige Rechtsansicht** vertreten wird, prinzipiell nur „wenig erfolgversprechend“ iSd § 212a Abs 2 lit a BAO sind und eine damit einhergehende Abweisung des Aussetzungsantrags üblicherweise rechtskonform erfolgt. Trotzdem ist auch hier Vorsicht geboten, da ja gerade die korrekte Auslegung von Rechtsnormen Gegenstand der rechtlichen Beurteilung eines Beschwerdevorbringens ist und daher auch eine unwahrscheinliche – aber denkmögliche – Gesetzesinterpretation durch den Beschwerdeführer zur Stattgabe der Bescheidbeschwerde führen könnte.

Ebenso berechtigt eine geltend gemachte bloße **Verfassungswidrigkeit einer Norm** die Abgabenbehörde nicht zur Abweisung eines damit einhergehenden Aussetzungsantrags.⁹ Die Abgabenbehörde kann diesen daher nicht unter Hinweis auf § 212a Abs 2 lit a BAO mit der Begründung abweisen, dass im Rechtsmittelverfahren nicht über die Verfassungskonformität einer Bestimmung abzusprechen ist. Abgabenbehörden sind zum Vollzug von ordnungsgemäß kundgemachten Gesetzen verpflichtet und die bloße Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ändert daran nichts. Selbst wenn sich daher verfassungsrechtliche Bedenken gegen ein Gesetz als zutreffend erweisen, scheidet das Gesetz erst nach seiner Aufhebung durch den VfGH (ggf unter Setzung einer Frist nach Art 140 Abs 7 B-VG) aus dem Rechtsbestand aus. Nach Ansicht des VwGH steht dies aber der Rechts-

auslegung nicht entgegen, dass im Rahmen der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung bei der Beurteilung der Frage, ob ein Rechtsmittel „wenig erfolgversprechend“ sei, auch **Bedenken des Rechtsmittelwerbers gegen die Verfassungsmäßigkeit** der anzuwendenden generellen Norm zu berücksichtigen sind. „Trägt der Berufungswerber nämlich seine Normbedenken im Verfahren nach Art 144 B-VG an den Verfassungsgerichtshof heran, und erkennt dieser auf Aufhebung der Norm wegen ihrer Verfassungswidrigkeit, gelangt die Berufung des Berufungswerbers letztlich (im fortgesetzten Verfahren) idR zum Erfolg“.¹⁰

2.4. Rechtsansichten der Finanzverwaltung und Literaturmeinungen

Rechtsansichten der Finanzverwaltung bzw des BMF haben keinen Normcharakter und sind daher – genau wie in der Literatur vertretene Rechtsmeinungen – per se **unverbindlich**. Das gilt auch dann, wenn es sich um Rechtsansichten handelt, die über längere Zeiträume unbestritten (oder zumindest durch Abgabepflichtige unbekämpft) in der Praxis Anwendung gefunden haben. Eine Abweisung eines Aussetzungsantrags unter Hinweis auf eine bestimmte Verwaltungspraxis ist daher jedenfalls unzulässig. Ebenso wäre es rechtswidrig, einen Aussetzungsantrag unter Hinweis auf einschlägige Literaturmeinungen abzuweisen.

2.5. Höchstgerichtliche Rechtsprechung

Der in der Praxis wohl am häufigsten anzutreffende Anwendungsfall des § 212a Abs 2 lit a BAO ist jener, dass – zumindest nach Ansicht der antragsabweisenden Abgabenbehörde – bereits einschlägige Rechtsprechung vorliegt und die im Beschwerdefall zu klärende oder eine vergleichbare Rechtsfrage bereits Gegenstand von Entscheidungen war. Hier ist einerseits die **tatsächliche Vergleichbarkeit der bereits ausjudizierten Rechtsfrage** näher zu betrachten und andererseits relevant, ob die entgegenstehende Rechtsansicht durch ein Höchstgericht vertreten wurde.

Existiert zu einer Rechtsfrage daher nur (allenfalls ständige) Rechtsprechung des BFG (bzw vormals des UFS), so ist – salopp formuliert – das letzte Wort noch nicht gesprochen, eine Abweisung gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO unter Hinweis auf diese Judikatur wäre rechtswidrig, da die **Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde mangels höchstgerichtlicher Entscheidungen in Wirklichkeit nicht abschließend beurteilt werden können**. Dasselbe gilt, wenn existierende höchstgerichtliche Rechtsprechung uneinheitlich ist, zumal auch in diesem Fall die Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde nicht mit ausreichender Sicherheit vorhergesagt werden können.¹¹

6 VwGH 16. 5. 2000, 2000/13/0100; 24. 9. 2003, 2001/13/0129; 11. 5. 2005, 2002/13/0216.
7 VwGH 17. 4. 2000, 99/17/0437.
8 Vgl etwa die Nachweise bei *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO 617.
9 *Ritz*, BAO⁵ § 212a Tz 10 mwN.

10 So VwGH 16. 12. 2003, 2003/15/0110 mit Hinweis auf VfGH 27. 6. 1996, B 131/95.
11 VwGH 28. 4. 2003, 2002/17/0211; 31. 7. 2003, 2002/17/0212 mwN.



2.6. Abgeleitete Bescheide, Vorfragen und Gemeinschaftsrecht

a) Abweisung gemäß § 252 BAO

Aus den §§ 185 ff BAO ist ein System von Grundlagenbescheiden und hiervon abgeleiteten Bescheiden ersichtlich. § 252 Abs 1 bis 3 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen solcherart abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen, die sich gegen im Grundlagenbescheid enthaltene Feststellungen richten, sollen auch nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid geltend gemacht werden können. Werden sie hingegen (erst) in der **Bescheidbeschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid** vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.¹² Dasselbe gilt für damit einhergehende Aussetzungsanträge.

b) Vorfragen (§ 116 BAO) und Bindung an die Rechtsansicht des VwGH (§ 63 VwGG)

Eine Bescheidbeschwerde ist auch dann jedenfalls „wenig erfolgversprechend“, wenn sie sich gegen einen Bescheid richtet, dessen Inhalt selbst von der Beurteilung einer **Vorfrage (§ 116 BAO)** abhängt. Wird daher bspw nach rechtskräftiger Verurteilung im Finanzstrafverfahren ein Haftungsbescheid iSd § 11 BAO erlassen und dieser vom Haftenden mit der Begründung angefochten, dass er das haftungsbegründende Finanzvergehen in Wirklichkeit gar nicht begangen habe, so ist der damit einhergehende Aussetzungsantrag infolge der Vorfragenbindung an das Straferkenntnis gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO abzuweisen. Ebenso hat die Abweisung eines Aussetzungsantrags zu erfolgen, wenn eine Bindung der Abgabenbehörde (bzw des BFG) an die **Rechtsansicht des VwGH** (§ 63 VwGG) besteht.

c) Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH

Gemäß Art 267 AEUV (ex Art 234 EGV) entscheidet alleine der Europäische Gerichtshof in Angelegenheiten des Gemeinschaftsrechts, ihm kommt dementsprechend ein **Auslegungsmonopol** zu. Ist daher eine im Beschwerdeverfahren maßgebliche Rechtsfrage bereits beim EuGH anhängig, so ist eine Abweisung des Aussetzungsantrags gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO unzulässig, wenn die Möglichkeit besteht, dass die anzuwen-

dende nationale Vorschrift gemeinschaftsrechtswidrig ist.¹³ Ob der Beschwerdeführer die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit überhaupt geltend gemacht hat, ist dabei infolge des unbedingten Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts unerheblich. Aus dem Anwendungsvorrang ergibt sich freilich nicht nur die Unanwendbarkeit kollidierenden nationalen Rechts, sondern auch die Verpflichtung der Abgabenbehörde, **nationales Recht gemeinschaftsrechtskonform auszulegen**.

3. Conclusio

Der Abweisungsgrund des § 212a Abs 2 lit a BAO ist – nicht zuletzt aus verfassungsrechtlichen Gründen – restriktiv anzuwenden und soll das Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens nicht vorwegnehmen. Eine Bescheidbeschwerde ist in diesem Sinne daher stets nur dann „wenig erfolgversprechend“, wenn die Erfolglosigkeit **objektiv und ex ante betrachtet offenkundig** ist und die Abgabenbehörde im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aufgrund belastbarer Tatsachen darauf vertraut und auch vertrauen darf, dass der Beschwerdeführer mit seinem Rechtsmittel keinen Erfolg haben wird. Ein solches objektives Vertrauen der Abgabenbehörde kann grundsätzlich nur dann vorliegen, wenn dem Beschwerdevorbringen entweder ganz klar verbindliche Rechtsnormen entgegenstehen oder aber einheitliche höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, die der Rechtsansicht des Beschwerdeführers widerspricht. Rechtsmeinungen des BFG oder der Finanzverwaltung sind hingegen – genau wie Literaturmeinungen – irrelevant.

¹³ IdS auch VwGH 14. 10. 1999, 99/16/0266.



Der Autor:

Dr. **Franz Althuber**, LL.M. ist Rechtsanwalt, Partner und Leiter der Steuerrechtspraxis bei DLA Piper Weiss-Tessbach und in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Abgabenverfahren, Managerhaftung sowie Finanzstrafrecht tätig. Er ist Autor zahlreicher Publikationen und Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der FH Joanneum in Graz.



Publikationen des Autors:

Althuber/Tanzer/Unger
BAO Handbuch
Wien 2015, 920 Seiten
Preis: € 165,-
ISBN: 978-3-7007-5687-3

lesen.lexisnexis.at/autor/Althuber/Franz

Foto: Michael Szazel

¹² VwGH 28. 5. 1997, 94/13/0273; 7. 7. 2004, 2004/13/0069.



LexisNexis wünscht Ihnen ein schönes Weihnachtsfest sowie viel Erfolg und Gesundheit im neuen Jahr.