

Verfahrensrecht

Aussetzung der Einhebung in der WAO**Erhebliche Rechtsschutzdefizite bei der Wirkung von Berufungen in Wien**

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Die WAO kennt in § 160a WAO eine der Aussetzung der Abgabe nach § 212a BAO durchaus vergleichbare Bestimmung. Allerdings schränkt diese Bestimmung im Verein mit § 177 Abs. 6 WAO im Vergleich zum Bundesrecht den Rechtsschutz des Normunterworfenen erheblich ein. Bestimmungen der WAO sind daher wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Prinzip verfassungsrechtlich bedenklich.

I. Einleitung Nach § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehoben. Diese Bestimmung wurde vom VfGH¹⁾ als verfassungswidrig aufgehoben. Der Bundesgesetzgeber hat in Reaktion auf diese Aufhebung § 254 BAO unverändert wieder in Kraft gesetzt und die Bestimmung um § 212a BAO erweitert. Nach dieser Bestimmung kann bekanntlich vom Steuerpflichtigen beantragt werden, die Einhebung der Abgabe bis zur Entscheidung über die Berufung auszusetzen. Zufolge § 230 Abs. 6 BAO dürfen Einbringungsmaßnahmen, so ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt wurde, hinsichtlich der davon betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

Um nun im Falle einer Anfechtung der Aufhebung der korrespondierenden Bestimmung der WAO zu entgehen, wurde in Wien eine ähnliche Bestimmung in Kraft gesetzt. Freilich zeigt die Bestimmung selbst diverse Unterschiede, die kurz andiskutiert werden sollen.

Die Bestimmungen zeigen im Vergleich folgendes Bild:

	BAO	WAO
Wirkung der Berufung	§ 254	§ 198
Aussetzung der Einhebung	§ 212a	§ 160a
Hemmung der Einbringung	§ 230 Abs. 6	§ 177 Abs. 6

II. Problemstellung

Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung entsprochen, so ist bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf ein Zahlungsaufschub gegeben.²⁾

Denkbar ist jedoch auch, dass zwar ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht wird, der Antrag auch nicht zurückzuweisen ist, jedoch die Bewilligung nicht zu erfolgen hat. Hiebei ist im zu diskutierenden Zusammenhang insbesondere an die Nichtbewilligung zu denken, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint.³⁾ Wird also zunächst ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht, der dann in weiterer Folge nicht bewilligt wird, weil die Berufung wenig Erfolg versprechend erscheint, so ist trotzdem zunächst eine Einbringungshemmung gegeben.

Zufolge § 230 Abs. 6 BAO und § 177 Abs. 6 WAO dürfen nämlich bis zur Erledigung des Antrages Einbringungsmaßnahmen nicht gesetzt werden. Dies gilt nach der BAO sogar für Aussetzungsanträge, die zurückzuweisen sind.⁴⁾

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) VfGH 11. 12. 1986, G 119/86.

2) § 212a Abs. 5 BAO; § 160a Abs. 4 WAO.

3) § 212a Abs. 2 lit. a BAO; § 160a Abs. 2 lit. a WAO.

4) So RAE § 212a Tz. 9; vgl. hierzu auch Ritz, BAO-Kommentar², § 230 Rz. 11 m. V. auf die gegenteilige Meinung von Ellinger/Wetzel/Mairinger, BAO, 149.

Fraglich ist nun, was hinsichtlich der Einbringung zu gelten hat, wenn ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt wird und zunächst diesem Antrag wegen mangelnder Erfolgsaussichten nicht entsprochen wird.

Selbstverständlich hat ein derartiges „Nichtentsprechen“ wiederum durch Bescheid zu geschehen. Ebenso selbstverständlich ist ein derartiger Bescheid aber wieder durch Berufung anfechtbar.

Gerade hier zeigen die Abgabenordnungen einen deutlichen Unterschied:

§ 230 Abs. 6 BAO lautet:

„Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.“

Demgegenüber lautet § 177 Abs. 6 WAO:

„Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 160a Abs. 1 betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Dies gilt jedoch nur für einen innerhalb der Berufungsfrist gestellten Antrag und nur dann, wenn die Voraussetzungen des § 160a Abs. 1 erfüllt sind und der Antrag nicht zurückzuweisen ist.“

Die Unterschiede zeigen sich also in folgenden drei Punkten:

- Nach der BAO sind Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Antrages abgeschlossen, nach der WAO bis zur Erledigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz.
- Die Hemmung der Einbringung nach der WAO gilt – entgegen der BAO – nur dann, wenn der Antrag innerhalb der Berufungsfrist gestellt wurde.
- Die Voraussetzungen des § 160a Abs. 1 müssen nach der WAO erfüllt sein und der Antrag darf nicht zurückzuweisen sein.

III. Analyse Diese Einschränkungen sind nun auf ihre Verfassungskonformität zu überprüfen. Erster Prüfungsmaßstab ist die Regelung hinsichtlich der Wirkung der Berufung selbst und die dazu im zitierten Erkenntnis des VfGH dargestellten Überlegungen zum Rechtsschutz im Sinne des rechtsstaatlichen Prinzips. Der erste Punkt ist auch am Maßstab der Prüfung der Erfolgsaussichten und deren Einfluss auf den Rechtsschutz des Normunterworfenen zu untersuchen.

1. Erledigung des Antrages

1.1. Hemmung der Einbringung

Der bedeutsame Unterschied zwischen der BAO und der WAO besteht also darin, dass nach § 230 Abs. 6 BAO die Einhebung der Abgabe so lange gehemmt ist, bis über den entsprechenden Antrag auf Aussetzung entschieden worden ist.

Was unter „Erledigung“ zu verstehen ist, wird nicht näher reflektiert. Auch die Erläuterungen⁵⁾ verweisen zu § 230 Abs. 6 nur auf die Ausführungen zu § 212a Abs. 3 BAO. Die Erläuterungen nehmen jedoch auf die Frage der „Erledigung“ nicht Bezug. Betrachtet man das Gesamtgeflecht der BAO im Sinne des (mehrstufigen) Rechtsschutzes, so ergibt sich, dass eine mit Bescheid zu erledigende Frage dann wirklich erledigt ist, wenn ein rechtskräftiger Bescheid vorliegt. Dies mag nun dadurch gegeben sein, dass hinsichtlich

⁵⁾ EB 108 BlgNR XVII. GP.

eines erstmalig ergangenen Bescheides die Berufungsfrist ungenützt verstreicht und der Bescheid sohin in Rechtskraft erwächst. Weiters ist an die Zurücknahme der Berufung zu denken. Ebenso kann natürlich eine Berufung eingebracht werden, um eine entsprechende Entscheidung zu erlangen. Diese kann nun unter Umständen durch Berufungsvorentscheidung der ersten Instanz⁶⁾ oder aber durch Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgen.

Es ist daher an sich eindeutig, dass der Rechtsschutz im Sinne der Zurverfügungstellung von ordentlichen Rechtsmitteln mit der rechtskräftigen Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz endet. Da aber gegen den zweitinstanzlichen Entscheid in hier interessierenden Zusammenhang ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig ist, ist nach Erlass der zweitinstanzlichen Entscheidung auch keine weitere Frist mehr zu beachten.

Sohin ergibt sich aber, dass im Sinne der BAO die Einbringung so lange gehemmt ist, als über einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgabe nach § 212a BAO noch nicht rechtskräftig entschieden ist.

Mit anderen Worten ist daher das Ende des Verfahrens, so allenfalls die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz abzuwarten. So lange ist die Einbringung eben gehemmt.

Wird gegen den abweisenden erstinstanzlichen Bescheid über die Aussetzung der Einhebung Berufung erhoben, so muss kein neuerlicher Aussetzungsantrag gestellt werden. Es ist ja die Aussetzung selbst Thema des Rechtsmittels, sodass der erstmalig gestellte Antrag hier zu behandeln ist und daher sozusagen durchwirkt. Ein kaskadenartiger neuerlicher Antrag der Aussetzung kann daher unterbleiben.

In diesem Zusammenhang ist auch die Bestimmung des § 212a Abs. 4 BAO näher zu untersuchen. Danach gelten die Vorschriften für den Aussetzungsantrag auch für Berufungen gegen die Abweisung und für Vorlageanträge.

Der Zweck der Bestimmung wird darin gesehen⁷⁾, dass Säumnisfolgen i. S. v. § 217 BAO hinausgeschoben werden. Die Erl.⁸⁾ führen auch aus, dass im Falle der Abweisung des Antrages einer Berufung die Wirkung eines neuerlichen Antrages zukommen würde. Eine Anfechtung der Abweisung fiele noch in die Frist von § 218 Abs. 5, wodurch es zu einem weiteren Hinausschieben der Säumnisfolgen und zu einer unmittelbar anschließenden weiteren Hemmung der Einbringung käme.

Jedenfalls wäre auch ohne diese Bestimmung in der BAO zufolge § 230 Abs. 6 die Einbringung bis zur endgültigen Entscheidung gehemmt. Sohin mag die Bestimmung zwar für die Regelung der Säumnisfolgen bedeutsam sein; es kann ihr aber nicht der Inhalt zugemessen werden, dass nur durch sie der Rechtsschutz in der zweiten Instanz im Sinne der Hemmung gegeben ist⁹⁾.

Demgegenüber wirkt nach § 177 Abs. 6 WAO die Hemmung der Einhebung nur bis zur Erledigung des Antrages durch die Abgabenbehörde erster Instanz.

Dies ist nun aus zwei Gründen bedenklich:

Zum einen ist fraglich, was unter einer Erledigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu verstehen ist. Der Antrag selbst geht eindeutig bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein und wird dort zunächst durch Bescheid auch erledigt. Es könnte nun sein, dass damit nun die Erledigung eingetreten ist, sodass zu diesem Zeitpunkt auch bei einer abschlägigen Erledigung die Hemmung wieder aufgehoben ist. Über die Berufung hat ja an sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Allerdings

⁶⁾ Was aber an sich die Ausnahme – jedenfalls vom Regelungssystem her betrachtet – ist.

⁷⁾ Vgl. *Stoll*, a. a. O., 2274 f.; *Ritz*, a. a. O., § 212a Rz. 22.

⁸⁾ EB 108 BlgNR XVII. GP.

⁹⁾ In der WAO fehlt eine vergleichbare Bestimmung.

darf nicht übersehen werden, dass die Berufung auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz einzubringen ist. Nach § 211 Abs. 1 WAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung (BVE) erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Wie auch in der BAO kann gegen eine derartige BVE Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden.

Sohin kann es aber durchaus auch noch zu einer Erledigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz nach Erlassung des ersten Bescheides kommen. Es ist daher völlig unbestimmt, wann nach § 177 Abs. 6 WAO das Ende der Hemmung der Einbringung infolge Erledigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz eintreten soll. Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist dies auch völlig unbefriedigend: Der Steuerpflichtige kann im Falle einer Berufung ja nicht wissen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz durch BVE entscheidet oder gleich vorlegt. Somit ist der Zeitpunkt einer endgültigen Erledigung im Rahmen der erstinstanzlichen Entscheidung überhaupt nicht absehbar.

Wenn jedoch die erste Erledigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz gemeint sein sollte, wird dies die gleich unten aufzuwerfenden rechtlichen Bedenken nur noch verstärken. Darüber hinaus ist nicht einzusehen, warum bei einer Entscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz durch BVE die Erledigung des Antrages schon früher, nämlich bei erster Bescheiderlassung, hätte erfolgen sollen und daher die Hemmung aufgehoben ist. Wird etwa der BVE stattgegeben, so hätte dies zur Folge, dass bei Erlassung des ersten Bescheides die Hemmung zu Ende ist und der Steuerpflichtige die Abgabe daher zur Gänze einzahlen muss, bei Erlassung der stattgebenden BVE jedoch sich herausstellt, dass der Aussetzungsantrag zu Recht gestellt wurde.

Jedenfalls ist (weilers) der Gesetzesstelle zu entnehmen, dass die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht abzuwarten ist. Auch bei einer stattgebenden Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung wäre daher die Hemmung der Einbringung bereits lange vorher abgelaufen.

1.2. Ordnungssystem der aufschiebenden Wirkung

Diese Regelung ist nun verfassungsrechtlich bedenklich:

Nach § 254 BAO und § 198 WAO wird durch Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.

Wie erwähnt hat der VfGH¹⁰⁾ die Bestimmung des § 254 BAO als verfassungswidrig aufgehoben.

Der VfGH hatte schon in der Einleitung Bedenken, dass § 254 BAO mit dem rechtsstaatlichen Prinzip nicht vereinbar sei¹¹⁾. Der Sinn des rechtsstaatlichen Prinzips gipfelt 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 dauernd gesichert erscheinen, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufe erlassen wurden. Der VfGH neigt zu der Meinung, dass die hier unabdingbar geforderten Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen. Es gehe daher nicht an, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung so lange zu belasten, bis sein Rechtsschutz-

¹⁰⁾ VfGH 11. 12. 1986, G 119/86.

¹¹⁾ I. d. F. nach dem Erkenntnis.

gesuch endgültig erledigt ist. Diese völlig einseitige Belastung des Berufungswerbers würde auch nicht durch die Möglichkeit der Stundung nach § 212 BAO hintangehalten werden. Der Gerichtshof hat an diesen Überlegungen auch in der Entscheidung festgehalten, die einseitige Belastung als unzulässig erkannt und ausgeführt, dass der Gesetzgeber einen Ausgleich zu schaffen hätte, wobei aber dem Grundsatz der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfes der Vorrang zukommt und dessen Einschränkung nur aus sachlich gebotenen, triftigen Gründen zulässig ist.

Der Gesetzgeber dürfe zwar den regelmäßigen Zufluss von Abgaben sicherstellen, die Abgabenschuldner aber nicht einseitig in Fällen belasten, 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.

Beiläufig hat auch die Wiener Landesregierung Stellung genommen und war der Ansicht, dass eine Stundung¹²⁾ auch bei zweifelhaftem Ausgang des Rechtsmittelverfahrens gewährt werden kann, wenn die Zweifel nur einigermaßen begründet sind.

Wie bekannt wurde § 254 BAO unverändert wieder eingeführt und durch § 212a BAO ergänzt. Die Erläuterungen¹³⁾ stellen zunächst die Rechtsprechung des VfGH dar. Problematisiert wird, dass eine generell aufschiebende Wirkung eine Unzahl von Berufungen allein aus dem Zweck des Hinausschiebens des Zahlungsbeginnes erwarten ließe. Weiters wären daher entsprechende Massenverfahren notwendig. Um nun einerseits dem VfGH zu entsprechen, andererseits die dargestellten Probleme zu vermeiden, soll das neue Instrument der Aussetzung der Einhebung geschaffen werden, sodass der Abgabepflichtige unter bestimmten Voraussetzungen einen Rechtsanspruch auf Zahlungsaufschub hätte.

Im Besonderen Teil der Erläuterungen zu § 212a¹⁴⁾ wird zunächst dieser Rechtsanspruch als Unterschied zur Stundung dargestellt und weiters ausgeführt, dass die Frage, ob die sofortige Entrichtung für den Abgabepflichtigen eine Härte bedeutet, ebenso wie die Gefährdung der Einbringlichkeit außer Betracht zu bleiben hat. Aus dem VfGH-Erkenntnis lässt sich nach den Erläuterungen ableiten, dass bei Abwicklung eines Begleitverfahrens auf die Erfolgsaussichten in der Berufung Bedacht genommen werden sollte. Dies sei in Abs. 2 lit. a leg. cit. umgesetzt worden.

Mit Ergänzung der WAO¹⁵⁾ wurde in die WAO ein neuer § 160a aufgenommen. Die Erläuterungen¹⁶⁾ haben sich bei der – wie bereits erwähnt – in weiten Passagen wortgleichen Bestimmung des § 160a WAO offensichtlich auch von den gleichen Überlegungen wie der Bundesgesetzgeber leiten lassen, da die Erläuterungen in weiten Bereichen¹⁷⁾ wortgleich sind. Dies gilt auch für die Bestimmungen über die Erfolgsaussichten der Berufung.

Somit ergeben sich folgende Zwischenergebnisse:

- Das Institut der Aussetzung der Einhebung wurde in der BAO und in der WAO geschaffen, um den Berufungswerber nicht einseitig mit den Zahlungspflichten oder zumindest mit den negativen Rechtsfolgen eines Bescheides zu belasten.
- Damit soll ein ausreichendes Maß an faktischer Effizienz des Rechtsmittels eingeführt werden.

2. Erfolgsaussicht der Berufung

Bei der Aussetzung ist zu beurteilen, ob die Berufung wenig Erfolg versprechend erscheint.

¹²⁾ Gemeint also als bereits in der Rechtsordnung vorhandener Rechtsbehelf.

¹³⁾ EB 108 BlgNR XVII. GP allgemeiner Teil.

¹⁴⁾ A. a. O.

¹⁵⁾ LGBl. Nr. 21/1988 v. 25. 3. 1988.

¹⁶⁾ LT 7/1988.

¹⁷⁾ Bis auf die Anpassung an die Wiener Paragraphenbezeichnungen und einige kleine Änderungen in den Bestimmungen selbst.

Wie bereits erwähnt kann in historischer Interpretation erkannt werden, dass die Bestimmungen über die Erfolgsaussichten der Berufung deshalb aufgenommen wurden, da andernfalls mit einer Flut von Berufungen zu rechnen wäre, die lediglich einen Zahlungsaufschub bewirken wollten, obwohl sie in merito eindeutig sinnlos und ohne jede Erfolgchance wären.

*Stoll*¹⁸⁾ hält die Abweisung einer Berufung als wenig Erfolg versprechend dann für möglich, 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 (eine gewisse Parallele zu § 35 AVG, „offenbar mutwillig“, dürfte zumindest hilfsweise anzunehmen sein).

Nach *Ritz*¹⁹⁾ ist „wenig erfolgversprechend“ nicht mit offenkundiger Erfolglosigkeit oder offener Mutwilligkeit gleichzusetzen.

Der VwGH²⁰⁾ hat auch ausdrücklich entschieden, dass für eine Auslegung im Sinne „offenkundiger Erfolglosigkeit“ bzw. „offenbarer Mutwilligkeit“ der klare Gesetzestext keinen Raum biete.

In diesem Erkenntnis wird auch ausgeführt, dass die Erfolgsaussichten der Berufung anhand des Berufungsvorbringens zu prüfen seien. Es wird auf ein weiteres Erkenntnis²¹⁾ verwiesen, in dem der Gerichtshof auch die einzelnen Anfechtungspunkte kurz geprüft, im Sinne der Rechtsprechung verworfen hatte und daher die geringe Erfolgsaussicht, die die belangte Behörde angenommen hatte, bejaht hat.

Tatsächlich ist dem VwGH insoweit beizupflichten, als der Gesetzgeber tatsächlich die Termini „offenkundig“ bzw. „mutwillig“ nicht verwendet²²⁾, sondern vielmehr mit der „wenig erfolgversprechenden“ Berufung einen eigenen Begriff schafft.

Es ist auch unstrittig, dass der mögliche Erfolg der Berufung in einem vorgeschalteten „Begleitverfahren“ zu klären ist²³⁾.

Allerdings ergibt sich sowohl aus der eindeutigen Judikatur des VfGH anlässlich der Aufhebung von § 254 BAO als auch aus den Materialien zu der Aussetzungsbestimmung in der BAO und WAO, dass einerseits der Berufungswerber nicht einseitig mit den Folgen der Berufung des Bescheides belastet werden soll (also im Ergebnis nicht sofort die Abgabenschuld begleichen muss), andererseits der Prüfungsmaßstab der Erfolgsaussicht dazu dient, zu verhindern, dass eine Unzahl von Berufungen allein dem Zweck des Hinausschiebens des Zahlungsbeginnes dient²⁴⁾.

Sowohl in teleologischer als auch in historischer Interpretation ergibt sich daher, dass nicht zu prüfen ist, ob der Berufung tatsächlich zum Durchbruch zu verhelfen ist; es ist vielmehr nur in einem ersten groben Verfahren zu überprüfen, ob die Berufungsargumente – durchaus im Lichte der herrschenden Rechtsprechung – derartig geringe Erfolgsaussichten haben, dass eine signifikante Chance der Berufung nicht zu erwarten ist.

Eine detaillierte Endprüfung wäre nicht zielführend, zumal sie dem Hauptverfahren vorgeifen würde oder diesem zuwiderlaufen müsste. Es wäre wohl sinnlos, bereits im Verfahren über den Aussetzungsantrag sämtliche unter Umständen ja sehr komplizierten Rechtsfragen ausführlich zu erörtern und dann, nachdem das Ergebnis der Berufung also schon feststeht, ex post die Erfolgsaussichten der Berufung beurteilen zu wollen. Die meritorische Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt im Sinne einer Tatbestandswürdigung hat dem Hauptverfahren zu verbleiben²⁵⁾.

¹⁸⁾ BAO-Kommentar, 2273.

¹⁹⁾ *Ritz*, BAO², § 212a Rz. 9.

²⁰⁾ VwGH 26. 7. 1995, 95/16/0018.

²¹⁾ VwGH 19. 5. 1993, 89/13/0199.

²²⁾ Obschon dies aus anderen Gesetzesbestimmungen durchaus bekannt sind.

²³⁾ Vgl. *Bibus*, RdW 1987, 275.

²⁴⁾ So ausdrücklich die Erläuterungen.

²⁵⁾ So auch VwGH 24. 9. 1993, 93/17/0055.

Sohin ist der Ausdruck „wenig erfolgversprechend“ zwar nicht zwingend deckungsgleich mit „offenkundig nicht erfolgversprechend“ oder „offenkundig mutwillig“, nichtsdestotrotz nähert sich dieser Begriff eben unter Berücksichtigung der historischen und teleologischen Argumente durchaus jenem Begriff an, in dem die Erfolgsaussichten der Berufung derartig gering sind, dass eindeutig die Hinauszögerung des Zahlungsbegins im Vordergrund steht, während das inhaltliche Obsiegen in der Berufung gar nicht von schlagender Bedeutung ist.

Nochmals sei betont, dass die über den Aussetzungsantrag entscheidende Behörde aufgrund des Berufungsvorbringens nur zu entscheiden hat, ob – positiv formuliert – die Berufung Erfolgsaussichten hat, die über den theoretischen Bereich hinausgehen. Es ist nicht Aufgabe dieser Behörde, die Berufung bereits inhaltlich vorzuentcheiden und einen rückwirkenden Schluss zu ziehen.

3. Rechtsschutz im Aussetzungsverfahren

Fasst man also die bisherigen Erkenntnisse zusammen, so zeigt sich, dass der vom VfGH im Sinne des rechtsstaatlichen Prinzips geforderte faktische Rechtsschutz nur dann gewährleistet ist, wenn eine Aussetzung der Einhebung der Abgabe auch – so dies überhaupt beantragt wird – gegeben ist.

Im hier interessierenden Zusammenhang kann die Aussetzung nur – ausnahmsweise – dann eingeschränkt werden, wenn die Berufung wenig Erfolg versprechend erscheint.

Beurteilt also die über den Aussetzungsantrag entscheidende Behörde die Aussichten als wenig Erfolg versprechend, obschon die Berufung eben nicht nur rein mutwillig eingebracht wurde, so schneidet sie damit den Berufungswerber von der faktischen Rechtsschutzeffizienz im Sinne der VfGH-Judikatur wieder ab.

Dies ist zwar an sich wohl noch im gesetzlichen Rahmen gedeckt.

Allerdings ist zu betonen, dass eine derartige Entscheidung über den Antrag ihrerseits ja wieder einem Rechtsmittel zugänglich ist. Es wäre im Sinne des Rechtsschutzgedankens völlig unerträglich, wenn die Behörde erster Instanz mit dem ersten Bescheid über den Aussetzungsantrag endgültig entscheiden würde.

Dies ist ja aufgrund der Bestimmungen auch nicht der Fall; selbstverständlich steht das Rechtsmittel der Berufung zu, das allenfalls zu einer Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt.

Gerade hier spielt aber die Hemmung der Einbringung im Sinne von § 230 Abs. 6 BAO und § 177 Abs. 6 WAO im Sinne der faktischen Effizienz eine bedeutende Rolle. Wenn nämlich die Hemmung der Einbringung bereits mit der Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz endet²⁶⁾, so ist während des Verfahrens bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz kein faktischer Rechtsschutz mehr gegeben. Selbst wenn nämlich der Berufungswerber mit dem Aussetzungsantrag in der zweiten Instanz obsiegt, hat er von diesem Sieg nur sehr wenig, wenn er bereits bei der Erledigung durch die Behörde erster Instanz die Abgabe zur Gänze bezahlen muss²⁷⁾.

Somit ist aber im Falle eines strittigen Aussetzungsantrages der Rechtsschutz nicht gegeben. Solange nämlich die Behörde noch nicht endgültig über diesen Antrag entschieden hat, werden die Folgen aus dem Antrag wiederum einseitig dem Berufungswerber aufgebürdet, indem dieser die Abgabe zur Gänze bezahlen muss, bevor die Berufung erledigt wurde.

²⁶⁾ Wann immer dieser Zeitpunkt genau sein mag; vgl. die Ausführungen unter III.1.1.

²⁷⁾ Vgl. hiezu auch VwGH 24. 9. 1993, 93/17/0055; weiters VwGH 10. 4. 1991, 91/15/0011, 30. 3. 1992, 90/15/0039; hiezu auch *Ritz*, a. a. O. § 212a Rz. 12.

Dazu kommt noch erschwerend, dass auch denkbar ist, dass zwar auch in der zweiten Instanz der Antrag auf Aussetzung nicht bewilligt wird, trotzdem aber die Berufung im Hauptverfahren gewonnen werden kann, da sich eben im genaueren Verfahren doch Gründe gezeigt haben, die der Berufung zum Durchbruch verholfen haben²⁸⁾.

Sohin bleibt es aber beim Ausschluss der aufschiebenden Wirkung der Berufung nach § 198 WAO, wobei auch das beigestellte System des § 160a WAO dem faktischen Rechtsschutz des Berufungswerbers dann nicht zum Vorteil gereicht, wenn der Aussetzungsantrag selbst wegen der Einstufung als „wenig Erfolg versprechend“ in Diskussion steht und die Abgabenbehörde erster Instanz abweisend entscheidet.

Letztlich wäre damit der Abgabenbehörde ein Instrument zur Aushebelung der gesamten Konstruktion gegeben: Es braucht eigentlich nur sehr schnell über den Aussetzungsantrag abschlägig von der ersten Instanz entschieden zu werden, was stets zur Folge hat, dass die Abgabe zu entrichten ist. Somit ist der gesamte Rechtsschutz aber nicht gewährleistet.

Damit ergeben sich gegen § 177 Abs. 6 WAO massive verfassungsrechtliche Bedenken. Dem steht auch nicht das Fehlen einer § 212a Abs. 4 BAO vergleichbaren Bestimmung entgegen. Zum einen wurde in der Bestimmung kein Sinn für einen durchlaufenden Rechtsschutz bis zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz erblickt. Selbst wenn man die Bestimmung aber so auslegen würde, dass nur durch ihre Existenz sich der Rechtsschutz des Aussetzungsantrages auch auf die Berufung und den Vorlageantrag erstrecken würde, änderte dies nichts an den Bedenken. Aus dem Fehlen der Bestimmung müsste vielmehr abgeleitet werden, dass damit der (ausreichende) Rechtsschutz im Sinne der faktischen Effizienz eben nicht gegeben ist.

Diese Bedenken strahlen aber in einem ersten Schritt auch auf § 160a WAO aus, da diese Bestimmungen ja in einem engen Zusammenhalt stehen.

Geht man gedanklich nun nochmals auf das Aufhebungsverfahren von § 254 BAO vor dem VfGH zurück, so erkennt man, dass der Gerichtshof die Auffassung der Bundesregierung nicht geteilt hat, wonach eine allfällige Verfassungswidrigkeit in § 212 Abs. 1 BAO liege, da diese Norm kein ausreichendes Nebenverfahren zu § 254 BAO darstelle. Der VfGH hat ja nicht die Wortfolge der „erheblichen Härte“ in § 212 Abs. 1 BAO aufgehoben, sondern vielmehr die Versagung der aufschiebenden Wirkung im § 254 BAO.

Somit ergibt sich aber umgekehrt auf die diskutierte WAO, dass die Versagung der aufschiebenden Wirkung in § 198 WAO im Zusammenhang mit der Aussetzung der Abgabe in § 160a WAO und der Hemmung der Einhebung in § 177 Abs. 6 WAO letztlich dazu führt, dass der Normunterworfenen die Abgabe vor Entscheidung über die Berufung bereits bezahlen muss, obwohl noch nicht rechtskräftig entschieden ist, dass seine Berufung wenig Erfolgsaussichten hat.

§ 198 WAO ist somit verfassungswidrig.

4. Antragstellung innerhalb der Berufungsfrist

Die Hemmung der Einbringung nach § 177 Abs. 6 WAO tritt auch nur dann ein, wenn der Aussetzungsantrag innerhalb der Berufungsfrist gestellt worden ist. Auch dies ist unverständlich:

Nach § 160a Abs. 3 können Aussetzungsanträge bis zur Entscheidung über die Berufung gestellt werden. Wie bereits erläutert funktioniert das Rechtsschutzsystem im Sinne der faktischen Effizienz nur dann, wenn die Abgabenschulden nicht tatsächlich bezahlt werden

²⁸⁾ Der VfGH hat sogar einen Rechtsschutz dann angenommen, wenn die Sache zwar schon meritorisch erledigt ist, trotzdem aber der Aussetzungsantrag Wirkungen entfachen kann, etwa im Sinne der Entreichungsfrist nach § 212a Abs. 7 BAO; vgl. hierzu VwGH 24. 9. 1993, 93/17/0055 m. w. H., weiters jedoch auch VwGH 11. 2. 1994, 92/17/0152.

müssen. Wenn es aber zulässig ist, den Aussetzungsantrag auch über die Berufungsfrist hinaus bis zur Erledigung der Berufung zu stellen, bleibt fraglich, warum dann die damit ja korrespondierende – bis zur Erledigung des Aussetzungsantrages notwendige – Hemmung der Einbringung nicht Platz greifen soll. Ist nach Ablauf der Berufungsfrist und vor Stellen eines Aussetzungsantrages der fällige Betrag bereits – zu Recht – eingebracht worden, so mag die Bestimmung über die Hemmung durchaus ins Leere laufen. Ist die Abgabenschuld aber noch offen, so müsste der nach Ablauf der Berufungsfrist eingebrachte Aussetzungsantrag nunmehr sofort die Einbringung hemmen.

Auch insofern besteht daher ein Rechtsschutzdefizit.

5. Erfüllung der Voraussetzungen des § 160a Abs. 1, keine Zurückweisung

Die Hemmung tritt weiters auch nur dann ein, wenn die Voraussetzungen des § 160a Abs. 1 erfüllt sind und der Antrag nicht zurückzuweisen ist.

Hinsichtlich der BAO ist durchaus strittig, ob die Hemmung der Einbringung auch dann besteht, wenn der Aussetzungsantrag zurückzuweisen ist.

*Ellinger/Wetzel/Mairinger*²⁹⁾ und *Stolβ*³⁰⁾ sehen die Hemmung als unzulässig an.

Richtigerweise wird jedoch der Auffassung von *Ritz*³¹⁾ zu folgen sein, wonach die Hemmung der Einbringung unabhängig davon besteht, wie der Aussetzungsantrag zu erledigen ist. Solange nämlich über den Antrag noch nicht entschieden ist, steht auch die Entscheidung noch nicht fest. So lange muss aber im Sinne des Rechtsschutzgedankens die Einbringung der Abgabe hinausgeschoben werden. Erst wenn die Zurückweisung entschieden wurde³²⁾, ist dann die Abgabe auch einzubringen.

Die WAO klärt diesen Streit insofern, als eben dann, wenn der Antrag zurückzuweisen ist, die Hemmung ausgeschlossen ist. Auch damit wird aber die faktische Effizienz des Rechtsschutzsystems hintangehalten, sodass die Regelung aus diesem Grund bedenklich ist.

Unverständlich ist auch der Verweis auf § 160a Abs. 1, der für die Hemmung erfüllt sein muss. Es ist wohl evident, dass die Hemmung der Einbringung im Falle der Stellung eines Aussetzungsantrages im Sinne von § 160a WAO immer nur dann zum Zug kommt, wenn auch die entsprechende Norm, auf die § 177 Abs. 6 WAO verweist, zur Anwendung gelangt. Eine nochmalige oder zusätzliche Kriterienprüfung scheint daher hier nicht vorzunehmen zu sein. Im Ergebnis ist dieser Satzteil wohl nur deklarativ.

IV. Zusammenfassung

Die WAO sieht ein dem Aussetzungsantrag nach § 212a BAO sehr ähnlich gestaltetes Instrument nach § 160a WAO vor. Allerdings ist – im Gegensatz zur BAO – die Hemmung der Einbringung nur bis zur Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz gegeben.

Somit greift aber faktisch die Auswirkung der Berufung, die eben keine aufschiebende Wirkung zeitigt, durch. Der Abgabenschuldner muss daher die Abgabe bezahlen, obschon über den Antrag noch nicht rechtskräftig entschieden wurde. Damit ist aber die faktische Effizienz des Rechtsmittels, die vom VfGH gefordert wurde, nicht gegeben, sodass § 198 WAO i. V. m. § 160a und § 177 Abs. 6 WAO verfassungsrechtlich bedenklich erscheint³³⁾.

Darüber hinaus zeigt sich auch an anderen Teilen der Bestimmung, dass der Rechtsschutz der WAO gegenüber der BAO deutlich nachhinkt.

²⁹⁾ BAO, 127.

³⁰⁾ BAO, 2272.

³¹⁾ BAO², § 212a Rz. 20.

³²⁾ Insofern liegt sozusagen eine inhaltliche Entscheidung vor.

³³⁾ Die Bedeutung in der Praxis zeigt sich darin, dass in Wien Aussetzungsanträge mit äußerst dürftigen Argumenten abgewiesen werden und auf die Rechtsfragen der Berufung nicht eingegangen wird.