



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.K., (Bw.) vertreten durch Tiefengraber und Hübl Wirtschafts- und Steuerberatungs OEG, 2340 Mödling, Bahnhofsplatz 1A/1/3, vom 5. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. Juni 2005 betreffend Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Wien 9/18/19 und Klosterneuburg hat am 3. Juni 2005 gegen den Bw. einen Vollstreckungsbescheid erlassen und festgestellt, dass die Einbringlichkeit von Abgaben in der Gesamthöhe von € 268.385,94 gefährdet sei.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Aktivposten in der Höhe von € 41.000,00 im Verhältnis zur Haftungsschuld gering seien und daher für die Einbringlichkeit ein rascher Zugriff geboten sei. Gespräche über Teilzahlungen hätten bisher zu keinem Ergebnis geführt,

Die nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 gemäß § 212 a Abs. 7 BAO bestehende Zahlungsfrist werde demnach unwirksam.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 5. Juli 2005, in der ausgeführt wird, dass das Verhalten des Bw. nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet gewesen sei. Er sei

der Aufforderung seine wirtschaftlichen Verhältnisse offen zu legen, unverzüglich nachgekommen. Das Rechtsmittelverfahren zum Aussetzungsantrag sei noch unerledigt, daher sei es unerheblich, ob Umstände hervorkommen, die die Abgabeneinbringung gefährden oder zu erschweren drohen.

Auf die Höhe eines Vermögens des Bw. komme es in diesem Fall nicht an.

Die Berufung wurde am 21. Dezember 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der Berufungsentscheidung vom 4. Jänner 2007 zu RV/2925-W/06 wurde zur Abweisung der Berufung wie folgt ausgeführt:

*„Gemäß § 230 Abs. 1 BAO dürfen, wenn eine vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeit gemäß § 227 eingemahnt werden muss, Einbringungsmaßnahmen erst nach ungenütztem Ablauf der Mahnfrist, bei Einziehung durch Postauftrag erst zwei Wochen nach Absendung des Postauftrages oder bei früherem Rücklangen des nicht eingelösten Postauftrages eingeleitet werden. Ferner dürfen, wenn die Abgabenbehörde eine Abgabenschuldigkeit einmahnt, ohne dass dies erforderlich gewesen wäre, innerhalb der Mahnfrist Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.“*

*Abs.2 Während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist dürfen Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.*

*Abs.3 Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt.*

*Abs.4 Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen nach dem im Abs. 3 bezeichneten Zeitpunkt eingebracht, so kann die Abgabenbehörde dem Ansuchen aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Maßnahmen zur Einbringung zuerkennen; das gleiche gilt für einen Antrag gemäß § 214 Abs. 5.*

*Abs.5 Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine bewilligte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermins oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Ist ein Terminverlust auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermins zurückzuführen, so darf ein Rückstandsausweis frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden.*

*Abs.6 Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212 a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.*

*Abs.7 Kommen während der Zeit, in der gemäß Abs. 1 bis 6 Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen Umstände hervor die die Einbringung einer Abgabe*

*gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft.*

Am 2. Dezember 2002 wurde gegen den Bw. ein Haftungsbescheid erlassen mit dem er zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der B.GesmbH im Gesamtausmaß von € 7.389.353,69 herangezogen wurde.

In der Folge wurde ein Vermögensstatus per 28. März 2005 vorgelegt, wonach der Bw. über einen Bausparvertrag, Lebensversicherungen und einen PKW verfügte. Der Gesamtwert wurde mit € 41.383,98 angegeben. Das monatliche Einkommen des Bw. wurde mit € 1.167,00 netto beziffert.

Gegen den Haftungsbescheid wurde eine Berufung eingebracht und die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO beantragt. Der Aussetzungsantrag wurde mit Bescheid vom 14. April 2005 teilweise abgewiesen. Dagegen richtete sich die Berufung vom 6. Mai 2005, die mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 abgewiesen wurde. Die Berufung wurde nach einem fristgerechten Vorlageantrag dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. November 2006 teilweise stattgebend erledigt.

Am 3. Juni 2005 erging ein Vollstreckungsbescheid über einen Betrag in der Höhe von € 268.385,94. Dieser Betrag wurde nach den Ausführungen im Aussetzungsbescheid in der Berufung gegen die Abgabenbescheide für Umsatzsteuer 1990 bis 1996 nicht bestritten.

Vollstreckungsbescheide dienen der Beseitigung der gemäß § 230 Abs. 1 bis 6 zustehenden Hemmung der Einbringung, um unverzüglich Vollstreckungsmaßnahmen zu ermöglichen.

Zur Beseitigung der gemäß § 230 Abs. 6 bestehenden Hemmung (eines noch unerledigten Aussetzungsantrages) darf ein Vollstreckungsbescheid nur erlassen werden, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist.

Ob eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung 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. Für die Annahme einer Gefährdung reicht es aus, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät. Ob die wirtschaftlichen, finanziellen und steuerlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen die Annahme einer Abgabengefährdung rechtfertigen, ist unter

Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles in deren zusammenfassender Würdigung zu beurteilen (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243, 0244).

Bei begründetem Verdacht einer Abgabenhinterziehung wird in der Regel eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung anzunehmen sein, es sei denn, dass die Abgabe im Verhältnis zur Vermögenslage oder zur erklärten Abgabenleistung geringfügig erscheint.

So liegt eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Zu den Gründen, die zur Erlassung des Haftungsbescheides geführt haben, darf aus der diesbezüglichen Berufungsentscheidung zitiert werden:

"Der Bw. wurde mit Urteil vom 13. Dezember 2001 zu 12 e Vr 2077/01, bestätigt durch die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 28. Mai 2002 zu 11 Os 27/02 der Abgabenhinterziehung schuldig gesprochen und zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 2,5 Mio im Nichteinbringungsfall zu 5 Monaten Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt.

Demnach hat er, vorsätzlich als faktischer Geschäftsführer der B.GesmbH im bewussten und gewollten Zusammenwirken als Mittäter unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Umsatzsteuern der Jahre 1990 bis 1996 in Höhe von 1990 S 3.001.583,00, 1991 S 9.767.666,00, 1992 S 8.019.955,00, 1993 S 18.194.115,00, 1994 S 23.767.667,00, 1995 S 32.688.751,00, 1996 S 36.344.865,00 verkürzt und dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG begangen.

Auf Seite 10 des Urteils des Landesgerichtes für Strafsachen zu 12 e Vr 2077/01 wird ausgeführt, dass in den Jahren 1990 bis 2000 gefälschte Eingangsrechnungen im Ausmaß von rund S 1, 5 Milliarden zum unberechtigten Vorsteuerabzug eingesetzt worden sind und diese Vorgangsweise in einem einheitlichen deliktischen Willensentschluss der drei Verurteilten gewählt wurde, wobei die Formulare vom Erst- (A.U.) und Drittangeklagten (Bw.) beschafft und vorkonzipiert und von der Zweitangeklagten (G.U.) mit einer Siemens-Computerschreibmaschine geschrieben wurden.

Den fiktiven Einkäufen wurden zur Verschleierung fiktive Exportumsätze gegenübergestellt und durch die wiederkehrende Einreichung unrichtiger Erklärungen fortlaufend Einnahmen verschafft, die zur Abdeckung der Unternehmensverbindlichkeiten und des Lohnaufwandes eingesetzt wurden.

Auf Seite 27 des Urteils wird erneut festgehalten, dass ein übereinstimmender deliktischer Wille der Angeklagten vorlag unrechtmäßig Vorsteuern zu lukrieren, wobei auf Seite 28 darüber hinausgehend noch ausgeführt wird, dass sich der Bw. geständig verantwortet habe, gemeinsam mit A.U. faktischer Unternehmensgeschäftsführer gewesen zu sein und mit diesem gemeinsam für Zwecke der B.GesmbH Abgabenmalversationen einverständlich vorgenommen und Gelder erbeutet zu haben.

Bei Strafbemessung wurden der lange Tatzeitraum und die außerordentliche kriminelle Energie, Steuergelder in einem der Volkswirtschaft schadenden Ausmaß lukriert zu haben, als erschwerend, als mildernd die Unbescholtenheit des Bw. sowie sein Geständnis gewertet.

Eine Einbringlichmachung der Abgabenschulden bei den anderen Gesamtschuldnern ist gleichfalls als fast aussichtslos zu bewerten. Gegen die beiden Mitangeklagten wurden ebenfalls Haftungsbescheide in der Höhe von zweistelligen Millionenbeträgen in Euro erlassen und über das Vermögen der B.GesmbH wurde am 23. März 2001 ein Konkursverfahren eröffnet. Laut Bekanntgabe der Masseverwalterin vom 23. November 2005 auf einen Vorhalt vom 3. November 2005 gelangt im Falle der völligen Bestreitung der Forderung des Finanzamtes eine Quote von 2,4 % und im Falle der vollständigen Anerkennung der Forderung des Finanzamtes eine Quote von 1,017 % zur Auszahlung an die Konkursgläubiger. Nach neuerlicher Rücksprache mit der Masseverwalterin vom 7. November 2006 erscheint ein Abschluss des Konkursverfahrens erst mit Ende des Jahres 2006 realistisch, die Quote wird nach derzeitiger Schätzung eher knapp unter 2 % zu erwarten sein. Da bisher keine exakten Angaben gemacht werden können, wird im Rahmen der Ermessungsübung zu Gunsten des Bw., wie auch bei dem Parallelverfahren gegen G.U., von einer Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen im Ausmaß von 97,6% ausgegangen.

Daher war von dem neu berechneten Gesamthaftungsbetrag die voraussichtliche Quote von 2,4 in Abzug zu bringen (- € 165.097,62), sodass sich ein verbleibender Haftungsbetrag in der Höhe von € 6.713.969,98 ergibt."

Die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie bei der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfordert das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich aber, dass nur durch den eine Sofortmaßnahme darstellenden Vollstreckungsbescheid dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung

getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit der Abgabenforderung oder des durch die Vollstreckungshandlung zu erzielenden Einbringungserfolges - könnte daher von der Erlassung eines Vollstreckungsbescheides abgesehen werden (vgl. zum Sicherstellungsauftrag VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Davon konnte im gegenständlichen Fall jedoch nicht ausgegangen werden.

Ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten des Abgabenschuldners im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO ist für eine positive, zur Erlassung eines Vollstreckungsbescheides führende Ermessensübung nicht erforderlich. Dies würde in Wahrheit zu einer unzulässigen Erweiterung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 230 Abs. 7 BAO führen. Abgesehen davon zielt eine Abgabenhinterziehung ohnehin naturgemäß darauf ab, die steuerpflichtigen Erlöse und Umsätze gegenüber dem Abgabengläubiger zu verbergen, und die daraus resultierenden Abgabenschuldigkeiten nicht zu entrichten. Das Verhalten eines Abgabenhinterziehers ist somit stets auch auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet. Dass in solchen Fällen die Gefährdungshandlung vor bzw. während des Entstehens der Abgabenforderung gesetzt wird, schadet nicht (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045):

Da somit eine bedeutende Differenz zwischen den aushaltenden Abgabenschuldigkeiten und dem einbekannten Vermögen und Einkommen des Bw. besteht, die Abgabennachforderungen auf Abgabenhinterziehungen zurückzuführen sind und eine Einbringlichmachung bei anderen Abgabenschuldern so gut wie aussichtslos ist, war ein rascher Zugriff geboten und ein Vollstreckungsbescheid zu erlassen.

Die Berufungsentscheidung wurde durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. April 2008 zu VwGH 2007/13/0020 aufgehoben und ausgeführt, dass soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrages auf Aussetzung nicht stattgegeben werde, dem Abgabepflichtigen nach § 212 a Abs. 7 zweiter Satz BAO für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zustehe.

Während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist dürften gemäß § 230 Abs. 2 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

Bei der Nachfrist des § 212 a Abs. 7 zweiter Satz BAO, die nach (bescheidmäßigen) Erledigungen eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst werde, handle es sich um eine gesetzlich zustehende Zahlungsfrist nach § 230 Abs. 2 BAO, nicht jedoch um eine

Frist nach § 230 Abs. 6 BAO (die einen unerledigten Antrag auf Aussetzung der Einhebung voraussetze). Im Vollstreckungsbescheidverfahren sei ebenso wie im Sicherstellungsverfahren bei der Berufungsentscheidung nur zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die Voraussetzungen dafür vorlagen.

Mit dem Vollstreckungsbescheid vom 3. Juni 2005 sei die nach der den Aussetzungsantrag erledigenden Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 gemäß § 212 a Abs. 7 BAO bestehende Zahlungsfrist als unwirksam erklärt worden. Der Vollstreckungsbescheid habe sich somit auf die Beseitigung einer die Einbringung hemmenden Monatsfrist nach § 230 Abs. 2 BAO bezogen. Damit sei die Sache des Berufungsverfahrens festgelegt gewesen und die Berufungsbehörde hätte das Vorliegen der Voraussetzungen eines Vollstreckungsbescheides nur in Bezug auf die von diesem intendierte Beseitigung der hemmenden Wirkung der Frist nach § 212 a Abs. 7 BAO prüfen dürfen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 230 Abs.2 BAO dürfen während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.*

*Abs.7 Kommen während der Zeit, in der gemäß Abs. 1 bis 6 Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen Umstände hervor die die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft.*

*Gemäß § 212a Abs. 7 BAO steht für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.*

Während der Hemmung der Einbringung sind keine neuen Umstände hervorgekommen, die die Einbringung der Abgabe gefährdet haben, daher war der Entscheidung des VwGH folgend der Vollstreckungsbescheid aufzuheben.

Wien, am 29. Mai 2009