



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch E-GmbH, vom 17. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. März 2008 betreffend Einwendungen gegen die Durchführung der Vollstreckung gemäß § 13 AbgEO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die im Rückstandsausweis vom 9. 1. 2008 erteilte Bestätigung der Vollstreckbarkeit wird (mit Ausnahme der Bestätigung der Vollstreckbarkeit der Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2007) aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine KFZ-Werkstätte in der Rechtsform einer GmbH.

Im Jahr 1999 wurden mit dem Finanzamt Gespräche über einen Abbau des seit Jahren bestehenden Steuerrückstandes geführt. Das Ergebnis dieser Besprechungen hielt das Finanzamt in einem Schreiben an die Bw. vom 20. 7. 1999 fest. Demnach erklärte sich das Finanzamt dazu bereit, die Einbringung des den Betrag von 1.640.000 S übersteigenden Abgabenzurückstandes gemäß § 231 Abs. 1 BAO für die Dauer von zwei Jahren auszusetzen, wenn ein Betrag von 1.400.000 S unverzüglich entrichtet werde. Weiters habe die Bw. monatliche Zahlungen in Höhe von 10.000 S zu leisten und die laufenden Selbstbemessungsabgaben pünktlich zu entrichten. Darüber hinaus seien allfällige Nachforderungen aus den Veranlagungen 1998 und 1999 termingerecht zu begleichen.

Im Juli und August 1999 setzte das Finanzamt die Einbringung folgender Abgabenschuldigkeiten gemäß § 231 Abs. 1 BAO aus (die auf die einzelnen Kalendermonate entfallenden Abgabenbeträge sind in der Tabelle pro Jahr zusammenfasst):

	29.7.1999 ATS	30.7.1999 ATS	9.8.1999 ATS	12.8.1999 ATS
Normverbrauchsabgabe 1993		69.180,00		
Normverbrauchsabgabe 1994		6.660,00		
Normverbrauchsabgabe 1995		36.565,00		
Umsatzsteuer 1995	1.356.086,52			
Umsatzsteuer 1996	213.835,00			
Normverbrauchsabgabe 1997		346.278,00		
Umsatzsteuer 1997			155.780,00	
Säumniszuschlag 1997				1.116,00
Lohnabgaben 1998 (LSt 200.399,70, DB 124.028,00)	324.427,70			
Normverbrauchsabgabe 1998	125.067,00	919.724,00		
Umsatzsteuer 1998	465.769,00	1.213.777,00		
Normverbrauchsabgabe 1999		114.359,00		
Säumniszuschlag 1999				430,00
Lohnabgaben 1999 (LSt 106.549,60, DB 58.693,00)	105.046,60	60.196,00		
Summen	2.590.231,82	2.766.739,00	155.780,00	1.546,00

Durch die Herauslösung der einbringungsausgesetzten Abgabenbeträge aus der laufenden Gebarung ergab sich zum 12. 8. 1999 ein Rückstand in Höhe von 1.640.000 S. Aufgrund der von der Bw. in den folgenden zwei Jahren geleisteten saldowirksamen Zahlungen (1,4 Mio. S; Raten zu je 10.000 S) verminderte sich dieser Rückstand bis zum 20. 7. 2001 auf 64.943 S.

Am 24. 7. 2001 nahm das Finanzamt die ausgesetzte Einbringung der Umsatzsteuer 1995 im Betrag von 1.356.086,52 S und der Umsatzsteuer 1996 im Teilbetrag von 158.210,30 S gemäß § 231 Abs. 2 BAO wieder auf. Mit Lastschriftbuchungen vom gleichen Tag wurden diese Abgabenschuldigkeiten wieder in die laufende Kontogebärung einbezogen, woraus ein Rückstand von 1.472.605,82 S (entspricht 107.018,44 €) resultierte.

Mit Eingabe vom 6. 8. 2001, deren Betreff auf „Wiederaufnahme einer Einbringung UVA 1995 ÖS 1.356.086,52, UVA 1996 ÖS 158.210,30“ lautet, ersuchte die Bw. um Bewilligung von monatlichen Ratenzahlungen in Höhe von 17.000 S, welche das Finanzamt mit Bescheid vom 14. 9. 2001 für den Zeitraum vom 28. 9. 2001 bis zum 28. 8. 2002 unter Festlegung einer Anzahlung (19.000 S) und einer Abschlusszahlung (1.326.620,82 S) bewilligte. Diese Zahlungs erleichterungsbewilligung bezog sich auf einen Rückstand laut laufender Kontogebärung in Höhe von 1.491.540,82 S zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer (24.080 S).

Mit weiterer Eingabe vom 14. 12. 2001 ersuchte die Bw. um Stundung eines Teilbetrages (80.688 S) der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2001 bis 15. 1. 2002, weil eine Umsatzsteuersondervorauszahlung für 2001 nicht entrichtet worden war. Dieses Zahlungserleichterungsansuchen wurde mit Bescheid vom 14. 2. 2002 in der Weise erledigt, dass für den Zeitraum vom 28. 2. 2002 bis zum 28. 1. 2003 monatliche Ratenzahlungen zu je 1.235 € (entspricht zirka 17.000 S) mit einer Abschlusszahlung von 94.154,08 € bewilligt wurden. Dieser Zahlungserleichterung lag ein Rückstand laut laufender Kontogebarung von 106.426,12 € zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer (1.749,96 €) zugrunde.

Mit Bescheid vom 21. 3. 2002 wurden der Bw. aufgrund eines (elektronisch angemerkt) Zahlungserleichterungsansuchens vom 20. 3. 2002 für den Zeitraum vom 28. 4. 2002 bis zum 28. 3. 2003 monatliche Ratenzahlungen im Betrag von 1.235 € mit einer Abschlusszahlung von 92.161,79 € bewilligt. Basis dieser Zahlungserleichterung war ein Rückstand laut laufender Kontogebarung in Höhe von 103.996,83 € zuzüglich der während der Laufzeit dieser Ratenbewilligung fällig werdenden Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer (1.749,96 €).

Aufgrund eines neuerlichen Ratengesuches vom 15. 1. 2003 wurde mit Bescheid vom 12. 2. 2003 die bisherige Ratenbewilligung für den Zeitraum vom 28. 3. 2003 bis zum 28. 2. 2004 verlängert und eine Abschlusszahlung von 84.567,06 € festgelegt. Dieser Zahlungserleichterbewilligung lag ein Rückstand laut laufender Kontogebarung in Höhe von 97.637,06 € zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen (1.750 €) zugrunde.

Mit Zahlungserleichterungsansuchen vom 13. 10. 2003 beantragte die Bw. eine weitere Verlängerung der Ratenzahlungen für das Jahr 2004, welche mit Bescheid vom 23. 10. 2003 für den Zeitraum vom 28. 11. 2003 bis zum 28. 10. 2004 mit Raten zu je 1.235 € und einer Abschlusszahlung von 71.560,38 € bewilligt wurde. Diese Zahlungserleichterung bezog sich auf einen Rückstand laut laufender Kontogebarung in Höhe von 83.834,38 € zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen (1.311 €).

Am 23. 2. 2004 nahm das Finanzamt die Einbringung der Umsatzsteuer 1996 im Teilbetrag von 4.042,41 € (entspricht 55.624,77 S) sowie der Umsatzsteuer 1997 im Betrag von 11.320,97 € (entspricht 155.780 S) wieder auf. Am 27. 2. 2004 wurde die Einbringung dieser Abgabenschuldigkeiten wiederum ausgesetzt.

Mit Bescheid vom 23. 3. 2004 bewilligte das Finanzamt (zufolge eines Aktenvermerkes vom 15. 3. 2004 „amtswegig“) für den Zeitraum vom 10. 4. 2004 bis zum 10. 3. 2005 monatliche Raten zu je 1.235 € mit einer Abschlusszahlung von 71.402,08 €. Dieser Zahlungserleichterung

rung lag ein Rückstand laut laufender Kontogeburung in Höhe von 83.237,08 € zuzüglich der während der Laufzeit der Raten fällig werdenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen (1.750 €) zugrunde.

Mit weiteren Zahlungserleichterungsansuchen vom 13. 7. 2004, 4. 3. 2005 und 30. 12. 2005 ersuchte die Bw. jeweils um Verlängerung der Ratenbewilligung. Mit Bescheiden vom 23. 7. 2004, 21. 3. 2005 und 20. 1. 2006 bewilligte das Finanzamt die beantragten Monatsraten bis zum 15. 7. 2005, 5. 3. 2006 und 6. 1. 2007. Diesen Zahlungserleichterungen lagen Abgabenzurückstände laut laufender Kontogeburung in Höhe von 73.063,23 € (23. 7. 2004), 62.602,88 € (21. 3. 2005) und 41.490,93 € (20. 1. 2006) zuzüglich der während der Laufzeit dieser Ratenbewilligungen fällig werdenden Körperschaftsteuervorauszahlungen zugrunde.

Am 10. 3. 2006 erfolgte eine neuerliche Wiederaufnahme der Einbringung der Umsatzsteuer 1996 (4.042,41 €) und 1997 (11.320,97 €).

Aufgrund eines weiteren Ratengesuches vom 13. 6. 2006 wurden der Bw. mit Bescheid vom 20. 6. 2006 für den Zeitraum vom 10. 7. 2006 bis zum 10. 6. 2007 monatliche Raten in Höhe von 1.235 € (mit einer Abschlusszahlung von 37.641,35 €) bewilligt. Diese Zahlungserleichterung bezog sich auf einen Rückstand laut laufender Kontogeburung in Höhe von 44.707,62 € zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Körperschaftsteuervorauszahlungen (6.518,73 €).

Mit Eingabe vom 8. 3. 2007 beantragte die Bw. wiederum eine Verlängerung der Zahlungserleichterung „wie gehabt“. Diesem Ansuchen entsprach das Finanzamt mit Bescheid vom 21. 3. 2007 durch die Gewährung der beantragten Monatsraten (1.235 €) für den Zeitraum vom 10. 4. 2007 bis zum 10. 3. 2008 (Abschlusszahlung: 9.167,53 €). Dieser Zahlungserleichterung lag ein Rückstand laut laufender Kontogeburung in Höhe von 21.002,53 € zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung fällig werdenden Körperschaftsteuervorauszahlungen (1.750 €) zugrunde.

Mit Eingabe vom 19. 3. 2007 ersuchte die Bw. um Ratenzahlungen in Höhe von 1.000 € für eine „vorgeschriebene Summe“ von 10.500 €, wobei aus den Akten weder eine diesbezügliche Vorschreibung noch eine Erledigung dieses Antrages ersichtlich ist.

Ein weiteres Ratengesuch mit Eingangsdatum 31. 8. 2007, das auf die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 2007 (23.648,68) in drei Teilbeträgen gerichtet war, wies das Finanzamt am 2. 10. 2007 ab. (Am 19./20. 9. 2007 war diese Abgabe in zwei Teilbeträgen entrichtet worden.)

Mit den von der Bw. bis zum 17. 9. 2007 entrichteten monatlichen Raten zu je 1.235 € wurden die Abgabenschuldigkeiten betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997, hinsichtlich derer

die Einbringung am 24. 7. 2001, 23. 2. 2004 und 10. 3. 2006 wieder aufgenommen worden war, vollständig getilgt. Am 12. 10. 2007 wies das Abgabenkonto der Bw. einen Saldo aus der laufenden Gebarung in Höhe von Null auf.

Am 23. 10. 2007 und 5. 11. 2007 nahm das Finanzamt die Einbringung der Umsatzsteuer 1998 in Teilbeträgen von 5.736 € und 9.084 € wieder auf, wodurch sich ein Rückstand in der laufenden Gebarung in Höhe von 14.820 € ergab. Bereits mit Eingabe vom 25. 10. 2007 suchte die Bw. um Abstattung der zu diesem Zeitpunkt wieder aufgenommen Umsatzsteuer 1998 (5.736 €) in monatlichen Raten zu je 1.235 € an. Mit Bescheid vom 6. 11. 2007 bewilligte das Finanzamt für den Zeitraum vom 25. 11. 2007 bis zum 25. 10. 2008 Ratenzahlungen in Höhe von 1.235 € mit einer Abschlusszahlung von 2.985 €. Diese Raten wurden von der Bw. nicht mehr entrichtet.

1.2. Am 9. 1. 2008 stellte das Finanzamt einen Rückstandsausweis über einen vollstreckbaren Abgabenzurückstand der Bw. aus, der sich aus folgenden Abgabenschuldigkeiten zusammensetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Euro	Euro	Euro
Umsatzsteuer	1998	121.618,37		
Lohnsteuer	1998-1999	22.306,88		
Dienstgeberbeitrag	1998-1999	13.278,87		
Normverbrauchsabgabe	1993-1999	117.572,52		
Körperschaftsteuer	10-12/2007	439,00		
Säumniszuschlag	1997,1999		112,35	
Summen		275.215,64	112,35	
Gesamtsumme				275.327,99

Auf der Grundlage dieses Rückstandsausweises beantragte das Finanzamt beim Bezirksgericht X. die Exekution durch zwangsweise Pfandrechtsbegründung auf zwei Liegenschaften der Bw., welche mit Gerichtsbeschluss vom 28. 1. 2008 zu AZ... bewilligt wurde.

1.3. Mit Eingabe vom 11. 2. 2008 erhob die Bw. Einwendungen gemäß § 13 AbgEO gegen den Rückstandsausweis vom 9. 1. 2008. Ausgeführt wurde, dass die Ausstellung eines Rückstandsausweises zu unterbleiben habe, soweit die Einbringung gemäß § 231 BAO ausgesetzt sei (Ritz, BAO³, § 229 Tz 7). Weiters sei das Recht zur Einhebung der im Rückstandsausweis angeführten Abgaben gemäß § 238 BAO verjährt, weil die Aussetzung der Einbringung keine Hemmung der Einhebungsverjährungsfrist bewirke (Ritz, BAO³, § 238 Tz 24). Dieser Eingabe waren zwei Beilagen mit einer chronologischen Darstellung der Aussetzung und Wiederaufnahme der Einbringung der gegenständlichen Abgabenschulden in Schilling- und Eurobeträgen angeschlossen.

In einer weiteren Eingabe vom 12. 2. 2008 wurde die Rechtswidrigkeit des Rückstandsausweises geltend gemacht und beantragt, die gesetzwidrig erteilte Vollstreckbarkeitsbestätigung aufzuheben bzw. die Vollstreckung einzustellen.

1.4. Mit Bescheid vom 5. 3. 2008 gab das Finanzamt dem Antrag der Bw. keine Folge. Ausgeführt wurde, dass die Einhebungsverjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie auch durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung unterbrochen werde (§ 238 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 231 Abs. 1 BAO könne die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht oder wegen Aussichtlosigkeit zunächst unterlassen worden seien, aber die Möglichkeit bestehe, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen könnten. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sei die ausgesetzte Einbringung wieder aufzunehmen, wenn die Gründe, die zur Aussetzung geführt hätten, innerhalb der Verjährungsfrist weggefallen seien.

Im Berufungsfall seien die gemäß § 231 BAO ausgesetzten Abgaben im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahr 1999 festgesetzt worden (Anm. des Ref.: dies trifft nur auf einen Teil der Abgaben zu; siehe dazu unten). Seither seien laufend Zahlungserleichterungen bewilligt worden, wodurch die Verjährung unterbrochen worden sei. Somit sei keine Einhebungsverjährung eingetreten.

Durch die Möglichkeit einer Pfandrechtsbegründung auf den Liegenschaften der Bw. seien Einbringungsmaßnahmen betreffend die einhebungsausgesetzten Abgabenschuldigkeiten nicht länger aussichtslos gewesen, weshalb die Einbringung gemäß § 231 Abs. 2 BAO wieder aufgenommen worden sei.

Die Wirkung einer Aussetzung der Einbringung bestehe in einer gänzlichen oder teilweisen Herauslösung der betreffenden Abgabenschuldigkeiten aus der laufenden Verbuchung der Geburung. Die Höhe des Rückstandes sowie die Fälligkeit und Vollstreckbarkeit der Abgaben werde dadurch nicht berührt. Dass im Berufungsfall eine Wiedereinbeziehung der einbringungsausgesetzten Abgabenbeträge in die laufende Kontogeburung unterblieben sei, sei lediglich als Entgegenkommen des Finanzamtes zu werten, das nur der Vermeidung von Nebengebühren gedient habe.

Die Aussetzung der Einbringung stelle eine behördeneinterne Maßnahme dar, auf welche kein Rechtsanspruch bestehe. Auch die Wiederaufnahme der Einbringung stelle eine bloß interne Maßnahme dar (VwGH 15.4.1997, 96/14/0001). Ein spezieller, nach außen in Erscheinung tretender Verwaltungsakt sei nicht erforderlich. Vielmehr bedürfe es zur Einleitung und Fortsetzung von Einbringungsmaßnahmen nur der Ausstellung eines Rückstandsausweises; dies stelle den Akt der Wiederaufnahme der Einbringung dar (Stoll, BAO, S. 2394).

1.5. In der dagegen erhobenen Berufung vom 17. 3. 2008 wurde geltend gemacht, dass die Abgabeneinbringung im Jahr 1999 ausgesetzt worden sei. Im Jahr 2001 sei die Einbringung der Umsatzsteuer 1995 wieder aufgenommen worden. In den Jahren 2001, 2004 und 2006 sei es zu einer Wiederaufnahme der Einbringung der Umsatzsteuer 1996 gekommen. Weiters sei in den Jahren 2004 und 2006 die Einbringung der Umsatzsteuer 1997 wieder aufgenommen worden. Durch die Gewährung von Zahlungserleichterungen für diese Abgabenschuldigkeiten seien nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenan- spruches erfolgt. Dadurch sei die Einhebungsverjährung hinsichtlich der Umsatzsteuer 1995, 1996 und 1997 unterbrochen worden. Hinsichtlich der übrigen Abgaben, deren Einbringung im Jahr 1999 ausgesetzt worden sei, seien keine Einbringungsversuche unternommen worden. Damit einer Amtshandlung unterbrechende Wirkung zukomme, müsse diese erkennbar den Zweck verfolgen, den Anspruch gegenüber dem Abgabenschuldner durchzusetzen. Die Aus- setzung der Einbringung führe jedoch dazu, dass bis zu einer allfälligen Wiederaufnahme kei- ne Einbringungsmaßnahmen gesetzt würden. Im Fall des Eintrittes der Einhebungsverjährung während der Dauer der Aussetzung der Einbringung seien die ausgesetzten Abgaben nach Rückübertragung in die laufende Gebarung abzuschreiben.

1.6. Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. 6. 2008 keine Folge. Darin wurde nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 238 und 231 BAO ausgeführt, dass die Bw. bis zum Jahr 2008 laufend um Zahlungserleichterungen angesucht habe, die „zum großen Teil“ bewilligt worden seien. Auch „gelegentliche Abweisungen“ seien als Unterbrechungshandlungen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO zu werten. Da diese Amtshandlun- gen auch gegenüber den einbringungsausgesetzten Abgaben eine Unterbrechung der Ver- jährung bewirkt hätten, sei das Recht zur Abgabeneinhebung im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises noch nicht verjährt gewesen.

1.7. Im Vorlageantrag vom 9. 6. 2008 wurde eingewendet, dass von den Zahlungserleichte- rungsbewilligungen nur die zu den betreffenden Zeitpunkten in der laufenden Kontogebarung als Rückstand ausgewiesenen Beträge umfasst gewesen seien. Nach außen erkennbar seien somit nur Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich jener Abgabenschuldigkeiten gewesen, für die Ratenzahlungen bewilligt worden seien. Einbringungsausgesetzte Abgabenbeträge seien niemals Gegenstand von Zahlungserleichterungen gewesen. Wie der Darstellung im Vorlage- antrag zu entnehmen sei, sei die Aussetzung der Einbringung jener Abgaben, hinsichtlich derer die Einbringung nicht wieder aufgenommen worden sei, am 29. 7. 1999, 30. 7. 1999 und 12. 8. 1999 erfolgt. Eine Zurückbuchung dieser einbringungsausgesetzten Abgaben in die laufende Gebarung sei nicht erfolgt. Wäre eine solche Zurückbuchung vorgenommen worden und die Einbringung „parallel zur Gewährung eines Zahlungserleichterungsansuchens an- schließend wieder ausgesetzt“ worden, wäre die Absicht einer versuchten Einbringung dieser

Abgaben nach außen erkennbar gewesen. Dies treffe aber nur auf die Umsatzsteuer 1995, 1996 und 1997 zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 229 BAO ist als Grundlage für die Einbringung über die vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeiten ein Rückstandsausweis auszufertigen. Dieser hat Namen und Anschrift des Abgabepflichtigen, den Betrag der Abgabenschuld, zergliedert nach Abgabenschuldigkeiten, und den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist (Vollstreckbarkeitsklausel). Der Rückstandsausweis ist Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Vollstreckungsverfahren.

2.2. Das Finanzamt hat auf der Grundlage des Rückstandsausweises vom 9. 1. 2008, der einen Exekutionstitel i. S. d. § 1 Z 13 EO darstellt, gegen die Bw. gerichtlich Exekution geführt (§ 3 Abs. 3 AbgEO) und mit Beschluss des Exekutionsgerichtes vom 28. 1. 2008 zu Gunsten der in den Rückstandsausweis aufgenommenen Abgabenforderungen eine zwangsweise Pfandrechtsbegründung auf zwei Liegenschaften der Bw. erwirkt. Die Rechtmäßigkeit des Rückstandsausweises wird von der Bw. unter dem Gesichtspunkt bestritten, dass die Bestätigung der Vollstreckbarkeit infolge eingetretener Einhebungsverjährung zu Unrecht ausgestellt worden sei.

2.3. § 229 BAO ordnet die Ausfertigung von Rückstandsausweisen über vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten an. Demnach liegt eine Rechtswidrigkeit von Rückstandsausweisen dann vor, wenn in diesen die Vollstreckbarkeit nicht (mehr) vollstreckbarer Abgabenschulden bestätigt wird. Rechtswidrig sind etwa Rückstandsausweise, mit welchen die Vollstreckbarkeit von Abgabenschuldigkeiten bestätigt wird, die bereits getilgt sind oder hinsichtlich derer das Recht zur Einhebung bzw. zwangsweisen Einbringung (Vollstreckbarkeit) nach § 238 Abs. 1 BAO bereits verjährt ist (vgl. VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

2.4. Im Fall eines abgabenbehördlichen Vollstreckungsverfahrens sind die Rechte, die dem Abgabenschuldner zur Geltendmachung behaupteter Unrichtigkeiten des Rückstandsausweises oder des Fehlens der Vollstreckbarkeit der Abgabenschuld zustehen, in den §§ 13 und 15 AbgEO normiert. Gemäß § 15 Abs. 2 AbgEO ist eine gesetzwidrig oder irrtümlich erteilte Bestätigung der Vollstreckbarkeit vom Finanzamt, das den Exekutionstitel ausgestellt hat, von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners aufzuheben. § 13 EO regelt die Einwendungen gegen die Durchführung der Vollstreckung wegen Fehlens der Vollstreckbarkeit.

Bei einer gerichtlichen Exekutionsführung steht dem Abgabenschuldner die Möglichkeit offen, gemäß § 7 Abs. 4 EO die dem Rückstandsausweis beigelegte Vollstreckbarkeitsbestätigung als gesetzwidrig oder irrtümlich erteilt, zu bekämpfen. Nach § 7 Abs. 4 EO sind Anträge auf

Aufhebung einer gesetzwidrig oder irrtümlich erteilten Vollstreckbarkeitsbestätigung für einen der im § 1 Z 13 EO angeführten Exekutionstitel bei jener Stelle einzubringen, von der der Exekutionstitel ausgegangen ist („Titelbehörde“). Über einen solchen Antrag hat die Verwaltungsbehörde mit Bescheid abzusprechen, woran die Gerichte gebunden sind (vgl. Liebeg, Abgabenexekutionsordnung Kommentar, § 15 Tz 5, mwN).

2.5. Das Finanzamt ist der Argumentation der Bw., der Ausstellung des Rückstandsausweises sei der Eintritt der Einhebungsverjährung entgegengestanden, nicht gefolgt.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Nach Abs. 2 dieses Paragrafen wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

2.6. Vorweg wird festgestellt, dass im Rückstandsausweis vom 9. 1. 2008 auch eine Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für das vierte Kalendervierteljahr 2007 (439 €) enthalten ist. Im Hinblick auf die Fälligkeit dieser Vorauszahlung am 15. 11. 2007 begann die Einhebungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen, weshalb das Recht auf Einhebung dieser Abgabe zum Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises offenkundig nicht verjährt war.

2.7. Was hingegen die übrigen Abgabenschuldigkeiten laut Rückstandsausweis betrifft, so besteht die Verjährungseinrede der Bw. aus folgenden Gründen zu Recht:

Unstrittig ist, dass die Aussetzung der Einbringung einer Abgabe (§ 231 Abs. 1 BAO) im Unterschied zur Aussetzung der Einhebung einer Abgabe (§ 212a BAO) keinen Hemmungstatbestand im Sinn des § 238 Abs. 3 BAO darstellt, sodass im Berufungsfall keine Hemmung der Einhebungsverjährungsfrist gegeben ist (vgl. Ritz, BAO³, § 238 Tz 20).

Ob der Ausstellung des Rückstandsausweises der Eintritt der Einhebungsverjährung entgegenstand, hängt nach insoweit übereinstimmender Ansicht beider Verfahrensparteien ausschließlich davon ab, ob die vom Finanzamt bewilligten, zum Teil aber auch nicht bewilligten Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) geeignet waren, die Verjährung der im Rückstandsausweis enthaltenen Selbstbemessungsabgaben samt Säumniszuschlägen (USt 1998; LSt 1998-1999; DB 1998-1999; NoVa 1993-1999; SZ 1997, 1999) zu unterbrechen.

Dem Finanzamt ist zwar einzuräumen, dass die – ausdrücklich in § 238 Abs. 2 BAO genannten – Bewilligungen von Zahlungserleichterungen Maßnahmen zur Durchsetzung des Abgabenanspruches darstellen. Gleches gilt für die Abweisung von Zahlungserleichterungsansuchen, womit ebenfalls die Erfüllung des Abgabenanspruches durchgesetzt werden soll (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2464). Hievon zu unterscheiden ist allerdings die Frage nach dem Umfang der Unterbrechungswirkung von Zahlungserleichterungsansuchen, welche das Gesetz nicht ausdrücklich regelt. Das Finanzamt scheint sich auf eine Unterbrechungswirkung schlechthin zu stützen, während die Bw. meint, eine die Einhebungsverjährung unterbrechende Wirkung erstrecke sich nur auf die von der Zahlungserleichterungsbewilligung umfassten Abgabenschuldigkeiten.

Soweit ersichtlich, existiert keine Rechtsprechung zur Frage, wie weit die Unterbrechungswirkung einer Zahlungserleichterungsbewilligung reicht. Vereinzelte höchstgerichtliche Erkenntnisse zu vergleichbaren Problemstellungen stützen jedoch den Standpunkt der Bw. So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.11.1994, 93/15/0010, zur Unterbrechungswirkung einer Berufungsvorentscheidung in einem Haftungsverfahren nach § 9 BAO ausgesprochen, dass sich diese nur auf jene Abgaben erstrecke, die mit der Berufungsvorentscheidung in Haftung gezogen wurden. Weiters deutet das Erkenntnis vom 29.3.2007, 2005/16/0095, darauf hin, dass einem Bescheid betreffend die Abweisung eines Stundungsansuchens Unterbrechungswirkung (nur) hinsichtlich jenes Abgabenanspruches zukommt, der mit der Abweisung durchgesetzt werden soll.

In Deutschland wird die Unterbrechung der Verjährung im § 231 der Abgabenordnung (AO) geregelt. Im Unterschied zu § 238 Abs. 2 BAO findet sich im § 231 Abs. 4 AO eine Bestimmung, der zufolge die Verjährung nur in Höhe des Betrages unterbrochen wird, auf den sich die Unterbrechungshandlung bezieht. Nach Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, § 231 AO, Tz 39, ist diese Regelung Ausdruck des allgemeinen Rechtsgedankens, dass sich der Umfang der Unterbrechungshandlung aus der einzelnen Unterbrechungshandlung ergibt. Nur in Höhe des Betrages, auf den sich die Unterbrechung beziehe, werde die Verjährung unterbrochen. Zwischen der die Verjährung unterbrechenden Handlung und dem Betrag, für den die Verjährungsfrist unterbrochen werde, bestehe ein objektiver Zusammenhang. Für subjektive Momente, insbesondere für einen Unterbrechungswillen der Finanzbehörde, bleibe kein Raum.

Auch wenn § 238 Abs. 2 BAO keine dem § 231 Abs. 4 dAO entsprechende Regelung enthält, ist nach Ansicht des Unabhängige Finanzsenates davon auszugehen, dass sich die Unterbrechungswirkung einer bewilligten Zahlungserleichterung nicht auf die zum Zeitpunkt der Bewilligung aushaltenden Abgabenschuldigkeiten schlechthin, sondern nur auf den von der Zahlungserleichterung umfassten Abgabenrückstand erstreckt. Dies gilt sinngemäß für die Nicht-

bewilligung einer Zahlungserleichterung. Nur ein solches Verständnis wird dem sich aus § 238 Abs. 2 BAO ergebenden Erfordernis gerecht, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die Unterbrechungswirksamkeit einer Amtshandlung eintritt: Zum einen muss die Amtshandlung auf die Durchsetzung eines bestimmten Anspruches gerichtet sein; zum anderen muss die Erkennbarkeit nach außen gegeben sein (vgl. Stoll, a. a. O, 2463).

2.8. Wie unter Punkt 1.1. der Berufungsentscheidung dargestellt, waren die im Rückstandsausweis enthaltenen Selbstbemessungsabgaben und Säumniszuschläge – mit Ausnahme der Umsatzsteuer 1998 (vgl. dazu Punkt 2.9.) – niemals Gegenstand von Zahlungserleichterungen. Die Ratenzahlungen laut Schreiben des Finanzamtes vom 20. 7. 1999 betrafen andere Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 1.640.000 S, die in der Folge getilgt wurden. Von den im Jahr 2001 und in den Folgejahren bewilligten Ratenzahlungen waren – abgesehen von der hier nicht relevanten Umsatzsteuer 11/2001 – nur die Umsatzsteuern 1995, 1996 und 1997 betroffen, deren Einbringung am 24. 7. 2001, 23. 2. 2004 und 10. 3. 2006 wieder aufgenommen worden war. Auch diese Abgaben wurden in der Folge entrichtet. Die Nichtgenehmigung von Ratenzahlungen mit Bescheid vom 2. 10. 2007 hatte die Umsatzsteuer 7/2007 zum Gegenstand, die hier nicht von Interesse ist. Die im Ratengesuch vom 19. 3. 2007 erwähnte „vorgeschriebene Summe“ (10.500 €) betraf ebenfalls keine im Rückstandsausweis angeführte Abgabenschuldigkeit.

Da die in den Rückstandsausweis aufgenommenen Abgabenschuldigkeiten, nämlich Lohnsteuer 1998 bis 1999, Dienstgeberbeiträge 1998 bis 1999, Normverbrauchsabgabe 1993 bis 1999 sowie Säumniszuschläge 1997 und 1999 von der Bewilligung (oder Nichtbewilligung) von Zahlungserleichterungen nicht berührt wurden, wurde dadurch keine Unterbrechung der Einhebungsverjährung bezüglich dieser Abgaben bewirkt. Da im Zeitraum zwischen der Aussetzung der Einbringung dieser Abgaben (1999) und der Ausstellung des Rückstandsausweises (2008) keine anderen Amtshandlungen zur Durchsetzung des Anspruches vorgenommen wurden, war das mit fünf Jahren befristete Recht zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung dieser Abgaben im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises verjährt. Bezuglich dieser Abgaben ist die Einhebungsverjährung auch unter Bedachtnahme auf die Regelung des § 238 Abs. 1 letzter Halbsatz BAO eingetreten, der zufolge das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben, keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe verjährt. Denn dadurch, dass sich die Bemessungsverjährungsfrist aufgrund der nach einer abgabenbehördlichen Prüfung (am 11. 6. 1999) vorgenommenen Festsetzung eines Teiles der im Rückstandsausweis enthaltenen Normverbrauchsabgabe gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängerte, wurde der Eintritt der Einhebungsverjährung ebenfalls nur um ein Jahr hinausgeschoben (vgl. RAE, Rz 1839).

2.9. Was die Umsatzsteuer 1998 betrifft, so wurden der Bw. mit Bescheid vom 6. 11. 2007 Ratenzahlungen bewilligt, soweit die Einbringung dieser Abgabe in Teilbeträgen von 5.736 € und 9.084 € (am 23. 10. und 5. 11. 2007) wieder aufgenommen worden war. Diese Ratenbewilligung konnte aber keine Unterbrechungswirkung mehr entfalten, weil zu diesem Zeitpunkt bereits Einhebungsverjährung eingetreten war. Dies selbst dann, wenn die Bemessungsverjährungsfrist im Hinblick auf die am 11. 6. 1999 erfolgte Festsetzung eines Teiles der im Rückstandsausweis enthaltenen Umsatzsteuer (U 1-4/98, 6-8/98, 10-12/98) um ein Jahr verlängert und solcherart auch der Eintritt der Einhebungsverjährung um ein Jahr hinausgeschoben wurde.

2.10. Bloß der Vollständigkeit halber wird noch bemerkt, dass die Ansicht der Bw., die Ausstellung des Rückstandsausweises sei auch aufgrund der aufrechten Aussetzung der Einhebung der betreffenden Abgaben unzulässig gewesen, unzutreffend ist. Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht der Umstand, dass die Einbringung einer Abgabe ausgesetzt ist, der Durchführung von Einbringungsmaßnahmen nicht entgegen (vgl. VwGH 20.11.2000, 96/14/0001). Dies ändert jedoch nichts daran, dass über nicht mehr vollstreckbare Abgabenschulden kein Rückstandsausweis ausgestellt werden darf.

2.11. In der Eingabe vom 12. 2. 2008 wurde der Antrag auf Aufhebung der Vollstreckbarkeitsbestätigung mit einem Antrag auf Einstellung der Exekution verbunden. Solche verbundenen Anträge sind zwar unabhängig davon zulässig, ob sie nach § 7 Abs. 3 EO an Gerichte oder nach § 7 Abs. 4 EO an Verwaltungsbehörden als „Titelbehörden“ gerichtet werden (vgl. Jaksch in Angst, Exekutionsordnung², § 7 Rz 116 f, § 39 Rz 72). Allerdings hat im letzteren Fall nicht die Verwaltungsbehörde, sondern das Exekutionsgericht über die Einstellung der Exekution zu entscheiden (vgl. § 7 Abs. 5 EO).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. März 2011