



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DDr. DS, geb. X, Adresse, vom 24. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Rückgewähr eines grundlos vollstreckten Betrages von 300,00 € entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. August 2007 wies das Finanzamt den Berufungswerber (Bw) darauf hin, dass er offenbar übersehen habe, die Einkommensteuererklärung 2006 fristgerecht einzureichen. Er werde ersucht, dies bis 12. September 2007 nachzuholen.

Nachdem der Bw diesem Ersuchen keine Folge geleistet hatte, forderte ihn die Abgabenbehörde am 24. September 2007 – unter Androhung einer Zwangsstrafe von 300,00 € – abermals zur Erklärungsabgabe bis 15. Oktober 2007 auf. Da er auch diese Frist ungenützt verstreichen ließ, wurde die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 7. November 2007 festgesetzt. Gleichzeitig erging die Aufforderung, die Erklärung bis 28. November 2007 einzureichen und die Zwangsstrafe bis 14. Dezember 2007 zu entrichten.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 erging am 23. Oktober 2008 und führte zu einer Einkommensteuerfestsetzung von Null.

Trotz der im Jänner 2008 gegenüber der Abgabenbehörde abgegebenen Erklärung, die Zwangsstrafe am 15. Februar und 15. März je zur Hälfte bezahlen zu wollen, blieb diese unentrichtet.

Der am 22. Juli 2008 ausgestellte Rückstandsausweis wies eine vollstreckbare Zwangsstrafe von 300,00 € aus. Mit gleichem Datum erteilte das Finanzamt einen Vollstreckungsauftrag, dem der Rückstandsausweis als Exekutionstitel zu Grunde lag.

In einer am 23. Juli 2008 ausgestellten Quittung bescheinigte der Vollstreckungsbeamte die Entgegennahme von 310,00 €. Dieser Betrag setzt sich aus der Pfändungsgebühr von 10,00 € und der ausständig gewesenen Zwangsstrafe von 300,00 € zusammen.

Mit Eingabe vom 12. September 2008 stellte der Bw einen Antrag auf Rückgewähr des grundlos vollstreckten Betrages von 300,00 €. Begründend brachte er im Wesentlichen vor, dass dieser Betrag sich offensichtlich auf die verspätete Abgabe der Einkommensteuererklärung 2006 beziehe. Diese sei mit Bescheid vom 22. August 2007 eingemahnt worden. Richtig sei, dass er die Steuererklärung wegen Arbeitsüberhäufung und mehrerer Auslandsaufenthalte erst am 29. Dezember 2007 abgegeben habe. Dies rechtfertige aber nicht die Vollstreckung eines derart hohen Betrages. Das Finanzamt habe im genannten Bescheid vom 22. August 2007 selbst angeführt, dass es nach Ablauf des angeführten Termins eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen vornehmen könne oder werde. Dies sei nicht geschehen. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel, der auch Teil der Europäischen Menschenrechtskonvention sei, müsse stets das jeweils mögliche mildere Mittel angewendet werden. Dieser Grundsatz sei hier verletzt worden. Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass nach Auskunft des Sachbearbeiters vom 29. August 2008 die Steuerjahre 2004 und 2005 noch nicht abschließend bearbeitet worden seien, sodass für das Jahr 2006 keine Dringlichkeit bestanden habe. Im Übrigen seien sämtliche ihm zugegangenen Vorauszahlungsbescheide nunmehr auf Null gestellt, sodass das Finanzamt selbst erkennen lasse, dass keine Rückstände bestünden. Unter diesen Umständen sei obige Maßnahme nicht mehr sachgerecht und daher zu korrigieren.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 10. Oktober 2008 wies das Finanzamt die Eingabe betreffend die Einwendungen gegen die Vollstreckung zurück. Nach Zitierung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 AbgEO führte es begründend aus, dass die Eingabe nicht zulässig sei, weil sich die Einwendungen ausschließlich gegen die Richtigkeit der Festsetzung der Zwangsstrafe richteten. Die Erinnerung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2006, die die Androhung der Zwangsstrafe enthalten habe, sei am 26. September 2007 beim Postamt hinterlegt, aber nicht behoben worden. Den mit Rückschein zugestellten Bescheid

über die Zwangsstrafenfestsetzung habe der Bw am 9. November 2007 übernommen. Eine Berufung gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe habe er nicht eingebracht.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung führte der Bw gleich lautend aus wie im Antrag vom 12. September 2008. Ergänzend wurde lediglich vorgebracht, dass die Bescheide für die Jahre 2004 und 2005 mittlerweile vorlägen. Aus der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. August 2008 ergebe sich für alle in Rede stehenden Jahre keine Steuerschuld. Unabhängig von der Rechtzeitigkeit der Abgabe von Steuererklärungen sei es nicht zum Entgang von Steuerzahlungen gekommen. Rückstände seien nicht entstanden. Zugleich zeige die zitierte Entscheidung, dass der Steuerfall kompliziert gewesen und es zu Unübersichtlichkeiten gekommen sei, deren Klärung für ihn mit erheblichem Aufwand verbunden gewesen sei. Unter diesen Umständen sei die obige Maßnahme nicht verhältnismäßig und daher zu korrigieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Zurückweisung einer Berufung vom 10. Oktober 2008 als unbegründet ab. Unter Hinweis auf §§ 92 Abs. 1 und 273 Abs. 1 BAO führte das Finanzamt aus, dass nur Bescheide mit Berufung anfechtbar seien. Erledigungen ohne Bescheidcharakter seien ua. der bekämpfte Vollstreckungsauftrag im Sinne des § 5 Abs. 3 AbgEO oder Rückstandsausweise. Nach § 226 BAO seien Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet würden, in dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Ausmaß vollstreckbar. Als Grundlage für die Einbringung sei über die vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeiten ein Rückstandsausweis auszufertigen. Dieser habe nach § 229 BAO ua. den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden sei. Rückstandsausweise bildeten als Exekutionstitel die Grundlage der finanzbehördlichen Vollstreckung. Sie seien zwar öffentliche Urkunden über Bestand und Vollstreckbarkeit von Abgabenschulden, aber keine rechtsmittelfähigen Bescheide. In dem als Berufung gewerteten Antrag vom 12. September 2008 auf Rückgewähr des grundlos vollstreckten Betrages sei eingewendet worden, dass (nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel) die Voraussetzungen für die Ausfertigung eines vollstreckbaren Rückstandsausweises nicht vorlägen und daher der Rückstandsausweis bzw. die Vollstreckbarkeitsklausel ersatzlos aufzuheben wären. Dem sei zu entgegnen, dass die diesbezüglichen Einwendungen ins Leere gingen, weil es sich bei den Rückstandsausweisen bzw. Vollstreckungsaufträgen um Beurkundungen und damit um Erledigungen ohne Bescheidcharakter handle. Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter seien als unzulässig zurückzuweisen. Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

In dem – über Auftrag der Abgabenbehörde ergänzten – Vorlageantrag vom 11. November 2008 wandte der Bw im Wesentlichen ein, dass der Bescheid insoweit angefochten werde, als er die Ablehnung seines Antrages auf Rückgewähr von 300,00 € betreffe. Beantragt werde, diesen Antrag stattzugeben.

Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Vollstreckbarkeit von Abgabenschulden tritt ein, wenn sie bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet werden [§ 226 der Bundesabgabenordnung (BAO)]. Grundlage (Exekutionstitel) für das abgabenbehördliche Vollstreckungsverfahren ist der Rückstandsausweis (§ 229 BAO). Dieser ist eine öffentliche Urkunde über Bestand und Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld, aber kein rechtsmittelfähiger Bescheid.

Nach § 5 Abs. 3 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) haben sich die Vollstrecker zu Beginn der Amtshandlung (vor Durchführung der erteilten Aufträge) unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und eine Ausfertigung des Auftrages der Abgabenbehörde auf Durchführung der Vollstreckung (Vollstreckungsauftrag) auszuhändigen.

Bei diesem Vollstreckungsauftrag handelt es sich um einen behördeninternen, nicht normativen Rechtsakt (Liebeg, AbgEO, § 5 Tz 8).

Gegenständlich wurde in dem mit 22. Juli 2008 datierten Rückstandsausweis ein vollstreckbarer, am 14. Dezember 2007 fällig gewesener Rückstand von 300,00 € ausgewiesen.

Mit ebenfalls am 22. Juli 2008 ausgestellttem Vollstreckungsauftrag wurde der Vollstrecker beauftragt, wegen dieses Rückstandes eine Pfändung vorzunehmen und ihm die Berechtigung erteilt, die geschuldeten Beträge anzunehmen und Bargeld zwangsweise abzunehmen sowie den Empfang zu quittieren.

Da der Bw den Rückstand von 300,00 € samt Pfändungsgebühr von 10,00 € bezahlte, stellte der Vollstrecker eine Quittung über 310,00 € aus.

Nach § 12 Abs. 1 AbgEO können im Zuge des finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahrens nur insofern Einwendungen gegen den Anspruch erhoben werden, als diese auf den Anspruch aufhebenden oder hemmenden Tatsachen beruhen, die erst nach Entstehung des diesem Verfahren zu Grunde liegenden Exekutionstitel eingetreten sind.

Als zeitlich *nach* Ausstellung des Rückstandsausweises eingetretener Umstand ist insbesondere die Zahlung, als Umstand, der die Geltendmachung des Abgabenanspruches hemmt, insbesondere die Bewilligung einer Stundung anzusehen.

Weder wandte der Bw derartige den Anspruch aufhebende oder hemmende Tatsachen ein, noch sind solche aus den Akten zu entnehmen.

§ 13 AbgEO ermöglicht dem Abgabenschuldner, Einwendungen gegen die Durchführung der Vollstreckung zu erheben.

Wenn der Abgabenschuldner bestreitet, dass die Vollstreckbarkeit eingetreten ist oder wenn er behauptet, dass das Finanzamt auf die Einleitung der Vollstreckung überhaupt oder für eine einstweilen noch nicht abgelaufene Frist verzichtet hat, so hat er seine bezüglichlichen Einwendungen beim Finanzamt geltend zu machen (§ 13 Abs. 1 AbgEO).

Auch derartiges behauptete der Bw zu Recht nicht: das Finanzamt hat erhoben, dass er den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe eigenhändig übernommen hat und demzufolge eine rechtswirksame Bescheidzustellung vorlag, sodass der Bescheid rechtskräftig und die vorgeschriebene Zwangsstrafe fällig wurde. Die Vollstreckbarkeit der am 14. Dezember 2007 fällig gewesenen Zwangsstrafe war zum Einen zum Zeitpunkt der Vollstreckungshandlung eingetreten, zum Anderen ist ein Verzicht des Finanzamtes auf Einleitung der Vollstreckung nicht aktenkundig.

Einwendungen, die sich gegen den Abgabenanspruch oder gegen die Höhe der Abgabe richten, sind im Veranlagungsverfahren mit Berufung gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen und können gemäß §§ 12 und 13 AbgEO nicht mehr erhoben werden, sodass sie im Vollstreckungsverfahren nicht mehr zu prüfen sind. Einwendungen gegen die Abgabenfestsetzung sind daher bescheidmäßig zurückzuweisen (vgl. Liebeg, AbgEO, § 12 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Wenn der Bw in seinem als Berufung gewerteten Antrag vom 12. September 2008 vorbrachte, dass die Zwangsstrafe von 300,00 € zu hoch bemessen worden sei, mit Festsetzung dieser Zwangsstrafe der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel verletzt worden sei oder eine Dringlichkeit für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2006 nicht bestanden habe und die Einkommensteuer letztlich mit Null festgesetzt worden sei, sodass es zu keinem Entgang von Steuerzahlungen gekommen sei, war ihm auf Grund obiger Ausführungen zu entgegnen, dass diese Bedenken innerhalb der Rechtsmittelfrist mittels Berufung gegen den Zwangsstrafenfestsetzungsbescheid geltend zu machen gewesen wären.

Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Rechtmäßigkeit einer Zwangsstrafenvorschreibung nicht davon abhängig ist, ob die Veranlagung zu einer Nachforderung oder Gutschrift führt.

Wenngleich der Bw in der Berufungsvorentscheidung, der nach höchstgerichtlicher Judikatur Vorhaltecharakter zukommt, mit ausführlicher Begründung auf die Nichtbeachtlichkeit seiner Einwendungen im nunmehrigen Vollstreckungsverfahren hingewiesen wurde, unterließ er es,

sich mit dieser Begründung auseinander zu setzen, sondern begnügte sich damit, seine bereits zuvor geäußerten Bedenken zu wiederholen.

Der Bw hätte, wie bereits oa., seine Einwendungen im Wege einer binnen Monatsfrist einzubringenden Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe geltend machen müssen. Derartige Versäumnisse können nicht im Vollstreckungsverfahren nachgeholt werden. Darüber hinaus sind weder der Vollstreckungsauftrag noch der Rückstandsausweis rechtsmittelfähig und erhob der Bw auch keinerlei Einwendungen gegen Vorgänge des Vollstreckungsvollzuges (§ 18 Z 5 AbgEO).

Ein vollstreckbarer Rückstandsausweis stellt aber nicht nur einen gültigen Exekutionstitel dar, sondern bildet auch einen Titel sui generis für das "Behaltendürfen" des auf Grund des vollstreckbaren Rückstandsausweises exekutiv hereingebrachten oder unter exekutivem Druck geleisteten Geldbetrages. Sofern der Geldbetrag auf Grund eines vollstreckbaren Exekutionstitels geleistet worden ist, ist er nicht rückforderbar (vgl. VwGH 10.6.2002, 2002/17/0063).

Nach § 273 Abs. BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung, die gegen einen von ihr erlassenen Bescheid eingebracht worden ist, durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Mit Berufung anfechtbar sind demnach nur Bescheide. Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter – wie beispielsweise der seitens des Finanzamtes als Berufung gewertete Antrag auf Rückgewähr des vollstreckten Betrages von 300,00 € – sind daher als unzulässig zurückzuweisen.

Da es sich, wie oa., sowohl bei einem Vollstreckungsauftrag als auch einem Rückstandsausweis um eine Erledigung ohne Bescheidcharakter handelt (vgl. Ritz, BAO³, § 92 Tz 17), erging der Zurückweisungsbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht.

Die gegenständliche Einbringung der Zwangsstrafe erfolgte im Einklang mit den geltenden gesetzlichen Bestimmungen, sodass die Berufung gegen den bekämpften Zurückweisungsbescheid spruchgemäß abzuweisen war.

Linz, am 13. November 2009