
JBI 2017, 11

Heft 1 v. 01.01.2017

Aufsätze

Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren^{*)}

Univ.-Prof. Dr. Bettina Nunner-Krautgasser
Graz

RA Dr. Georg Muhri
Graz

- A. Einleitung
- B. Meinungsstand und Rechtspraxis
- C. Stellungnahme
 - I. Allgemeines
 - II. Verfahrensunterbrechung und Titelerwerbsverbot
 - III. Rückstandsausweise im Insolvenzverfahren
 - 1. Rechtsnatur und Arten
 - 2. Ausstellung von Rückstandsausweisen nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens?
 - 3. Rolle von Rückstandsausweisen im Feststellungsverfahren
 - IV. Ergebnis

Die Hereinbringung von Abgabenforderungen mit Rückstandsausweisen wirft im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren brisante Rechtsfragen auf. Hier hat sich eine gewisse, weithin akzeptierte Rechtspraxis entwickelt, die im folgenden Beitrag kritisch hinterfragt werden soll.

Deskriptoren: Abgabeninsolvenzforderung; Rückstandsausweis; Feststellungsverfahren; Prüfungsverfahren.

§ 6 IO, § 7 IO, § 9 IO, § 10 IO, § 14 IO, § 102 IO, § 110 IO, § 128 IO, § 4 BAO, § 210 BAO, § 212a BAO, § 226 BAO, § 229 BAO, § 230 BAO, § 231 BAO, § 240 BAO, § 254 BAO, § 12 AbgEO, § 13 AbgEO, § 15 AbgEO

A. Einleitung

Im Schnittstellenbereich von Insolvenzrecht und Finanzrecht gibt es zahlreiche offene Rechtsfragen. Ein besonders brisantes Thema ist die *Hereinbringung von Abgabenforderungen mit Rückstandsausweisen bei formeller Insolvenz des Abgabepflichtigen*: Dabei geht es einerseits um genuin abgabenrechtliche Themen wie die *Bekämpfbarkeit von Rückstandsausweisen bzw der damit betriebenen Abgabeforderung*. Andererseits bereitet aber auch die *Einbettung solcher Forderungen in das insolvenzrechtliche Rechtsdurchsetzungssystem* Probleme: Dabei geht es um so

fundamentale Angelegenheiten wie die Unterbrechung von Abgabenverfahren bzw die Möglichkeit der Schaffung eines Titels nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und die damit verbundene Frage der Parteirollen im Prüfungsverfahren sowie die Berücksichtigung bestrittener Abgabenforderungen bei Verteilungen.

B. Meinungsstand und Rechtspraxis

Im Mittelpunkt der Thematik stehen Rückstandsausweise über Abgabenforderungen, die erst nach der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens geschaffen werden. Dies geschieht zum Teil ungeachtet einer bewilligten Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.¹⁾ Diese Vorgangsweise basiert auf der österreichischen hA,²⁾ die für *Verwaltungsverfahren* (und daher auch für *Abgabenverfahren*)³⁾ weder

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 11
eine *Verfahrensunterbrechung* noch ein *Titelerwerbsverbot* annimmt.

Nach der derzeit üblichen Rechtspraxis und hA⁴⁾ macht die Tatsache, dass über eine iS des § 226 BAO vollstreckbare Abgabenforderung - wenn auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens - ein Rückstandsausweis ausgestellt wurde, diese zu einer *vollstreckbaren Forderung iS des § 110 Abs 2 IO*.

Würde nun eine solche - angemeldete - titulierte Abgabeninsolvenzforderung in der Prüfungstagsatzung vom Insolvenzverwalter *anerkannt und idF festgestellt*, so wäre sie nach den allgemeinen Grundsätzen quotal auszubezahlen.

Im *Bestreitungsfall* muss hingegen das Insolvenzgericht dem Verwalter gemäß § 110 Abs 2 iVm Abs 4 IO eine mindestens einmonatige Frist setzen, innerhalb der er seinen Widerspruch geltend machen kann; dies hat nach Maßgabe der abgabenverfahrensrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen. Zur Prüfung sind daher die Finanzbehörden berufen; das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen der BAO⁵⁾ und AbgEO.

Hier wird üblicherweise primär eine Bekämpfung des Rückstandsausweises mittels der in §§ 12, 13 und 15 AbgEO angeführten Rechtsbehelfe angestrebt.⁶⁾ Der Verwalter wird also zunächst die *Beseitigung des Rückstandsausweises* zu erreichen versuchen, damit der Titel für die bestrittene Abgabenforderung wegfällt. Sofern es sich um eine Abgabenforderung handelt, deren Einhebung gemäß § 212a BAO im Hinblick auf eine Bescheidbeschwerde ausgesetzt wurde, wird er sich dabei des § 15 Abs 2 AbgEO bedienen,⁷⁾ wonach eine gesetzwidrig oder irrtümlich erteilte Bestätigung der Vollstreckbarkeit vom Finanzamt, das den Exekutionstitel ausgestellt hat, von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners aufzuheben ist. Das sei hier einschlägig, weil § 212a BAO einen Zahlungsaufschub auslöst, der der Vollstreckung entgegensteht: Da § 229 BAO für die Ausstellung eines Rückstandsausweises die Vollstreckbarkeit der Abgabenforderung voraussetzt, dürfte in einer solchen Situation gar kein Rückstandsausweis (samt der damit untrennbar verbundenen "Vollstreckbarkeitsklausel") ausgestellt werden. Das betreffende Finanzamt, das den Rückstandsausweis ausgestellt hat, hätte idF also den Rückstandsausweis samt der Vollstreckbarkeitsbestätigung (formlos) zu beseitigen. Soweit das Finanzamt dem Antrag des Insolvenzverwalters auf Aufhebung der Vollstreckbarkeitsbestätigung jedoch nicht Folge gibt (etwa weil Streit darüber besteht, ob die Abgabe ausgesetzt ist), habe es über den Antrag mit Bescheid nach § 13 AbgEO abzusprechen.⁸⁾

Allerdings ist zu bedenken, dass es in diesen Verfahren nicht um die Feststellung des (Nicht-)Bestehens der Abgabenverbindlichkeit, sondern eben (nur) um die Aufhebung oder Berichtigung des Rückstandsausweises (bzw der Vollstreckbarkeitsbestätigung) geht. Aufgrund dieser Rechtsbehelfe wird also gegebenenfalls der Rückstandsausweis beseitigt; Gegenstand des Prüfungsverfahrens ist jedoch nicht der Bestand des Titels, sondern die Frage, ob die angemeldete Forderung im konkreten Insolvenzverfahren als Insolvenzforderung zu berücksichtigen ist bzw ob der anmeldende Gläubiger ein insolvenzspezifisches Haftungsrecht im Hinblick auf die Insolvenzmasse hat.⁹⁾ Dementsprechend zielt das Prüfungsverfahren auch nur auf die Feststellung einer nicht vollstreckbaren Forderung (§ 110 Abs 1 IO) oder die Bestreitung einer vollstreckbaren Forderung ab (§ 110 Abs 2 IO). Es geht also primär um die *materielle Forderung*,¹⁰⁾ nicht um den dafür ausgestellten Titel (dieser ist nur für die Parteirollen wichtig). Und mit der bloßen Beseitigung des Rückstandsausweises ist noch keineswegs klargestellt, ob die bestrittene Abgabenforderung zu

berücksichtigen ist oder nicht:¹¹⁾ Das (durch die Insolvenzeröffnung nicht unterbrochene) Abgabeverfahren, das als Prüfungsverfahren fungiert, ist ja weiterhin anhängig. Diese Frage ist also allenfalls durch Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes, ansonsten erst durch das BFG im Rahmen der Entscheidung über die Beschwerde zu klären; unter Umständen können auch noch VwGH und/oder VfGH angerufen werden. Erst durch die endgültige - weder durch Beschwerde noch durch Anrufung des VwGH oder VfGH änderbare - Entscheidung im Abgabeverfahren ist daher nach dieser Ansicht das Prüfungsverfahren beendet.

Für die *Berücksichtigung solcher - bestrittener - Forderungen bei Verteilungen* ergibt sich daraus Folgendes: Bis zu einem Widerspruch des Insolvenzverwalters gilt die vollstreckbare Abgabeforderung (trotz der erfolgten Bestreitung durch den Insolvenzverwalter) als *nicht bestritten* (§ 131 Abs 4 IO). Sofern daher in einer solchen Situation bereits vor Ablauf der Frist des § 110 Abs 4 IO eine Verteilung vorgenommen würde, wäre diese Abgabeforderung sogar *quotalauszubezahlen*. Insolvenzverwaltern wird daher - zur Vermeidung einer vorschnellen Auszahlung - für solche Fälle geraten, zuerst ihren Widerspruch geltend zu machen und erst danach die Verteilung vorzunehmen.¹²⁾ Eine quotale Auszahlung ist selbstverständlich auch

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 12

dann geboten, wenn überhaupt kein Widerspruch iS des § 110 IO erfolgt.¹³⁾

Hat der Verwalter hingegen seinen Widerspruch iS des § 110 IO geltend gemacht, bevor eine Verteilung vorgenommen wurde, so ist die Abgabeforderung bei folgenden Verteilungen iS des § 131 Abs 1 IO "nur" sicherzustellen. Die *Sicherstellungspflicht* wiederum soll allerdings nicht etwa nur bis zum Wegfall des Titels, sondern bis zum rechtskräftigen Abschluss des Abgabeverfahrens bestehen.¹⁴⁾

Für den Insolvenzverwalter bedeutet das, dass er bei nicht entsprechend vorgenommener Sicherstellung iS des § 81 Abs 3 IO iVm §§ 1295 ff ABGB haftet; für den Schadenersatz sei dabei die entgangene, fiktiv unter Einschluss der nicht sichergestellten Forderung neu zu berechnende Quote maßgebend. Sollte die Republik gegen den Verteilungsentwurf keine Erinnerungen erhoben bzw gegen den Verteilungsbeschluss nicht rekuriert haben, so sei dies (nur) als Einwand gemäß § 1304 ABGB (unterlassene Schadensminderung) zu relevieren.¹⁵⁾

C. Stellungnahme

I. Allgemeines

An dieser Lösung erscheint nun einiges unbillig: Das beginnt schon mit der überkommenen Ansicht, dass Verwaltungsbehörden, anders als Gerichte, auch noch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Titel hinsichtlich Insolvenzforderungen schaffen - insbesondere *Rückstandsausweise ausstellen* - dürfen und dass diese die betreffenden Abgabeforderungen zu *titulierten Forderungen iS des § 110 Abs 2 IO* machen. Das wiederum bringt mit sich, dass der Insolvenzverwalter im Bestreitungsfall iS des § 110 Abs 1 IO in die *Aktivrolle* gedrängt wird. Der Insolvenzverwalter ist also in der ungünstigen Position, dass er seinerseits die Behörde zu einem (Weiter-)Tun veranlassen muss. Und solange die Behörde nicht agiert (in concreto: im Abgabeverfahren nicht mit Bescheid abspricht), trifft ihn zumindest eine fortdauernde *Sicherstellungspflicht*, die den Abschluss des Verfahrens hindert, die Befriedigung der anderen Insolvenzgläubiger beeinträchtigt und den Verwalter einem Haftungsrisiko aussetzt. Insgesamt ergibt sich daraus eine extrem privilegierte Rechtsstellung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Insolvenzgläubigern, die in dieser Dimension aus der IO jedenfalls nicht herauszulesen ist und deren sachliche Rechtfertigung fraglich ist. Daher soll im Folgenden analysiert werden, ob man die Rechtslage hier nicht doch anders beurteilen muss.

II. Verfahrensunterbrechung und Titelerwerbsverbot

Wie bereits eingangs erwähnt finden nach hA die Bestimmungen der §§ 6 und 7 IO auf *Verwaltungsverfahren*¹⁶⁾ - und damit auch auf *Abgabeverfahren*¹⁷⁾ - keine Anwendung. Diese Rechtsansicht wird vor allem durch eine Berufung auf den Wortlaut dieser Normen untermauert: Unter "Rechtsstreitigkeiten" seien eben nur gerichtliche Verfahren zu

verstehen. Verwaltungsverfahren, die die Insolvenzmasse betreffen, sollen hingegen durch die Insolvenzeröffnung nicht unterbrochen werden; insoweit gebe es gerade keinen Verfahrensstillstand. Vielmehr trete in diesen Fällen einfach der Insolvenzverwalter an die Stelle des Abgabenschuldners.¹⁸⁾

Dieser Auffassung wurde von einer Mindermeinung widersprochen: Bereits zur Rechtslage nach der CO 1868, dem Vorläufer der KO 1914, führte *Kaserer*¹⁹⁾ aus, die sogenannte "Prozesssperre" erfasse nicht nur zivilrechtliche Streitigkeiten, sondern auch Schiedsverfahren und Verwaltungsverfahren. Das wurde auch durch den sprachlich weit gefassten Wortlaut der §§ 6 und 7 CO 1868 untermauert, die insoweit von "Rechtssachen", "Ansprüchen", "Verfahren" und "Entscheidung" sprachen. Zur Rechtslage nach der KO 1914 bejahten insbesondere *Petschek/Reimer/Schiemer*²⁰⁾ und *Jelinek*²¹⁾ eine Unterbrechung auch von massebezogenen Verwaltungsverfahren. Hinsichtlich von Abgabenverfahren befürwortete *Baumgartner*²²⁾ bereits 1955 eine analoge Anwendung des damaligen § 7 KO im Rechtsmittelverfahren; *Bachmann*²³⁾ vertrat dies dann für das Abgabenverfahren schlechthin.

Ein Blick nach *Deutschland* zeigt, dass die einschlägige Norm des § 240 dZPO über die insolvenzbedingte Verfahrensunterbrechung auch in Verwaltungsgerichtsverfahren entsprechend angewandt wird: Es bestehe "im verwaltungsgerichtlichen Verfahren für die Verfahrensunterbrechung kein geringeres Bedürfnis als im Zivilprozess, wenn die Insolvenzmasse betroffen ist".²⁴⁾ Entsprechendes gilt auch für Abgabenverfahren: Auch Steuerfestsetzungs-, Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren werden daher unterbrochen; ein nach Verfahrenseröffnung in einem Steuerfestsetzungsverfahren dennoch ergangener Steuerbescheid wäre nichtig.²⁵⁾ Auch ein Steuererhebungsverfahren wird entsprechend § 240 dZPO insoweit unterbrochen, als Steuerbescheide und Zahlungsaufforderungen hinsichtlich der Insolvenzmasse unzulässig sind.²⁶⁾ Denn in Deutschland wird aus § 87 dInsO - wonach die Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 13

verfolgen können - gefolgert, dass dem Finanzamt eine andere Verfolgung der Forderungen als durch Anmeldung im Insolvenzverfahren untersagt ist.²⁷⁾ Lediglich ein Steuerermittlungsverfahren bleibe zulässig, weil es nicht unmittelbar auf die Befriedigung des Fiskus gerichtet ist, sondern nur der Ermittlung bestimmter Sachverhalte dient.²⁸⁾ Insgesamt ist also nach deutschem Recht *nicht nur der Titelerwerb als solcher untersagt*; vielmehr werden schon *darauf abzielende Verfahren gestoppt*, damit auch Abgabeninsolvenzforderungen systemkonform in das insolvenzspezifische Rechtsdurchsetzungssystem eingebunden werden können.

Auch dieser eklatante Unterschied sollte Anlass sein, die österreichische hA zu überdenken. Kein taugliches Argument gegen eine Unterbrechung kann der recht vordergründige Einwand sein, dass der Wortlaut des § 102 IO - der die Insolvenzgläubiger hinsichtlich der Rechtsdurchsetzung auf das insolvenzspezifische Feststellungsverfahren verweist - kein ausdrückliches "nur" aufweist, denn gemeint ist zweifellos dasselbe, nämlich eine Einbeziehung sämtlicher Insolvenzgläubiger als Gefahren- und Verlustgemeinschaft in das kollektive Haftungsverwirklichungssystem: Parität kann anders nicht verwirklicht werden. Weshalb nun ausgerechnet in Österreich insbesondere Abgabenforderungen hier eine systemwidrige Sonderstellung einnehmen sollten, ist nicht erkennbar (und jedenfalls nicht mit dem Fehlen des Wortes "nur" begründbar).

Zu bedenken ist dabei Folgendes: Das *Abgabenrecht* regelt wohl die *Entstehung der Abgabenforderung der Höhe und dem Grunde nach*; das *Insolvenzrecht* regelt hingegen die *Art und Weise der Geltendmachung*.²⁹⁾ Hier gilt: Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die Fälligkeit tritt grundsätzlich mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids ein (§ 210 Abs 1 Satz 2 BAO). Was die Durchsetzung im Insolvenzverfahren angeht, so hat - mangels Sondernormen³⁰⁾ - das insolvenzspezifische Rechtsdurchsetzungssystem auch für Abgabenforderungen volle Geltung. Soweit also Abgabenforderungen Insolvenzforderungen sind, sind sie nach allgemeinen Grundsätzen iS des § 102 ff IO anzumelden und geltend zu machen. Dabei ist (insbesondere bei entstandenen, aber noch nicht bescheidmäßig veranlagten Abgabenforderungen; siehe § 210 Abs 1 BAO) auch § 14 Abs 2 IO über die insolvenzbedingte Fälligkeit anzuwenden: Abgabenforderungen, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurden und

über die noch nicht bescheidmäßig entschieden worden ist, gelten also gemäß § 14 Abs 2 IO mit der Insolvenzeröffnung als fällig.³¹⁾ Was die Frage der Verjährung angeht, so gilt § 9 IO für Abgabeforderungen gleichermaßen, denn diese Norm ist *lex specialis* zu § 238 BAO.³²⁾

Schon daraus ergibt sich, dass hinsichtlich der Abgabeninsolvenzforderungen *das insolvenzspezifische Haftungsverwirklichungssystem notwendigerweise das abgabenverfahrensrechtliche Einbringungssystem (vollständig) verdrängen muss*; andernfalls wäre eine Umsetzung der *par condicio creditorum* nicht möglich.³³⁾ Eine parallele Fortsetzung von Verwaltungsverfahren ist daher vor allem insoweit höchst problematisch, als solche auf einen Titelerwerb nach der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens abzielen. Angesichts der besonderen Struktur der Abgabeneinbringung ist dies hier - jedenfalls indirekt - aber der Fall, weil der im Abgabenverfahren ergehende Bescheid grundsätzlich Voraussetzung für Fälligkeit (§ 210 BAO) und Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) und damit in weiterer Folge für die Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229 BAO) ist. Die Kernfrage lautet dabei, ob jemand einen Leistungstitel erwerben können soll, aus dem - während des Insolvenzverfahrens - wegen der Exekutionssperre ohnedies keine Vollstreckung zulässig ist.³⁴⁾ Der VwGH meint insoweit, durch die Schaffung eines Leistungstitels werde noch nicht darüber entschieden, ob dieser Titel während des Insolvenzverfahrens auch vollstreckt werden könne.³⁵⁾ UE ist hier jedoch ein *Gleichklang von Verfahrens- und Exekutionssperre* angezeigt: Wer für die Rechtsdurchsetzung keinen Leistungstitel braucht, soll auch während des anhängigen Insolvenzverfahrens keinen erwerben können; eine solche Parallelverfolgung ist überdies schon grundsätzlich höchst unökonomisch. Vor allem aber ist das mit der Verfahrensunterbrechung zusammenhängende Verbot des Titelerwerbs außerhalb des Insolvenzverfahrens von dem übergeordneten Grundsatz getragen, dass die *Masse nicht zur Zahlung von Insolvenzforderungen verurteilt werden soll*,³⁶⁾ und die Geltung dieses Grundsatzes kann wiederum nicht davon abhängen, ob die betreffende Insolvenzforderung an sich im gerichtlichen Verfahren oder im Verwaltungsverfahren geltend zu machen ist. Eine solche Differenzierung würde im Gegenteil sogar (weil unsachlich) das Gleichbehandlungsgebot konterkarieren. Dagegen kann auch nicht eingewandt werden, dass § 7 IO nur Prozesse erfasse und es daher hinsichtlich von Verwaltungsverfahren

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 14

an einer Unterbrechungsnorm mangle: Denn auch § 10 IO erwähnt ausdrücklich nur richterliche Pfand- und Befriedungsrechte; gleichwohl ist anerkannt, dass im Hinblick auf die *par condicio* auch verwaltungsbehördliche Pfandrechte (nach VVG bzw AbgEO) von der Exekutionssperre erfasst sind.³⁷⁾ Dies verkennt der VwGH,³⁸⁾ wenn er die "unterschiedliche Regelung einerseits der nur Zivilprozesse betreffenden Prozesssperre nach § 6 KO und § 7 KO und andererseits der globalen Exekutionssperre nach § 10 KO" (jetzt: IO) einander gegenüberstellt: Die Exekutionssperre ist eben keineswegs "global" formuliert, wird aber gleichwohl so ausgelegt und gehandhabt.

Im Ergebnis sprechen daher die bei weitem besseren Argumente dafür, dass *auch massebezogene Verwaltungsverfahren - insbesondere Abgabenverfahren - von der Unterbrechungsregelung und vor allem vom insolvenzbedingten Titelerbungsverbot erfasst sind*.

III. Rückstandsausweise im Insolvenzverfahren

1. Rechtsnatur und Arten

Bei Rückstandsausweisen handelt es sich nach der Rsp des VwGH³⁹⁾ und nach der hL⁴⁰⁾ um *Auszüge aus den Rechnungsbehalten*, mit denen eine Verwaltungsbehörde (bzw eine zur Ausfertigung von Rückstandsausweisen berechnete Körperschaft) eine - sich unmittelbar aus dem Gesetz oder einem (Grundlagen-)Bescheid ergebende - Zahlungsverbindlichkeit bekannt gibt.⁴¹⁾ Neben Namen und Anschrift des Abgabepflichtigen hat der Rückstandsausweis den Betrag der Abgabenschuld, zergliedert nach Abgabenschuldigkeiten, und außerdem den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist ("*Vollstreckbarkeitsklausel*" bzw "*Vollstreckbarkeitsbestätigung*"). Dabei handelt es sich um einen formlosen Vermerk, der keinen Bescheid (sondern lediglich eine Beurkundung)⁴²⁾ darstellt und bestätigt, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist.⁴³⁾

Rückstandsausweise sind öffentliche Urkunden über den Bestand und die Vollstreckbarkeit von Verbindlichkeiten.⁴⁴⁾ Sie sind als solche *keine Bescheide*,⁴⁵⁾ daher sind sie auch nicht wie diese im Rechtsmittelweg bekämpfbar. Aufgrund des fehlenden Bescheidcharakters kann ein Rückstandsausweis nicht rechtskräftig werden,⁴⁶⁾ eine Rücknahme ist daher jederzeit möglich.⁴⁷⁾ Sie müssen dem Leistungspflichtigen auch nicht zugestellt werden, um ihm gegenüber Rechtswirksamkeit zu entfalten und einen Exekutionstitel iS des § 1 Z 13 EO zu bilden.⁴⁸⁾

Im Bereich der Abgabeneinbringung werden Rückstandsausweise durchwegs auf der Basis von Bescheiden ausgestellt (sogenannte *bescheidausführende Rückstandsausweise*).⁴⁹⁾ Sie müssen daher auf ein Erkenntnisverfahren, das in eine bescheidmäßige Abgabefestsetzung mündet, rückführbar sein. Über das Erreichen des Rechtszustands der Vollstreckbarkeit der Abgabeforderung ergeht allerdings kein gesonderter Bescheid.⁵⁰⁾

2. Ausstellung von Rückstandsausweisen nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens?

Rückstandsausweise (und nicht die zugrunde liegenden Abgabenbescheide) bilden die *Grundlage für die Einbringung von Abgabeforderungen*; das betrifft sowohl die finanzbehördliche als auch die gerichtliche Exekution (siehe § 229 BAO; § 4 AbgEO; § 1 Z 13 EO). Der VwGH bezeichnet einen Rückstandsausweis als gültigen Exekutionstitel sowie als Titel sui generis für das "Behaltendürfen" des auf Grund des vollstreckbaren Rückstandsausweises exekutiv hereingebrachten oder unter exekutivem Druck geleisteten Geldbetrags.⁵¹⁾

Die Ausstellung eines Rückstandsausweises setzt dabei neben dem Eintritt der Vollstreckbarkeit der (von der Behörde festgesetzten) Abgabeforderung iS des § 226 BAO voraus, dass keine Hemmung der Einbringung (§ 230 BAO) vorliegt, die Einbringung nicht ausgesetzt wurde (§ 231 BAO), es sich nicht um einen Kleinbetrag handelt (§ 242 BAO) und - falls eine Revision an den VwGH oder eine VfGH-Beschwerde

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 15

erhoben wurde - dieser keine aufschiebende Wirkung eingeräumt wurde.⁵²⁾

Die Kernfrage lautet nun, ob Rückstandsausweise über Abgabeninsolvenzforderungen auch noch während eines anhängigen Insolvenzverfahrens ausgestellt werden dürfen oder gar müssen.

Hier gilt Folgendes: Die Ausstellung von Rückstandsausweisen nach Insolvenzeröffnung scheidet nicht schon an § 10 IO.⁵³⁾ Denn diese Norm untersagt nur den Erwerb exekutiver Pfand- oder Befriedigungsrechte zugunsten von Insolvenzforderungen, nicht hingegen bereits die Schaffung eines Titels. Auch § 6 IO und vor allem die Unterbrechungsnorm des § 7 IO - die (wie ausgeführt) auch für Verwaltungs- und insbesondere für Abgabenverfahren gelten müssen⁵⁴⁾ - können hier wohl als Untermauerung dienen, reichen aber angesichts der speziellen Struktur der Abgabeneinbringung nicht als Begründung für die Unzulässigkeit der Ausstellung eines Rückstandsausweises während eines Insolvenzverfahrens aus.

Des Weiteren kann schlecht damit argumentiert werden, dass eine Forderungsanmeldung keine Einbringungsmaßnahme iS des § 229 BAO (und die Ausstellung von Rückstandsausweisen über Abgabeninsolvenzforderungen schon deshalb unzulässig) sei: Nach der insoweit zutreffenden UFS-Rsp ist zwar die Einhebung einer Abgabeninsolvenzforderung während des Insolvenzverfahrens - selbstverständlich - nur nach § 128 IO durch quotenmäßige Verteilung der Masse möglich; die Einbringung der Abgaben ist insoweit während des Insolvenzverfahrens "gehemmt".⁵⁵⁾ Damit ist aber nur der Umstand angesprochen, dass eine Einzelvollstreckung während eines anhängigen Insolvenzverfahrens unzulässig ist. Es kann jedoch nicht behauptet werden, dass die Forderungsdurchsetzung mit den Mitteln des Insolvenzrechts keine Einbringungsmaßnahme sei: Es handelt sich sehr wohl um eine solche, allerdings um eine *Einbringungsmaßnahme im Rahmen der kollektiven Haftungswerklichung* mit ihren spezifischen Besonderheiten.

Ausschlaggebend ist hier vielmehr die *Systematik der insolvenzrechtlichen Rechtsdurchsetzung* und das damit verbundene *Titelerwerbsverbot*: Rückstandsausweise müssen keineswegs ausgestellt werden, um eine Geltendmachung der Abgabeninsolvenzforderung erst zu ermöglichen; denn die Geltendmachung erfolgt einzig und allein im Wege der

Forderungsanmeldung, und - anders als nach dem Regime der EO - braucht der Gläubiger für die Geltendmachung einer Insolvenzforderung keinen Titel.⁵⁶⁾ Schon deshalb ist die (abgaben-)behördliche Praxis von vornherein schief, zum Zweck der Forderungsanmeldung ist des § 102 ff IO Rückstandsausweise auszustellen. Die Notwendigkeit dazu folgt übrigens auch nicht aus § 229 BAO: Danach ist zwar als Grundlage für die Einbringung über vollstreckbar gewordene Abgabenforderungen ein Rückstandsausweis auszustellen. Das gilt selbstverständlich uneingeschränkt für den Bereich der Einzelvollstreckung; hier ist der Rückstandsausweis eben der für die Durchsetzung nötige Titel. Für die Gesamtvollstreckung nach der IO ist aber zu betonen, dass es nicht die Regeln des Abgaben(verfahrens)rechts, sondern diejenigen des Insolvenzrechts sind, welche die Art und Weise der Geltendmachung bestimmen. §§ 102 ff IO sind insoweit also *leges speciales*. Es wird also gerade *kein Rückstandsausweis ist eines Exekutionstitels benötigt*; für eine Ausstellung besteht insoweit auch kein Rechtsschutzbedürfnis.

Dies verkennt der UFS in seiner Entscheidung vom 14.02.2014, RV/2379-W/12:⁵⁷⁾ Darin verweist er zunächst auf die bereits erwähnte (im Ergebnis verfehlt)⁵⁸⁾ VwGH-Rsp, nach der durch die Schaffung eines Exekutionstitels noch nicht darüber entschieden werde, ob dieser Exekutionstitel während des anhängigen Insolvenzverfahrens auch vollstreckt werden könne.⁵⁹⁾ Weiters meint der UFS (unter Hinweis auf *Konecny*)⁶⁰⁾, für die Notwendigkeit eines Rückstandsausweises spreche, dass "bei vollstreckbaren Konkursforderungen bereits in der Forderungsanmeldung der Exekutionstitel anzugeben ist, damit der Konkursgläubiger die Anspruchsexistenz in besonders qualifizierter Form nachweisen kann". Dabei handelt es sich allerdings um einen Zirkelschluss, denn das Erfordernis der Angabe des Titels setzt notwendigerweise voraus, das überhaupt ein nach Maßgabe der insolvenzrechtlichen Rechtsdurchsetzung relevanter Titel im technischen Sinn vorliegt. Ganz allgemein fällt auf, dass UFS wie auch VwGH das Phänomen der vollstreckbaren (= durchsetzbaren, einbringlichen) Abgabenforderung ist des § 226 BAO mit demjenigen der vollstreckbaren (= titulierten) Forderung ist des § 110 Abs 2 IO in missverständlicher Weise zu verquicken scheinen. "Vollstreckbar" ist aber nicht immer gleich "vollstreckbar"!

Dieser Befund wird durch die Äußerung des UFS untermauert, gemäß § 226 BAO werde eine Abgabe nicht erst wegen der Ausstellung eines Rückstandsausweises vollstreckbar, sondern bereits mit der Nichtentrichtung zum Fälligkeitstag (mit anderen Worten: Die Forderung ist ist des Abgabenrechts vollstreckbar ist von durchsetzbar, auch wenn noch kein Titel vorliegt.) Daher sei die *Ausstellung eines Rückstandsausweises* für die Forderungsanmeldung gar nicht anspruchsbegründend, sondern *nur deklarativ*, weil alle einschlägigen Bestimmungen der IO die Teilnahmerechte eines Insolvenzgläubigers nicht vom Vorliegen eines Exekutionstitels abhängig

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 16

machen. Die Bedeutung eines Titels erschöpfe sich gemäß § 110 Abs 2 IO darin, dass im Fall eines Prüfungsverfahrens die *Parteirollen vertauscht* sind.⁶¹⁾

Daher ist festzuhalten: Ein Rückstandsausweis ist *für die Geltendmachung einer Abgabeninsolvenzforderung nicht erforderlich* und darf - wegen des Verbots des Erwerbs eines Leistungstitels hinsichtlich von Insolvenzforderungen - *nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auch gar nicht mehr ausgestellt werden*.

3. Rolle von Rückstandsausweisen im Feststellungsverfahren

Wenn nun aber entsprechend der gängigen Praxis - verfehlt Weise - auch über Abgabeninsolvenzforderungen während des Insolvenzverfahrens Rückstandsausweise ausgestellt werden, so ist zu untersuchen, welche *Rolle diesen im Insolvenzverfahren (insbesondere im Feststellungsverfahren) zukommt*.

Die hA⁶²⁾ stellt hier (jedenfalls de lege lata) recht schematisch darauf ab, ob ein Exekutionstitel vorliegt, der außerhalb des Insolvenzverfahrens die Exekution zur Befriedigung ermöglichen würde. Liegt ein solcher vor, so solle es sich auch bei durch Rückstandsausweisen verbrieften Abgabeninsolvenzforderungen um *vollstreckbare Forderungen ist des § 110 Abs 2 IO* handeln, weshalb der Verwalter im Bestreitungsfall die Aktivrolle innehat. Das ist freilich schon deshalb bedenklich, weil es die Behörde als Gläubiger in der Hand hat, eine Umkehr der Parteirollen im Prüfungsverfahren zu

bewirken. Vor allem *Bachmann*⁶³⁾ hat sich daher schon vor Jahren mit beachtlichen Argumenten gegen diese Sichtweise ausgesprochen: Er verweist insoweit auf die der Denkschrift zu entnehmende *ratio des § 110 Abs 2 IO*; diese liege in der Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Anspruchs begründet.⁶⁴⁾ Der historische Gesetzgeber gehe hier offensichtlich davon aus, dass einer vollstreckbaren Forderung ein Verfahren voraus gegangen ist; nur in diesem Fall solle der bestreitende Insolvenzverwalter in die beschwerliche Rolle des Klägers gerückt werden. *Bachmann* schlägt sodann vor, § 110 Abs 2 IO auf solche Titel zu reduzieren, die eine *rechtskräftige Feststellung des vollstreckbaren Anspruchs* enthalten,⁶⁵⁾ und will nur solche Rückstandsausweise dem Regime des § 110 Abs 2 IO unterstellen, denen rechtskräftige Bescheide zugrunde liegen (und die daher nur eingeschränkt bekämpfbar sind).

*Konecny*⁶⁶⁾ hat insoweit erwogen, hinsichtlich der Beurteilung der Vollstreckbarkeit nicht auf den Stand zur Zeit der Prüfungstagsatzung, sondern bereits auf denjenigen bei *Eröffnung des Insolvenzverfahrens* abzustellen. Er meint allerdings, die in der Nicht-Unterbrechung der Verwaltungsverfahren liegende Privilegierung der davon betroffenen Gläubiger lege den Schluss nahe, dass der Gesetzgeber auch noch während des Insolvenzverfahrens entstandene Exekutionstitel für beachtlich halte.

Tatsächlich spricht vieles - insbesondere das bereits mehrfach erwähnte insolvenzbedingte Titelerwerbsverbot - dafür, hier auf den Stand bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens abzustellen. Die - diesen Ansatz wieder relativierende - angebliche Privilegierung der Gläubiger durch Nicht-Unterbrechung massebezogener Verwaltungsverfahren beruht hingegen auf der überkommenen Sichtweise, die jedoch - wie gezeigt⁶⁷⁾ - näherer Überprüfung nicht standhält.

Vor allem ist hier Folgendes zu bedenken: Der UFS selbst hat darauf hingewiesen, dass Rückstandsausweisen über Abgabeninsolvenzforderungen wegen der Anmelde-notwendigkeit nur deklarative Wirkung zukommt.⁶⁸⁾ Das weist nun den Weg zur richtigen Deutung der Rolle solcher (nach der Verfahrenseröffnung geschaffener) Rückstandsausweise im Feststellungsverfahren: Sie haben gar *keinen Leistungscharakter, sondern lediglich feststellenden Charakter*, entfalten also gerade *keine Vollstreckbarkeit im exekutionsrechtlichen Sinn* und sind daher auch *keine Exekutionstitel*. Mangels eines Exekutionstitels kommt der zugrunde liegenden Abgabeninsolvenzforderung aber auch *nicht die Eigenschaft einer vollstreckbaren Forderung iS des § 110 Abs 2 IO* zu.

Diese Auslegung deckt sich mit § 251 Abs 3 dAO, wonach die Finanzbehörde - wenn sie im Insolvenzverfahren einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis als Insolvenzforderung geltend macht - die Insolvenzforderung erforderlichenfalls durch schriftlichen Verwaltungsakt feststellt. Auch in Deutschland hat also der entsprechende Verwaltungsakt - systemkonform - *nur feststellenden Charakter*. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die deutsche Auffassung - ebenfalls systemkonform - hinsichtlich des Vorliegens einer vollstreckbaren Forderung generell auf das Vorliegen eines Titels bei Insolvenzeröffnung abstellt.⁶⁹⁾

IV. Ergebnis

Im Ergebnis bedeutet das: Rückstandsausweise, die erst nach der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ausgestellt werden, haben *bloß feststellenden Charakter*; sie machen die zugrunde liegenden Abgabeninsolvenzforderungen nicht zu vollstreckbaren

Nunner-Krautgasser/Muhri, Abgabenrechtliche Insolvenzforderungen im Feststellungsverfahren, JBl 2017, Seite 17

Forderungen iS des § 110 Abs 2 IO. Vielmehr handelt es sich insoweit um *nicht titulierte Forderungen iS des § 110 Abs 1 iVm Abs 3 IO*.

Im *Bestreitungsfall* muss daher nicht der Insolvenzverwalter, sondern vielmehr die Abgabenbehörde als anmeldender Gläubiger tätig werden: Dieser ist gemäß § 110 Abs 4 IO eine mindestens einmonatige Frist zu setzen, innerhalb derer sie ihren Widerspruch (nach Maßgabe der abgabenverfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO und der AbgEO) geltend machen kann. In concreto hat die Behörde iS des § 110 Abs 1 iVm Z 3 IO im Rahmen eines Feststellungsverfahrens über die Richtigkeit der Abgabenforderung abzusprechen,⁷⁰⁾ die Zulässigkeit von Feststellungsbescheiden ergibt sich dabei nach zutreffender Ansicht bereits aus § 110 Abs 1 IO.⁷¹⁾

Wird die Behörde entsprechend tätig (das kann sogar noch nach Ablauf der Frist des § 110 Abs 4 IO sein, sofern nur das Prüfungsverfahren am Tag der Vorlage des Verteilungsentwurfs bereits eingeleitet wurde)⁷²⁾, so ist die Forderung iS des § 131 IO vorerst *sicherzustellen*; eine *Auszahlung* kommt *erst nach Feststellung der Abgabeforderung* in Betracht.

Wird die Behörde jedoch (bis zum Tag der Vorlage des Verteilungsentwurfs) nicht entsprechend tätig, so ist die Abgabeforderung - selbst wenn (noch) ein Rückstandsausweis existiert - bei der Verteilung *nicht zu berücksichtigen*, also auch *nicht sicherzustellen*.

Korrespondenz: Univ.-Prof. Dr. *Bettina Nunner-Krautgasser*, Institut für Zivilverfahrensrecht und Insolvenzrecht, Universität Graz, Universitätsstraße 15, 8010 Graz, Österreich; E-Mail: bettina.nunner@uni-graz.at.

RA Dr. *Georg Muhri*, Muhri und Werschitz Partnerschaft von Rechtsanwälten GmbH, Neutorgasse 47, 8010 Graz, Österreich; E-Mail: georg.muhri@mu-we.at.

*) Dieser Beitrag beruht auf einem im Rahmen des Workshops "Insolvenzrecht und Öffentliches Recht" des Insolvenz-Forums Grundlsee am 17.11.2016 gehaltenen Vortrag.

1) *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, Die Behandlung bestrittener abgabenrechtlicher Insolvenzforderungen im Prüfungsverfahren nach § 110 IO und deren Sicherstellung, ZIK 2015, 55. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rsp des UFS eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO hinsichtlich Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht (mehr) zu bewilligen ist, weil Einhebungsschritte insoweit (ohnedies) nicht in Betracht kommen; UFS 21.04.2010, RV/0136-W/09; 22.07.2005, RV/0341-G/04; 01.08.2005, RV/0339-G/04.

2) StRsp des VwGH, etwa VwGH 1120/79 = ZfVB 1980/1321 = ZfVB 1980/1086; 84/14/0126 = VwSlg 5966 F = ÖJZ 1985/403 F = ÖStZB 1985, 293 = ARD-HB 1986, 209; 90/18/0031 = ÖJZ 1991/4 A = ZfVB 1991/789 = ZfVB 1991/797; 2012/10/0002 (Verstärkter Senat) = ZIK 2014/33; hL, etwa *Bartsch* in *Bartsch/Pollak*, Konkurs-, Ausgleichs-, Anfechtungsordnung, Einführungsverordnung und Geschäftsaufsichtsgesetz I³ (1937) 74; *Rintelen*, Kommentar zur Konkursordnung (1915) 130; *Hellbling*, Insolvenz- und Verwaltungsverfahren, ÖVA 1964, 65 (66); *Fasching*, Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen II (1962) 777; *Buchegger* in *Bartsch/Pollak/Buchegger*, Österreichisches Insolvenzrecht - Kommentar I⁴ (2000) § 6 KO Rz 44 (vgl aber auch § 7 Rz 13); *Mohr*, Privatkonkurs² (2007) 38; *Schneider*, Privatinsolvenz² (2014) 88; *Engelhart* in *Konecny/Schubert*, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen (2012) § 46 IO Rz 94; differenzierend *Schubert* in *Konecny/Schubert*, Kommentar (1999) § 7 KO Rz 23; *Fink* in *Fasching/Konecny*, Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen II/3³ (2015) § 159 ZPO Rz 53; aA *Petschek/Reimer/Schiemer*, Das österreichische Insolvenzrecht (1973) 594; *Jelinek*, Allgemeine Auswirkungen der Konkursöffnung auf außerstreitige Verfahren, in *FS Wagner* (1987) 203 (208); de lege ferenda für eine Unterbrechung *Konecny*, Außerstreitreform: Wirkung der Konkursöffnung auf Außerstreitverfahren, NZ 2001, 34 (38).

3) StRsp des VwGH, etwa VwGH 84/14/0126 = VwSlg 5966 F = ÖJZ 1985/403 F = ÖStZB 1985, 293 = ARD-HB 1986, 209; 89/09/1059 = ÖJZ 1991/89 A; 93/15/0131 = ÖStZB 1996, 391; siehe auch OGH 6 Ob 343/58 = JBI 1959, 416 = HBZ 1959/17, 3; aA *Baumgartner*, Steuerforderungen im Konkurs, ÖJZ 1955, 401 (404 ff); *Bachmann*, Abgabeforderungen im konkursrechtlichen Feststellungsverfahren, RZ 1997, 230 (230); *Fink* in *Fasching/Konecny*, Zivilprozessgesetze II/3³ § 159 ZPO Rz 53/1.

4) Nachweise bei *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, ZIK 2015, 55.

5) OGH 8 Ob 16/07x = ZIK 2007/335.

6) Vgl nur UFS 14.02.2013, RV/2379-W/12. Zum Folgenden ausführlich *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, ZIK 2015, 57 f.

7) Zur Bekämpfung eines vollstreckbaren Rückstandsausweises durch Antragstellung gemäß § 15 AbgEO siehe VwGH 96/17/0454 = ÖStZB 1998, 319; 86/13/0133 = ÖStZB 1987, 501.

8) Vgl VwGH 85/17/0116 = ÖStZB 1991, 144; 94/17/0168 = ARD 4845/9/97 = ÖStZB 1997, 676.

9) Vgl *Nunner-Krautgasser*, Schuld, Vermögenshaftung und Insolvenz (2007) 356 ff.

10) *Konecny* in *Konecny/Schubert*, Kommentar (1997) § 110 KO Rz 39 f; *Kodek* in *Bartsch/Pollak/Buchegger*, Insolvenzrecht IV⁴ (2004) § 110 KO Rz 68.

11) *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, ZIK 2015, 58.

12) *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, ZIK 2015, 56.

13) OGH 8 Ob 202/01s = ZIK 2002/94; VwGH 93/08/0196 = SlgNF 14.287 = ÖJZ 1996, 635.

14) *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, ZIK 2015, 58.

15) *Fuchsbauer/Kolland-Twaroch/Kolland*, ZIK 2015, 59.

16) Nachweise in Fn 2.

17) Nachweise in Fn 3.

18) Statt vieler *Schubert* in *Konecny/Schubert*, Kommentar § 6 KO Rz 45.

19) Kommentar zur österreichischen Concursordnung mit sämtlichen Materialien (1896) 37.

20) Insolvenzrecht 594; anders allerdings 470 f.

21) In *FS Wagner* 207 ff.

22) ÖJZ 1955, 404.

23) RZ 1997, 230 ff.

24) So etwa dBVerwG 8 B 151.02 = ZIP 2003, 726; *Mock* in *Uhlenbruck*, Insolvenzordnung¹⁴ (2015) § 85 Rz 95.

- 25) BFH VIII R 14/02 = BFHE 207, 10 = DSStRE 2005, 55 = NJW 2005, 782 = ZIP 2004, 2392; *Mock* in Uhlenbruck, Insolvenzordnung¹⁴ § 85 Rz 95a.
- 26) *Mock* in Uhlenbruck, Insolvenzordnung¹⁴ § 85 Rz 98.
- 27) Vgl *Breuer* in Kirchhof/Eidenmüller/Stürmer, Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung I³ (2013) § 87 Rz 10.
- 28) *Mock* in Uhlenbruck, Insolvenzordnung¹⁴ § 85 Rz 96.
- 29) *Bachmann*, Vorsteuerberechtigung nach Konkursanfechtung: Masseforderung?, *ecolex* 1996, 664; *Bachmann*, RZ 1997, 230.
- 30) Sonderbestimmungen für Abgabenforderungen sieht die IO nur in § 12 IO und in § 46 Abs 1 Z 2 IO vor.
- 31) *Bachmann*, RZ 1997, 230.
- 32) VwGH 91/15/0154 = AnwBl 1992/4336 = ÖStZB 1993, 50; 2010/16/0014 = ÖStZB 2011/70.
- 33) So auch UFS 22.07.2005, RV/0341-G/04 und 01.08.2005, RV/0339-G/04.
- 34) So VwGH 90/18/0031 = ÖJZ 1991/4 A = ZfVB 1991/789 = ZfVB 1991/797; aA bereits *Gessler*, Steuern bei Konkurs und Ausgleich (1984) 40 f.
- 35) VwGH 90/18/0031 = ÖJZ 1991/4 A = ZfVB 1991/789 = ZfVB 1991/797; 2003/17/0237 = ÖJZ 2006/74 F = ÖStZB 2006/104; siehe auch *Fischerlehner*, Ausstellung eines Rückstandsausweises nach Konkursöffnung, UFSjournal 2013, 153 (154).
- 36) *Jelinek* in FS Wagner 208 ff.
- 37) Vgl nur *Deixler-Hübner* in Konecny/Schubert, Kommentar (2012) § 10 IO Rz 4.
- 38) VwGH 90/18/0031 = ÖJZ 1991/4 A = ZfVB 1991/789 = ZfVB 1991/797.
- 39) Vgl statt vieler VwGH 0849/49 = VwSlg 2252 A = JBl 1952, 187; 55/53/0984 = VwSlg 1254 F; 1160/67 = VwSlg 3714 A; 2005/17/0174 = ÖStZB 2006/302.
- 40) Siehe etwa *Reeger/Stoll*, Die Abgabenerkennungsordnung (1963) 13; *Hofer-Zeni*, Der Rückstandsausweis im allgemeinen Verwaltungsverfahren, ZAS 1974, 88; *Stoll*, Bundesabgabenordnung - Handbuch (1980) 568 f; *Stoll*, Bundesabgabenordnung - Kommentar III (1994) 2378; *Nunner-Krautgasser*, Der Rückstandsausweis als Grundlage der gerichtlichen Exekution, ÖJZ 2000, 833; *Liebeg*, Abgabenerkennungsordnung, Kommentar (2001) § 4 Rz 2; *Fischerlehner*, Das Abgabenerkennungsverfahren (2016) § 229 BAO Anm 1.
- 41) VwGH 01.04.2009, 2006/08/0205.
- 42) RIS-Justiz RS0008852, beginnend mit OGH 3 Ob 97/92 = SZ 66/61 = EvBl 1993/167.
- 43) Richtlinie des BMF vom 07.11.2014, BMF-010103/0166-IV/4/2014 gültig ab 07.11.2014 Rz 1417. Zur Deutung der Vollstreckbarkeitsklausel bei Rückstandsausweisen siehe *Nunner-Krautgasser*, ÖJZ 2000, 833 ff.
- 44) OGH 8 Ob 632/92 = *ecolex* 1993, 305; RIS-Justiz RS0053380; VwGH 2006/08/0205 = VwSlg 17661 A = SVSlg 57.710 = ARD 6013/8/2009; Ra 2014/08/0028; *Nunner-Krautgasser*, ÖJZ 2000, 833 mwN; *Liebeg*, Abgabenerkennungsordnung § 4 Rz 2; *Fischerlehner*, Abgabenerkennungsverfahren § 229 BAO Anm 2.
- 45) VwGH 2007/16/0058 = ÖStZB 2008/248; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis (1972) 18 f; *Nunner-Krautgasser*, ÖJZ 2000, 833; *Liebeg*, Abgabenerkennungsordnung § 4 Rz 2.
- 46) VwGH 1878/78 = ZfVB 1980/111.
- 47) OGH 8 Ob 632/92 = *ecolex* 1993, 305.
- 48) VwGH 88/13/0199, 0200 = ÖStZB 1990, 165; *Nunner-Krautgasser*, ÖJZ 2000, 833 mwN; *Fischerlehner*, Abgabenerkennungsverfahren § 229 BAO Anm 1.
- 49) *Nunner-Krautgasser*, ÖJZ 2000, 833; siehe dort auch zu den Selbstbemessungsabgaben, bei denen die Rückstandsausweise auf der Basis der Erklärungen ausgestellt werden.
- 50) *Stoll*, BAO-Kommentar III (1994) 2366.
- 51) VwGH 2002/17/0063; 2011/08/0344.
- 52) *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter (1996) § 229 Rz 3; zu § 212a BAO siehe bereits oben B.
- 53) Vgl (insoweit zutreffend) OGH 22.04.1993, 8 Ob 5/93; so aber *Bachmann*, RZ 1997, 230 ff.
- 54) Siehe oben C.II.
- 55) UFS 21.04.2010, RV/0136-W/09; 22.07.2005, RV/0341-G/04 und 17.08.2004, RV/0039-G/04; vgl auch VwGH 2002/17/0238 = ÖJZ 2004/101 F = ÖStZB 2003/642.
- 56) *Konecny* in Konecny/Schubert, Kommentar § 110 KO Rz 63.
- 57) Vgl *Fischerlehner*, UFSjournal 2013, 153 ff.
- 58) Siehe oben C.II.
- 59) VwGH 90/18/0031 = ÖJZ 1991/4 A = ZfVB 1991/789 = ZfVB 1991/797; 2003/17/0237 = ÖJZ 2006/74 F = ÖStZB 2006/104.
- 60) In *Konecny/Schubert*, Kommentar (1997) § 103 KO Rz 8.
- 61) UFS 14.02.2014, RV/2379-W/12; vgl *Konecny* in Konecny/Schubert, Kommentar § 110 KO Rz 63.
- 62) *Rintelen*, Handbuch des österreichischen Konkurs- und Ausgleichsrechts (1915) 373; *Hofer-Zeni*, ZAS 1974, 93; *Kodek* in Bartsch/Pollak/Buchegger, Insolvenzrecht IV⁴ § 110 KO Rz 36; VwGH 81/17/0128 = ÖJZ 1983/62 F; 2010/08/0154 = SVSlg 61.775; OGH 22.04.1993, 8 Ob 5/93; RIS-Justiz RS0053377; vgl auch 8 Ob 27/91 = *ecolex* 1992, 409; zweifelnd *Konecny* in Konecny/Schubert, Kommentar § 110 KO Rz 22.
- 63) RZ 1997, 230 ff.
- 64) Denkschrift zur Kaiserlichen Verordnung über die Einführung einer Konkursordnung, einer Ausgleichsordnung und einer Anfechtungsordnung (1914) 97.
- 65) Vgl *Rechberger/Oberhammer/Bogensberger*, Der vollstreckbare Notariatsakt (1994) 68 ff.
- 66) In *Konecny/Schubert*, Kommentar § 110 KO Rz 22.
- 67) Siehe oben C.II.
- 68) UFS 14.02.2013, RV/2379-W/12.

69) *Sinz* in Uhlenbruck, Insolvenzordnung¹⁴ § 179 Rz 20 mwN.

70) *Konecny* in Konecny/Schubert, Kommentar § 110 KO Rz 64; *Kodek* in Bartsch/Pollak/Buchegger, Insolvenzrecht IV⁴ § 110 KO Rz 117 f.

71) *Konecny* in Konecny/Schubert, Kommentar § 110 KO Rz 64; *Kodek* in Bartsch/Pollak/Buchegger, Insolvenzrecht IV⁴ § 110 KO Rz 118. Zur Zulässigkeit von Feststellungsbescheiden vgl auch VwGH 93/08/0196 = VwSlg 14287 A = ÖJZ 1996/132 A = ARD 4826/6/97 = ZfVB 1996/2335 = SVSlg 43.517; 21.02.2001, 95/12/0141; 2010/08/0154 = SVSlg 61.775 und 19.09.2012, 2012/01/0008.

72) Vgl OGH 21.03.1956, 7 Ob 122/56; RIS-Justiz RS0065207 und RS0065587.

Abgabeninsolvenzforderung, Rückstandsausweis, Feststellungsverfahren, Prüfungsverfahren

Ein Inhalt der Verlag Österreich GmbH