

Beschluss vom 21. Juni 2010, VII R 27/08

Unterbrechung der Zahlungsverjährung auch bei rechtswidriger Aufforderung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung

BFH VII. Senat

AO § 231 Abs 1 S 1, AO § 284 Abs 4 S 1, AO § 125 Abs 1

vorgehend FG München, 06. Mai 2008, Az: 9 K 1411/06

Leitsätze

1. Ein Verlangen des FA, ein Vermögensverzeichnis vorzulegen und dessen Richtigkeit an Eides statt zu versichern, ist nicht allein deshalb nichtig, weil die Schonfrist des § 284 Abs. 4 Satz 1 AO nicht gewahrt worden ist, ohne dass dafür ein rechtfertigender Grund vorliegt .
2. Wird das Verlangen vom FA aus diesem Grunde zurückgenommen, entfällt die verjährungsunterbrechende Wirkung des Verlangens dadurch grundsätzlich nicht .
3. Eine von der Behörde dem Zahlungspflichtigen bekannt gegebene Maßnahme, aus der sich der Wille der Behörde ergibt, an ihrer Steuerforderung festzuhalten und diese durchzusetzen, unterbricht die Zahlungsverjährung auch dann, wenn es sich bei dieser Maßnahme um einen Verwaltungsakt handelt, der rechtswidrig oder nichtig oder rückwirkend aufgehoben worden ist .

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) schulden dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Steuern. Die Beträge, über die in diesem Verfahren gestritten wird, waren vor Ablauf des Jahres 1994 fällig geworden. Da sie nicht bezahlt worden sind, hat das FA die Kläger 1995 zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung geladen, den Termin jedoch später wieder aufgehoben und das Vollstreckungsverfahren insoweit eingestellt, weil es offenbar festgestellt hatte, dass die Kläger bereits kurz zuvor eine eidesstattliche Versicherung abgegeben hatten und eine erneute Abgabe daher nach § 284 Abs. 4 Satz 1 der Abgabenordnung --AO-- (damals noch § 284 Abs. 3 Satz 1 AO) nicht verlangt werden durfte.
- 2** Die Beteiligten streiten darüber, ob diese Vollstreckungsmaßnahme zur Unterbrechung der Zahlungsverjährung hinsichtlich vorgenannter Steueransprüche geführt hat. Hierüber hat das FA den angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 22. Juli 2005 erlassen und darin festgestellt, dass die Steuern --unter Berücksichtigung weiterer, nicht strittiger Unterbrechungsmaßnahmen in den Folgejahren-- nicht verjährt seien.
- 3** Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1350 veröffentlichte Urteil abgewiesen. Es ist der Ansicht, dass eine Vollstreckungsmaßnahme wie die Aufforderung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung, die in Form eines Verwaltungsakts ergeht, die Verjährung auch dann unterbricht, wenn der Verwaltungsakt rechtswidrig ist und später wie hier mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben wird.
- 4** Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision der Kläger, zu deren Begründung vorgetragen wird, die Aufforderung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung sei nichtig gewesen. Denn die Nichtbeachtung der Schutzfrist des § 284 Abs. 4 AO sei so klar und eindeutig gewesen, dass das FA seine Verfügung noch am gleichen Tag aufgrund der von den Klägern vorgetragenen Einwendungen aufgehoben habe. In Literatur und Rechtsprechung bestehe Einigkeit, dass nichtige Verwaltungsakte die Verjährung nicht unterbrechen. Selbst wenn man aber die Aufforderung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung nicht als nichtig ansähe, sei die Verjährung durch die Aufforderung

nicht unterbrochen worden, weil eine solche Wirkung bei einem später aufgehobenen Verwaltungsakt wegfallt. Davon auszugehen, dass die FA die von Anfang an rechtswidrige Aufforderung nur mit Wirkung ex nunc aufheben wollen, wie das FG meine, mache keinen Sinn. Zudem dürfe § 231 Abs. 1 AO nicht dadurch zu Lasten des Steuerpflichtigen eingeschränkt und ein rechtswidrig handelndes Finanzamt sozusagen dadurch "belohnt" werden, dass eine Unterbrechungswirkung auch bei Verletzung von Vorschriften angenommen werde, die wie § 284 AO dem Schutz des Steuerpflichtigen dienen.

- 5 Es dürfe auch nicht jede Maßnahme der Verwaltungsbehörde, mit der sie dem Steuerpflichtigen zu erkennen gibt, dass sie an ihrer Forderung festhält und diese geltend machen möchte, als eine Maßnahme bewertet werden, die zur Unterbrechung der Verjährung führt. Denn dies stünde im klaren Widerspruch zur Systematik des § 231 Abs. 1 AO. Das Gesetz benenne dort abschließend bestimmte Tatbestände, die die Rechtsfolge der Verjährungsunterbrechung haben. Das FA habe die Kläger nur aufgefordert, an die zuständige Stelle zu erscheinen und die Richtigkeit eines Vermögensverzeichnisses an Eides statt zu versichern. Eine Zahlungsaufforderung liege darin nicht. Ob die Kläger daraus hätten erkennen können, dass das FA seinen Anspruch weiter verfolge, sei nach dem Gesetz unerheblich (Hinweis auf das Urteil des Senats vom 28. August 2003 VII R 22/01, BFHE 203, 20, BStBl II 2003, 933, wonach automatisierten Mahnungen, insbesondere Kontoauszügen, keine die Zahlungsverjährung unterbrechende Wirkung zukomme, sowie auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. April 1990 V R 90/87, BFHE 160, 348, BStBl II 1990, 802, wonach auch Anträge und schriftliche Stellungnahmen des FA in einem finanzgerichtlichen Verfahren diese Wirkung nicht hätten).
- 6 Das FA ist der Meinung, die Aufforderung sei nicht nichtig gewesen, weil sie nicht an einem besonders schwerwiegenden Fehler leide. Ein solcher läge nur vor, wenn die Aufforderung zur Vorlage des Vermögensverzeichnisses und die Aufforderung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung unter keinen Umständen mit dem Gesetz vereinbar gewesen wären. Die in § 284 Abs. 4 AO festgelegte Drei-Jahres-Frist sei aber nicht unabänderlich und lasse eine frühzeitige Aufforderung unter Umständen zu.
- 7 Auch die spätere Aufhebung der Vorladung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung habe die Verjährungsunterbrechung nicht wegfallen lassen. Denn die Verjährung sei nicht nur durch diese Vorladung, sondern durch das Verlangen nach Vorlage eines Vermögensverzeichnisses unterbrochen worden. Insofern habe die Unterbrechungswirkung nach Aufhebung des Termins und Einstellung des Verfahrens fortgewirkt, denn eine solche Unterbrechungshandlung sei ein tatsächlicher Vorgang, der nicht rückgängig gemacht werden könne. Nur solche Vollstreckungsmaßnahmen, die von Anfang an insgesamt unheilbar nichtig seien, unterbrächen die Verjährungsfrist nicht. Selbst wenn man also die Ladung als nichtig ansehe, reiche allein die nur für die Zukunft widerrufenen Aufforderung zur Vorlage eines Vermögensverzeichnisses zur Verjährungsunterbrechung aus.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Der erkennende Senat ist einstimmig der Auffassung, dass die Revision nicht begründet und eine mündliche Verhandlung nicht erforderlich ist. Er kann daher nach § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss entscheiden. Die Beteiligten sind dazu gehört worden.
- 9 1. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht geurteilt, dass die Vorladung zur eidesstattlichen Versicherung die (Zahlungs-)Verjährung unterbrochen hat, weil sie zwar rechtswidrig, aber nicht nichtig war.
- 10 Die Unterbrechung der Zahlungsverjährung tritt aufgrund bestimmter, in § 231 Abs. 1 Satz 1 AO aufgeführter Handlungen des FA ein. Das Gesetz knüpft dabei allein an die Tatsache eines bestimmten Handelns, aber nicht daran, ob dieses dem Gesetz entsprach (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 1976 I R 123/74, BFHE 118, 459, BStBl II 1976, 510). Dass eine Aufforderung zur eidesstattlichen Versicherung, auch wenn diese rechtswidrig und deshalb aufzuheben ist, die Zahlungsverjährung unterbricht, kann daher nicht zweifelhaft sein.
- 11 Anders verhält es sich nach der, soweit ersichtlich, einhelligen Auffassung des Schrifttums, wenn eine Unterbrechungsmaßnahme im Erlass eines Verwaltungsakts besteht und dieser nichtig ist. Die Vorladung der Kläger zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung war indes nicht nichtig, wie das FG zutreffend erkannt hat.

- 12** Nichtig ist nach § 125 Abs. 1 AO ein Verwaltungsakt, der an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dessen Fehlerhaftigkeit offenkundig ist. Schwerwiegend ist ein Fehler --wenn man von anderen, hier nicht in Betracht zu ziehenden Fallgruppen wie z.B. völliger Unbestimmtheit des Verwaltungsakts absieht--- insbesondere dann, wenn ein Verwaltungsakt etwas anordnet oder verlangt, was anzuordnen oder zu verlangen das Gesetz unter keinen Umständen jemals zulässt, weil es mit seinen grundlegenden Wertvorstellungen oder mit tragenden Verfassungsprinzipien unvereinbar und die Beachtung des Verwaltungsakts zu erwarten daher unerträglich wäre (vgl. Klein/ Brockmeyer, AO, 10. Aufl., § 125 Rz 2). Ein Verwaltungsakt leidet folglich nicht schon deshalb an einem "besonders schwerwiegenden Fehler", weil einzelne Elemente des gesetzlichen Tatbestands, der seinen Erlass an sich ermöglicht, entgegen der Annahme der Behörde nicht vorliegen (vgl. Kopp/ Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 10. Aufl. 2008, § 44 Rz 30). Nur daran krankte aber im Streitfall die Vollstreckungsmaßnahme des FA.
- 13** Dass im Streitfall i.S. des § 125 Abs. 1 letzter Halbsatz AO bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig gewesen sein mag, dass die Voraussetzungen nicht vorliegen, unter denen die wiederholte Vorlage einer eidesstattlichen Versicherung ausnahmsweise schon nach kurzer Zeit verlangt werden kann, indiziert auch nicht etwa, dass es sich dabei um einen besonders schwerwiegenden Fehler handelt. Anderenfalls müsste jeder Verwaltungsakt, bei dem einzelne gesetzliche Voraussetzungen zweifelsfrei nicht vorliegen, als nichtig angesehen werden, was offenkundig nicht dem Sinn des Gesetzes entspricht, welches vielmehr Verwaltungsakte im Interesse der Rechtssicherheit grundsätzlich als wirksam behandelt und von dem Betroffenen verlangt, das Fehlen gesetzlicher Voraussetzungen mit einem Rechtsbehelf geltend zu machen. Wie insbesondere die Absätze 2 und 3 des § 125 AO verdeutlichen, sieht das Gesetz nur in eng begrenzten Ausnahmefällen die in Vollzug der Gesetze getroffenen Entscheidungen einer rechtsstaatlichen Behörde als unwirksam bzw. nichtig an, während grundsätzlich die Vermutung besteht, dass eine solche Maßnahme Rechtsgeltung hat, solange sie nicht aufgehoben worden ist (vgl. Klein/Brockmeyer, a.a.O., § 125 Rz 2). Ein solcher Ausnahmefall ist hier nicht gegeben.
- 14** 2. Die Unterbrechungswirkung ist auch nicht deshalb entfallen, weil das FA die betreffende Vorladung in der Erkenntnis ihrer Rechtswidrigkeit alsbald aufgehoben hat. Der erkennende Senat hat bereits in dem Urteil vom 28. November 2006 VII R 3/06 (BFHE 216, 4, BStBl II 2009, 575) entschieden (vgl. auch schon BFH-Urteil vom 29. April 1960 VI 33/60 U, BFHE 71, 72, BStBl III 1960, 275), dass eine einmal aufgrund einer entsprechenden Maßnahme des FA eingetretene Unterbrechungswirkung selbst dann bestehen bleibt, wenn das FA deren Rechtsfolge, dass die Zahlungsverjährung unterbrochen worden ist, beseitigen bzw. dem Zahlungspflichtigen nicht mehr entgegenhalten will.
- 15** Ob das sinngemäß auch dann gilt, wenn eine solche Maßnahme im Erlass eines Verwaltungsakts, der jedoch später aufgehoben worden ist, bestanden hat, ob man also auch dann lediglich auf die Tatsache des Erlasses des betreffenden Verwaltungsakts abstellen darf (so die Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofs zu § 147 der Reichabgabenordnung, u.a. BFH-Urteil vom 12. November 1959 IV 46/59 U, BFHE 70, 75, BStBl III 1960, 29; ebenso Tipke/Kruse, Reichsabgabenordnung, Stand Juni 1973, § 147 Tz. 2, sowie Ruban in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 231 AO Rz 10a), bedarf hier keiner Entscheidung; denn anzunehmen, in einem solchen Fall werde die bereits eingetretene Unterbrechungswirkung infolge der Aufhebung des Verwaltungsakts wieder beiseite geräumt, wäre allenfalls in Betracht zu ziehen und aus diesem Grunde die Unterbrechungswirkung als rückwirkend entfallen anzusehen, wenn der betreffende Verwaltungsakt rückwirkend aufgehoben worden ist.
- 16** Die Aufhebung der Verfügung des FA kann indes, wie das FG mit Recht geurteilt hat, nicht sinngemäß als mit Rückwirkung (ex tunc) erfolgt angesehen werden. Das Gesetz unterscheidet in § 130 Abs. 1 AO ausdrücklich zwischen der Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsakts mit Wirkung für die Zukunft und mit Wirkung (auch) für die Vergangenheit. Es trifft also nicht zu, dass, wie die Revision offenbar meint, die Aufhebung eines (von Anfang an) rechtswidrigen Verwaltungsakts gleichsam im Zweifel immer als mit Rückwirkung ausgestattet anzusehen wäre; vielmehr dürfte im Gegenteil grundsätzlich davon auszugehen sein, dass behördliche Verfügungen erst ab dem Zeitpunkt ihres Erlasses Rechtswirkungen entfalten.
- 17** Im Streitfall war die Vorladungsverfügung des FA, was ihre Rechtswirkungen in der Vergangenheit angeht, durch den Zeitablauf erledigt, als sie aufgehoben wurde; sie zeitigte insofern keinerlei Rechtswirkungen mehr. Es bestand folglich kein Anlass, der Aufhebungsverfügung Rückwirkung beizulegen, und die Aufhebungsverfügung bietet nach den Feststellungen des FG auch keinen Anhalt für die Annahme, das FA habe ihr gleichwohl Rückwirkung beilegen wollen.
- 18** 3. Unabhängig von all dem erweist sich das Urteil des FG allemal als in seinem Ergebnis der Abweisung der Klage

richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Denn die Verjährung ist ungeachtet der von der Revision bezweifelte(n) (fortdauernden) Wirksamkeit der gegen die Kläger ergangenen Aufforderung zur eidesstattlichen Versicherung als Vollstreckungsverwaltungsakt gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO unterbrochen worden.

- 19 Die Verjährung der Frist des § 228 Abs. 1 AO wird nach § 231 Abs. 1 Satz 1 AO durch eine Reihe von Maßnahmen unterbrochen, die einen unterschiedlichen Rechtscharakter haben, nämlich teils dem Abgabenschuldner gegenüber vorzunehmende tatsächliche Handlungen, teils tatsächliche Handlungen sind, die gegenüber Dritten --unter Umständen ohne Kenntnis des Abgabenschuldners-- vorgenommen werden wie die Ermittlungen nach dem Wohnsitz oder dem Aufenthaltsort des Zahlungspflichtigen, teils aber auch Verwaltungsakte sind.
- 20 Die Maßnahmen, denen § 231 Abs. 1 Satz 1 AO verjährungsunterbrechende Wirkung beimisst, können insbesondere auch in einer bloßen Willenserklärung der Finanzbehörde bestehen, z.B. in der Geltendmachung des Anspruchs, welche allerdings schriftlich erfolgt sein muss, oder etwa in der Gewährung von Vollstreckungsaufschub, wofür nämlich auch eine einseitige Erklärung des FA genügen kann, von Maßnahmen zur Durchsetzung seines Anspruchs einstweilen absehen zu wollen (Beschluss des erkennenden Senats vom 10. November 2003 VII B 342/02, BFH/NV 2004, 315).
- 21 Im Streitfall hat das FA allerdings nicht zu einer solchen Maßnahme gegriffen, sondern einen Verwaltungsakt nach § 284 AO erlassen. Bei einer solchen Maßnahme, die als Verwaltungsakt ergangen ist oder die wie einige weitere in § 231 Abs. 1 Satz 1 AO aufgeführte Maßnahmen nur als Verwaltungsakt ergehen kann --wie z.B. die Stundung oder die Aussetzung der Vollziehung--, legt das Gesetz der Maßnahme der Behörde über die Rechtswirkungen hinaus, die sich aus dem Regelungsgehalt eines solchen Verwaltungsakts, d.h. seiner Regelungsanordnung, ergeben, die (zusätzliche) Rechtsfolge bei, dass eine solche Maßnahme die Frist des § 228 AO unterbricht. Das Gesetz erscheint allerdings, wie erwähnt, nicht eindeutig hinsichtlich der Frage, ob diese Rechtsfolgenanordnung an die schlichte Tatsache des Erlasses eines Verwaltungsakts als einer verwaltungsrechtlichen Willenserklärung mit einer der in § 231 Abs. 1 Satz 1 AO aufgeführten Anordnungen (also z.B. der Vollziehungsaussetzung oder der Stundung) anknüpft oder vielmehr lediglich den Rechtswirkungen, die der Erlass eines solchen Verwaltungsakts nach Maßgabe des einschlägigen Rechts hat, eine weitere Rechtswirkung, nämlich die Unterbrechung der Zahlungsverjährung, hinzufügen will, ob also mit anderen Worten der Eintritt der Unterbrechungswirkung voraussetzt, dass die betreffende, als Verwaltungsakt ergangene Maßnahme der Behörde anderweit Rechtswirkungen zeitigt, insbesondere dass sie insoweit nicht nichtig ist und dass --wobei insoweit gegenüber dem Fall der Nichtigkeit mag differenziert werden können-- die Rechtswirkungen, die den Anknüpfungspunkt der Verjährungsunterbrechung darstellen, nicht dadurch beiseite geräumt werden, dass der Verwaltungsakt mit Wirkung ex tunc aufgehoben, insbesondere nach § 130 AO zurückgenommen wird, seine Rechtswirkungen also kraft dieser Anordnung als von Anfang an nicht eingetreten anzusehen sind.
- 22 Diese Frage wird im Schrifttum, was die anfängliche Wirksamkeit des verjährungsunterbrechenden Verwaltungsakts angeht, soweit ersichtlich einheitlich im letzteren Sinne beantwortet, also dahin, dass die Unterbrechungswirkung einen wirksamen Verwaltungsakt voraussetzt (vgl. statt aller Ruban in HHSp, § 231 AO Rz 5; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 231 AO Rz 4; Kögel in Beermann/Gosch, AO, § 231 Rz 5; Frotscher in Schwarz, AO, § 231 Rz 2; Pahlke/ König/Fritsch, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 231 Rz 9; Klein/ Rüsken, a.a.O., § 231 Rz 2). Dabei knüpft das Schrifttum ersichtlich an das Urteil des BFH vom 27. November 1981 II R 18/80 (BFHE 134, 519, BStBl II 1982, 276) an, das allerdings nicht zur Zahlungsverjährung, sondern zu der --jedenfalls dem Wortlaut nach in einer mit § 231 Abs. 1 Satz 1 AO nicht vergleichbaren Weise geregelten-- Unterbrechung der einheitlichen Verjährungsfrist gemäß § 147 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung (RAO) in der seit 1966 geltenden Fassung ergangen ist.
- 23 Dass die Verjährung durch Erlass eines Verwaltungsakts nicht unterbrochen worden ist, weil dieser nichtig oder später rückwirkend aufgehoben worden sei, kann indes nicht ohne die weitere Prüfung angenommen werden, ob nicht diesem Verwaltungsakt unbeschadet dessen, dass er die mit ihm intendierten (in ihm angeordneten) Rechtswirkungen nicht bzw. nicht mehr entfaltet, unter (freilich nur bei einem an den Zahlungspflichtigen gerichteten und ihm bekannt gegebenen Verwaltungsakt anzunehmenden) Umständen die Erklärung der Behörde entnommen werden muss, an ihrem Steueranspruch festhalten zu wollen und seine Begleichung von dem Steuerschuldner zu verlangen, und ob nicht diese in dem Verwaltungsakt konkludent enthaltene Erklärung als eine Geltendmachung des Anspruchs i.S. des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO zu bewerten ist. Denn kann die Behörde durch eine schlichte (allerdings Schriftform erfordernde) Geltendmachung des Anspruchs die Verjährungsfrist unterbrechen, so kann eine solche Unterbrechungswirkung schwerlich einer Maßnahme der Behörde abgesprochen werden, die sich nicht in einer schlichten Geltendmachung des Anspruchs erschöpft, sondern darüber hinaus Rechtswirkungen

herbeiführen will, die sie allerdings unter Umständen aufgrund des § 125 AO nicht herbeizuführen vermag oder infolge einer Aufhebung der diesbezüglichen Regelungsanordnung jedenfalls nicht mehr bewirkt. Die Unterbrechung der Zahlungsverjährung ist nämlich, wie ebenfalls bereits ausgeführt, ohnehin die (nicht disponible) Folge des von der Behörde verlautbarten Zahlungsverlangens bzw. anderer in § 231 Abs. 1 AO aufgeführter Maßnahmen, selbst wenn diese Folge herbeizuführen nicht das Ziel der Behörde war oder die Behörde dieses Ziel später aufgibt (vgl. Urteil des Senats in BFHE 216, 4, BStBl II 2009, 575).

- 24** In ähnlicher Weise hat der BFH bereits in dem Urteil in BFHE 118, 459, BStBl II 1976, 510 zwischen der Rechtswirkung eines Steuerbescheids und dem auf seinen Erlass und seine Bekanntgabe gerichteten Handeln des FA unterschieden, welches nach § 147 RAO die Kraft gehabt habe, die Verjährung zu unterbrechen, auch wenn es sich in einer Form vollzogen habe (nämlich in Gestalt eines unwirksamen Steuerbescheids), die dem Gesetz nicht entspreche. Denn § 147 RAO, so heißt es dort weiter, stelle allein auf die Tatsache des Handelns ab.
- 25** Auch wenn sich Letzteres für § 231 Abs. 1 Satz 1 AO nicht sollte sagen lassen --diese Vorschrift stellt wortwörtlich in mehreren Alternativen auf Maßnahmen ab, die nur durch Verwaltungsakt ergehen können--, schließt auch § 231 Abs. 1 Satz 1 AO eine Differenzierung zwischen der "Form", in der sich eine verjährungsunterbrechende Maßnahme der Behörde vollzieht, und deren Gehalt nicht aus, so dass der Maßnahme auch dann die Kraft, die Verjährung zu unterbrechen, zukommen kann, wenn der Verwaltungsakt nach Maßgabe des einschlägigen Rechts die in ihm angeordnete Rechtswirkung nicht erreicht bzw. behalten hat.
- 26** Dem steht nicht entgegen, dass nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats die Aufzählung der Maßnahmen, die verjährungsunterbrechende Wirkung haben, abschließend in § 231 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgt ist (Urteil des Senats vom 24. September 1996 VII R 31/96, BFHE 181, 259, BStBl II 1997, 8). Denn es geht nicht darum, den Katalog jener Maßnahmen zu ergänzen, sondern dem Umstand Beachtung zu schenken, dass dort genannte, als Verwaltungsakt ergehende Maßnahmen andere dort benannte Maßnahmen (ggf. unausgesprochen) einschließen können.
- 27** So ist es hier. Aus der an die Kläger ergangenen Aufforderung, ein Vermögensverzeichnis vorzulegen und seine Richtigkeit und Vollständigkeit vor dem FA an Eides statt zu versichern, ist --selbst wenn diese Verlangen aufgrund des § 284 Abs. 4 AO gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig gewesen sein oder ihre Rechtswirkung, die Kläger zu entsprechenden Handlungen zu verpflichten, aufgrund der Entscheidung des FA, den für die Abgabe der Versicherung und des Vermögensverzeichnisses anberaumten Termin aufzuheben, (sogar rückwirkend) verloren haben sollten-- erkennbar die Entscheidung des FA zu ersehen, dass dieses an seinen Steuerforderungen festhalten und diese mit den gebotenen Mitteln gegen die offenbar zahlungsunwilligen Kläger durchsetzen wolle. Dadurch ist die Frist des § 228 Abs. 1 AO unterbrochen worden, weil darin eine Geltendmachung des Anspruchs i.S. des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO liegt.
- 28** Bei rein begrifflicher Betrachtung mag zwar, wie der Revision zuzugeben ist, zwischen der Vorladung zur eidesstattlichen Versicherung (ebenso wie anderen Vollstreckungsmaßnahmen) und einer Zahlungsaufforderung ein Unterschied gesehen werden können, weil die Vorladung zwar ebenso wie andere Vollstreckungsmaßnahmen den Willen der Finanzbehörde bekundet, ihre Forderung zu realisieren, dass sie dafür jedoch nicht wie eine Zahlungsaufforderung an den Zahlungswillen des Pflichtigen appelliert, sondern gewissermaßen im Gegenteil dessen Zahlungsunwilligkeit voraussetzt und hinnimmt und ihm androht, einen anderen Weg zur Realisierung der Steuerforderung zu gehen. Wenn man also --wie offenbar die Revision-- unter der "Geltendmachung des Anspruchs" eine Zahlungsaufforderung versteht, wie dies insbesondere im Schrifttum mitunter geschieht, und den Begriff "Zahlungsaufforderung" im engen Sinne als "Appell an die Zahlungswilligkeit des Steuerpflichtigen" versteht, mag in der Aufforderung zur eidesstattlichen Versicherung keine (konkludente) Zahlungsaufforderung gesehen werden können (anders hingegen schon Urteil des Reichsfinanzhofs vom 19. Mai 1936 IV A 52/34, RStBl 1936, 648).
- 29** Das Gesetz spricht allerdings --anders als § 147 RAO-- nicht von "Zahlungsaufforderung", sondern --was der an Sinn und Zweck der Vorschrift zu orientierenden Auslegung der Vorschrift von vornherein einen weiteren Rahmen steckt-- von "Geltendmachung des Anspruchs". Vor allem aber gebieten jener Sinn und Zweck des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO, die Bedeutung beider vorgenannter Begriffe nicht auf den Zahlungsausschuss zu beschränken, sondern auf jede Entscheidung der Finanzbehörde, durch die ihr Zahlungsverlangen dem Zahlungspflichtigen kundgetan wird. Denn Sinn und Zweck, den das Gesetz mit dem Katalog der Maßnahmen verfolgt, an die es eine Unterbrechungswirkung knüpft, bestehen darin, der Finanzbehörde ihren Zahlungsanspruch über die Frist des § 228 Satz 2 AO hinaus (nur) dann zu erhalten, wenn sie sich vor Ablauf dieser Frist entscheidet, Maßnahmen zur Verfolgung dieses Anspruchs zu treffen, und dies auch nach außen hin erkennbar werden lässt. Das trifft auch auf Maßnahmen zu, mit denen zwar der Erlass einer wirksamen bzw. rechtmäßigen Vollstreckungsmaßnahme verfehlt wird, welche aber doch die

Entscheidung der Behörde kundtun, wegen Ausbleibens der Zahlung Vollstreckungsmaßnahmen ergreifen zu wollen; es trifft z.B. auch auf die (im Gesetz nicht ausdrücklich benannte) schlichte Ankündigung zu, bei Ausbleiben der Zahlung vollstrecken zu wollen (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 1993 VII R 37/92, BFH/NV 1994, 4), mangels einer solchen "Entscheidung" hingegen nicht auf eine bloße automatisierte Mahnung oder Rückstandsanzeige, worauf die Revision mit Recht hinweist.

- 30** 4. Mit dieser Entscheidung weicht der erkennende Senat nicht von den Entscheidungen des BFH ab, in denen die verjährungsunterbrechende Wirkung von Entscheidungen über die Aussetzung der Vollziehung deshalb verneint worden ist, weil diese dem Steuerschuldner nicht bekannt gegeben worden waren (vgl. Urteile vom 14. Januar 1997 VII R 66/96, BFHE 182, 262; vom 24. April 1996 II R 37/93, BFH/NV 1996, 865, und --zur verjährungsunterbrechenden Wirkung eines Steuerbescheids nach § 147 Abs. 1 RAO-- vom 27. November 1981 II R 18/80, BFHE 134, 519, BStBl II 1982, 276). Denn in den diesen Entscheidungen zugrunde liegenden Fällen war --anders als im Streitfall-- die Maßnahme, der die Finanzbehörde verjährungsunterbrechende Wirkung beilegen wollte, den Zahlungspflichtigen nicht bekannt gegeben worden, so dass sich begreift, dass sie auch nicht als eine (unausgesprochene) schriftliche Zahlungsaufforderung angesehen werden konnte, weil § 231 Abs. 1 Satz 1 AO eine verjährungsunterbrechende Wirkung schriftlichen Zahlungsaufforderungen nur dann beilegt, wenn sie gegenüber dem Zahlungspflichtigen (nicht etwa gegenüber irgend einem anderen Rechtssubjekt) ergangen sind, auch wenn das Gesetz dies nicht ausdrücklich ausspricht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de