



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der „W“-T, vom 5. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 23. September 2005 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1999 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Vorarlberger Gebietskrankenkasse stellte einen an die Berufungswerberin (nachfolgend kurz Bw genannt) gerichteten, vom 13.12.2004 datierenden „Prüfungs- und Nachschauauftrag“ aus, in dem sie ua unter Hinweis auf § 86 EStG ausführte, ein namentlich genannter Prüfer werde in nächster Zeit in ihrem Betrieb eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1999 bis 2003 vornehmen. Dieser Auftrag wurde vom Prüfer bei Prüfungsbeginn am 11.3.2005 der Bw übergeben. Eine (vorherige) Versendung des Prüfungsauftrages erfolgte nicht.

Die genannte Kasse verfasste weiters ein vom 14.12.2004 datierendes, an die Bw gerichtetes Verständigungsschreiben, in dem die Bw über die Absicht in Kenntnis gesetzt wurde, in nächster Zeit eine Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben durchzuführen, und in dem weiters um Anwesenheit und Vorlage der notwendigen Geschäftsbücher ersucht wurde. Die Zustellung des Verständigungsschreibens erfolgte ohne Zustellnachweis.

Nach dem plausiblen, jedenfalls nicht widerlegten Vorbringen der Bw war ihr Büro vom 23.12.2004 bis 7.1.2005 wegen Betriebsurlaubs geschlossen. Am ersten Arbeitstag danach,

sohin am 10.1.2005 erhielt sie die vom 14.12.2004 datierende Verständigung über eine gemeinsame Prüfung. Am gleichen Tag fand ein Telefongespräch zwischen dem Prüfer und der Bw statt. Die Prüfung selbst begann am 11.03.2005. An diesem Tag händigte der Prüfer den „Prüfungs- und Nachschauauftrag“ vom 13.12.2004 aus. Der Auftrag erhielt einen Eingangsstempel sowie einen handschriftlichen Hinweis auf den Prüfungsbeginn.

Mit Datum vom 23.9.2005 erließ das Finanzamt einen Haftungs- und Zahlungsbescheid. Mit ihm zog es die Bw unter Hinweis auf den Prüfungsbericht vom 13.9.2005 zur Haftung heran, resultierend aus der seiner Meinung nach unrichtigen Besteuerung der im Juni 1999 an R ausbezahlten Abfertigung.

In der gegen den Bescheid erhobenen Berufung wandte die Bw Verjährung ein. Weiters erhob sie materiellrechtliche Einwände gegen den Standpunkt des Finanzamtes.

Eine mündliche Berufungsverhandlung fand nicht statt, da die Bw ihre diesbezüglichen Anträge mit Schriftsatz vom 14.3.2007 zurückgezogen hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst gilt es zu klären, ob der Verjährungseinwand berechtigt ist. Kommt ihm Berechtigung zu, ist die materiellrechtliche Streitfrage ohne Bedeutung. Dabei wird hinsichtlich des eingangs festgestellten Sachverhaltes insbesondere auf die von der Berufungsbehörde durchgeführten Ermittlungen verwiesen, die den beiden Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens und dem Prüforgan der VGKK mit der Einladung zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht worden sind. Die mit E-Mail vom 19.3.2007 eingebrachte Stellungnahme des Prüfungsorgans wurde ebenfalls den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens zur Kenntnis gebracht.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben bloße Ankündigungen von für die Verlängerung der Verjährungsfrist geeigneten Amtshandlungen keine Verlängerungswirkung, es sei denn, dass solche Ankündigungen ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, § 209 Anm.2, Entsch. 18; VwGH 25.5.2000, 99/16/0379, 6.7.2006, 2006/15/0046; Stoll, BAO – Kommentar, 2188 – 2190; Ritz, BAO³, § 209 Tz 5 und 18). Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass Prüfungsaufträgen grundsätzlich Unterbrechungswirkung zukommt. Dies dürfte auch für Prüfungsankündigungen im Sinne des § 148 Abs. 5 BAO gelten, jedenfalls dann, wenn sie in einem entsprechend engen zeitlichen

und konkreten sachlichen Zusammenhang zu einer Prüfung stehen. Die Auffassung der Berufungsführerin, die konkrete Ankündigung einer Prüfung im Sinne des § 148 Abs. 5 BAO bzw. ein Prüfungsauftrag im Sinne des § 148 Abs. 1 BAO seien bloße Ankündigungen von Unterbrechungshandlungen, wird vom Referenten jedenfalls in dieser pauschalen Form nicht geteilt. Entscheidend hierfür ist, dass Prüfungsauftrag und Prüfungsankündigung im Gesetz vorgesehene erste Teilschritte von Amtshandlungen sind, die auf die Ermittlung der für die Abgabenerhebung bedeutsamen Verhältnisse gerichtet sind (§ 147 BAO). Bei Verfahrensmaßnahmen, in deren Wesen es liegt, dass sie eine Zeitspanne hindurch andauern, um förmlich beendet zu werden, ist jede behördliche Teilhandlung für sich, die nach außen in Erscheinung tritt, sohin auch schon die erste, grundsätzlich von Frist unterbrechender Wirkung. Ob die Ankündigung vom 14.12.2005 im konkreten Fall in ausreichend engem Zusammenhang zur im März 2005 begonnenen Prüfung steht, um Frist unterbrechend wirken zu können, kann allerdings – wie die weiteren Ausführungen zeigen werden – dahingestellt bleiben.

Denn nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (Ritz, BAO³, § 209 Tz 2, und § 26 ZustG Tz 3; VwGH 1.12.1987, 85/16/0111, 26.3.2003, 2001/13/0302, 18.7.1995, 94/04/0061; VfGH 9.3.1989, V 19/88; UFS 4.7.2005, ZRV/0061-Z3K/05, 25.1.2005, RV/0682-W/04; Stoll, BAO-Kommentar, 1166, 1167, 2196, 2197) ist hierfür Voraussetzung, dass die Teilhandlung innerhalb der Verjährungsfrist einwandfrei nach außen erkennbar ist. Schriftliche Erledigungen verlängern die Verjährungsfrist demnach nur dann, wenn sie dem Empfänger zugestellt wurden. Die Beweislast hierfür trägt (auch nach Rechtsauffassung des BMF, GZ 010103/0056-VI/2006 vom 6.7.2006) die Behörde. Gelingt die Widerlegung nicht, so muss die Behauptung der Partei als richtig angenommen werden.

Die Bw hat nun vorgebracht, weder der Prüfungsauftrag noch die Prüfungsankündigung seien ihr 2004 zugestellt worden. Dieses Vorbringen ist nicht widerlegt worden. Im Gegenteil: Selbst die Gebietskrankenkasse hat zwischenzeitlich eingeräumt, dass der Prüfungsauftrag der Bw frühestens 2005 zugestellt worden ist. Und auch was das Verständigungsschreiben vom 14.12.2004 betrifft, so erweist sich das Berufungsvorbringen im Lichte des vom Finanzamt bei der Gebietskrankenkasse eingeholten Aktenvermerks als zwar nicht sehr wahrscheinliche (im Sinne von häufige), aber doch auch als nicht gänzlich unwahrscheinliche, jedenfalls sich mit der Zustellvermutung des § 26 Abs. 2 ZustG (Zustellung nach drei Tagen) nicht deckende Sachverhaltsvariante. Die Formulierung des Aktenvermerks ist im Übrigen insoweit missverständlich, als zwischen dem Prüfungsauftrag vom 13.12.2007 und dem Verständigungsschreiben vom 14.12.2007 nicht exakt differenziert wird. Das zweitinstanzliche Verfahren brachte insoweit Klarheit über den maßgeblichen Sachverhalt (siehe E-Mail des Prüfungsorgans vom 19.3.2007). Unabhängig von der Wahrscheinlichkeit aller möglichen

Varianten ist aber – wie bereits dargelegt wurde – das Parteivorbringen als richtig anzunehmen, da es nicht widerlegt worden ist. Damit aber ist klar, dass im Jahr 2004 keine einwandfrei nach außen erkennbare Amtshandlung stattfand, die die Verjährungsfrist unterbrochen bzw verlängert hat.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, auch wenn dies rechtlich ohne Belang ist: Das Berufungsvorbringen wird durch die offensichtlich zeitnah vorgenommenen handschriftlichen Eintragungen auf dem der Bw zugegangenen Verständigungsschreiben untermauert. Da nach den getroffenen Feststellungen der Prüfungsauftrag vom 13.12.2004 der Bw erst im März 2005 zugegangen ist, konnte die Bw zunächst keine Kenntnis vom Prüfungszeitraum haben. Davon hat die Bw in Übereinstimmung mit den handschriftlichen Vermerken auf dem Verständigungsschreiben sowie durchaus in Einklang mit den Lebenserfahrungen am ersten Arbeitstag nach dem Betriebsurlaub Kenntnis erlangt.

Da aus den dargelegten Gründen dem Verjährungseinwand Berechtigung zukommt und von der Rechtsordnung dem Rechtsfrieden Vorrang vor der Rechtsrichtigkeit eingeräumt wird, war der Berufung Folge zu leisten.

Feldkirch, am 23. März 2007