



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Reinhold Haring über die Berufung des Bw, vertreten durch MF, gegen den Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. August 2009 nach der am 28. Jänner 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 5. September 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw) gemäß § 216 BAO die Erlassung eines Abrechnungsbescheides, der darüber abspreche, dass die Verbuchung vom 29. Juli 2008 „Festsetzung Lohnsteuer 1995 (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) zahlbar bis 5. September 2008 € 35.007,90“ unrichtig gewesen sei.

Gemäß § 216 BAO sei auf Antrag des Abgabepflichtigen über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung mit Bescheid abzusprechen. Da ein Lohnsteuerfestsetzungsbescheid 1995 nicht zugestellt worden sei, sei mit gegenständlichem Antrag vorzugehen. Darüber hinaus sei zu beachten, dass das gegenständliche Abgabenkonto jenes sei, das vom seinerzeitigen Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien zur Verbuchung der Veranlagung der Einkommensteuer aufgrund beschränkter Steuerpflicht des Bw gemäß § 213 Abs. 3 BAO angelegt worden sei.

Da aber für die Erledigung des Rückzahlungsantrages seinerzeit das Finanzamt für Körperschaften zuständig gewesen sei, könne es sich im gegenständlichen Fall keinesfalls um das – vom Unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung RV/1077-W/07 angesprochene - Abgabenkonto handeln, auf welchem der Bescheid vom 7. Juli 1999 betreffend Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO verbucht worden sei. Somit könne die Verbuchung der „Festsetzung Lohnsteuer 1995“ auch nicht mit der vom Unabhängigen Finanzsenat geforderten Vorgehensweise begründet werden.

Mit der Berufungsentscheidung RV/1077-W/07 vom 3. April 2008 habe der Unabhängige Finanzsenat der Berufung vom 13. März 2007 gegen den Abrechnungsbescheid vom 22. Februar 2007 insoweit Folge gegeben, als auf Grund des Antrages vom 13. Dezember 2006 ausgesprochen werde, dass die aus der Verbuchung des Rückforderungsbescheides vom 4. Februar 2000 resultierende Abgabenschuldigkeit in Höhe von € 35.007,89 (S 481.719,00) auf Grund der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. August 2005, RV/1352-W/04, dem Abgabenkonto (St.Nr.: 123) wieder gutzuschreiben sei. Dieser Bescheid sei rechtskräftig, sodass das Finanzamt auf dem Abgabenkonto mittlerweile die Gebarung richtig gestellt habe.

In der Begründung der Berufungsentscheidung RV/1077-W/07 habe der Unabhängige Finanzsenat auf Seite 6 ausgeführt, dass der aufhebende Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (auf den der Rückforderungsbescheid vom 4. Februar 2000 zurückzuführen gewesen sei) auf dem Abgabenkonto, auf welchem der (am 11. Juni 1999 approbierte) Bescheid des Finanzamtes (für Körperschaften) vom 7. Juli 1999 betreffend Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO verbucht worden sei, zu verbuchen gewesen wäre, was infolge Wegfalles des die Gutschrift bewirkenden Bescheides zu einer Lastschrift in derselben Höhe geführt hätte.

Nunmehr habe das (mittlerweile zuständige) Finanzamt auf dem im Betreff angeführten Abgabenkonto am 29. Juli 2008 eine Festsetzung von Lohnsteuer 1995 in Höhe von € 35.007,90 mit einer angeblichen Fälligkeit per 15. Jänner 1996 und einer Zahlungsfrist per 5. September 2008 verbucht, wobei ein Lohnsteuerfestsetzungsbescheid 1995 bis zum heutigen Tage nicht zugestellt worden sei.

Mit Abrechnungsbescheid vom 12. August 2009 entschied das Finanzamt, dass die Buchung vom 29. Juli 2008 auf dem Abgabenkonto 0/1 lautend auf den Bw rechtmäßig erfolgt sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte der Bw gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung über die Berufung zu befassen und gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

Auf Mängelbehebungsauftrag vom 21. September 2009 brachte der Bw mit Eingabe vom 20. Oktober 2009 vor, dass er beantrage, den Spruch des Abrechnungsbescheides vom 12. August 2009 dahingehend zu ändern, indem darin festgestellt werde, dass die Buchung auf dem Abgabekonto 0/1 vom 29. Juli 2008 betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer 1995 in Höhe von € 35.007,90 unrichtig sei.

Das Finanzamt habe in der Begründung des angefochtenen Bescheides im Wesentlichen (nur) ausgeführt, dass aus „der tatsächlichen – nunmehr jedoch titellos – erfolgten Auszahlung dieses Betrages ein Rückforderungsanspruch in Höhe von S 481.719,00 (€ 35.007,90) resultiere, welcher in der einen oder anderen Weise kontenmäßig zu erfassen gewesen sei. Die „ursprüngliche“ Auszahlung vom 1. Juli 1999 (Buchungstag) sei „über das Sammelkonto 9/0 des damaligen Finanzamtes für Körperschaften erfolgt“, das „jedoch nur für die Verbuchung von Rückzahlungen an beliebig viele Antragsteller eingerichtet“ sei. Dieses Konto dürfe „keine Bestände aufweisen“ und sei „keiner bestimmten Person zugeordnet“. Aus diesem Grunde sei „am 1. Juli 1999 auch eine Doppelbuchung, nämlich die Dotierung dieses Kontos (GF 48) mit S 481.719,00 und die gleichzeitige Auszahlung (GF 20) dieses Betrages“ erfolgt. Für „Rückabwicklungen“ sei dieses Sammelkonto „prinzipiell“ aber nicht vorgesehen. „Die erforderliche Umsetzung des Aufhebungsbescheides vom 11. Juni 1999“ (gemeint wohl: 19. Jänner 2000) habe „somit nur dadurch erfolgen“ können, „dass – wie der Unabhängige Finanzsenat dies in seiner Entscheidung vom 31. August 2005, RV/1352-W/04, ausdrücklich“ gefordert habe – „die entsprechende Nachbelastung am Abgabekonto des Bw vorzunehmen gewesen sei, wobei das Finanzamt in dieser Hinsicht an die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates gebunden sei.

„Aus dem Umstand allein, dass das für Rückzahlungen an Lohnsteuer zuständig gewesene Finanzamt ein anderes gewesen sei, als das, bei dem die persönlichen Abgabekonten des Bw geführt worden seien bzw. jetzt geführt würden“, ließen „sich keine materiellrechtlichen Rechte oder Pflichten ableiten“, wobei „im Übrigen der im Antrag vom 5. September 2008 gegebene Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. April 2008, RV/1077-W/07, schon deswegen ins Leere“ gehe, weil „sich dieses Verfahren mit einer anderen Sache, nämlich einer Buchung am Konto 7/9“ befasst habe, diese „Angelegenheit längst erledigt“ und auch das Konto bereits per 1. August 2008 gelöscht worden sei.

Was den Einwand im Antrag betreffe, es sei kein Lohnsteuerfestsetzungsbescheid 1995 zugestellt worden, sei anzumerken, dass ein solcher Bescheid tatsächlich nicht existiere. Auch dies sei eine Konsequenz der Berufungsentscheidung vom 31. August 2005, wonach das Finanzamt mit seiner Rechtsansicht, dass der zu Unrecht „erstattete“ Betrag – zufolge des durch die Finanzlandesdirektion aufgehobenen Bescheides – wieder rückzufordern „gewesen

wäre“, grundsätzlich im Recht sei, jedoch dazu ein Rückforderungsbescheid rechtlich nicht vorgesehen sei. Das Finanzamt „hätte“ vielmehr gemäß § 227 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 228 BAO „lediglich eine Zahlungsaufforderung erteilen und in weiterer Folge Vollstreckungsmaßnahmen im Sinne der Abgabenexekutionsordnung durchführen müssen. Die entsprechende Nachbelastung am Abgabenkonto des Bw hätte nämlich bereits aufgrund der Aufhebung gemäß § 299 BAO – ohne dass dazu ein weiterer Bescheid erforderlich gewesen wäre – erfolgen müssen“. „Demnach“ habe „es keines weiteren Bescheides“ bedurft, „weder eines Rückforderungs- oder Lohnsteuerfestsetzungs- oder sonstigen Bescheides“. Es sei „lediglich die entsprechende Nachbelastung am Abgabenkonto des Bw vorzunehmen“ gewesen.

Diese Begründung lasse unberücksichtigt, dass im Antrag vom 5. September 2008 auch Feststellungen hinsichtlich Fälligkeit (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) und Nachfrist (zahlbar bis 5. September 2008) begehrt worden seien und mit Abrechnungsbescheid (zwangsläufig) auch Feststellungen darüber zu treffen seien, um welche Abgabenart es sich bei der „Rückforderung“ handle, wann der Abgabenanspruch entstanden sei, worauf (auf welchen Leistungsgebot) sich der „titellose“ Abgabenzahlungsanspruch stütze, wann die Festsetzungsverjährung für die – bisher hilfsweise als „Rückforderung“ bezeichnete – Abgabe begonnen habe, ob die unerledigte Berufung vom 29. August 2008 gegen den Bescheid vom 29. Juli 2008, mit dem das Ansuchen vom 4. August 1998 abgewiesen worden sei, oder gar der Antrag vom 4. August 1998 selbst dem Eintritt der Einhebungsverjährung entgegenstehe, wann die Einhebungsverjährung zu laufen begonnen habe und gegebenenfalls, wodurch die Einhebungsverjährung unterbrochen bzw. gehemmt worden sei.

Da derartige Feststellungen für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Verbuchung der Gebarung (und des Bestandes des Abgabenzahlungsanspruches) unabdingbar seien, dem Abrechnungsbescheid ein Anbringen zugrunde liege, mit dem die Feststellung begehrt worden sei, dass die Verbuchung vom 29. Juli 2008 „Festsetzung Lohnsteuer 1995 (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) zahlbar bis 5. September 2008 € 35.007,90“ unrichtig gewesen sei, mit Bescheid vom 12. August 2009 daher dem Ansuchen nicht vollinhaltlich Rechnung getragen worden sei, habe der Bw am 24. August 2009 gemäß § 245 Abs. 2 BAO den Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid in dieser Hinsicht fehlenden Begründung gestellt. Diesem Antrag sei das Finanzamt insoweit nachgekommen, als es mit Schreiben vom 2. September 2009 lediglich ausgesprochen habe, dass eine zusätzliche Begründung nicht erfolge.

Am 9. September 2009 habe der Bw darauf hin beantragt, ihm eine Ablichtung des Bescheides der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Jänner 2000, AO, auszufolgen. Das Finanzamt sei diesem Wunsch mit der Behauptung

nicht näher getreten, dass „im Akt Abrechnungsbescheid 0/1, der nur aus wenigen Schriftstücken bestehe und nicht einmal als (selbstständiger) Akt im herkömmlichen Sinn angesehen werde, der vom Bw gewünschte Bescheid der ehemaligen Finanzlandesdirektion nicht enthalten“ sei und „also schon aus faktischen Gründen nicht übermittelt werden“ könne. Einerseits könne eine solche Äußerung unter objektiven Gesichtspunkten nur als Provokation aufgefasst werden, andererseits ergebe sich aus einer solchen Behauptung, dass dem zu beurteilenden Buchungsvorgang auf dem Gebärungskonto kein Titelbescheid zugrunde liege. Dabei sei aber daran zu erinnern, dass nur der Spruch, niemals aber die Begründung eines Bescheides der Rechtskraft fähig sei und dass das obiter dictum der Berufungsentscheidung vom 31. August 2005, RV/1352-W/04, an das sich das Finanzamt krampfhaft klammere, keine Rechtswirkungen entfalten könne.

Nach Stoll, BAO-Kommentar, 2479, sei darauf hinzuweisen, dass – wenngleich in der Rechtspraxis und leider, wie man am Beispiel des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 2004 (richtig wohl: 20. April 2004), 2000/13/0033, sehe, auch in der Judikatur immer wieder und beharrlich von „Erstattungen“ oder von „Rückerstattungen“ von Abgaben gesprochen werde, wenn „Rückzahlungen“ gemeint seien – der Begriff „Erstattung“ (§ 2 lit. a Z 2 BAO) einem anderen Anspruch (Abgabenanspruch) zugedacht sei. Erstattungen seien nach der Terminologie des Gesetzes gegeben, wenn einem Abgabepflichtigen eine zu Recht entrichtete Abgabe aufgrund eines von ihm verwirklichten besonderen (Erstattungs-) Tatbestandes ganz oder teilweise gutzuschreiben und (in der Folge nach Maßgabe der §§ 213 ff BAO) zurückzuzahlen sei. Die Erstattung im hier besprochenen Sinn, wie sie vom Gesetzgeber verstanden werde, sei eine materiell-rechtliche Figur, deren Konkretisierung sodann eine Rückzahlung auslöse, während die Rückzahlung im Sinne der Bundesabgabenordnung, nämlich die Rückzahlung, wie sie in den Bestimmungen der §§ 239 ff BAO vorgesehen sei, eine verfahrensrechtliche, verrechnungstechnische Einrichtung sei, welche materiell-rechtliche Ansprüche, die zu Gutschriften (und in der Folge zu Guthaben) führten, zur Voraussetzung habe. Erstattungen seien neben vielen anderen zu Gutschriften führenden materiell-rechtlich vorgesehenen Ansprüchen Voraussetzung (Rechtstitel) für Rückzahlungen und nicht die Rückzahlungen selbst.

Aus diesem Grunde sei der möglicherweise zu Recht bestehende „Rückforderungsanspruch“ kein Abgabenanspruch im Sinne der Bundesabgabenordnung, weil unter § 2 lit. a Z 2 BAO nur „Erstattungen“, „Vergütungen“ und „Abgeltungen“ von Abgaben und Beiträgen erfasst seien, nicht jedoch „Rückzahlungen“, die das Finanzamt vom Rückzahlungsempfänger zurückverlangen wolle, weil der Rückzahlungsbescheid – rückblickend betrachtet – nicht (mehr) dem Rechtsbestand angehöre. Aus diesen Gründen werde der Berufung gefolgt

werden müssen, weil vom Finanzamt – ohne Vorliegen eines Titelbescheides – kein Abgabensanspruch und daher auch kein Abgabenzahlungsanspruch behauptet werden könne.

In der am 28. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass zentraler Punkt des gegenständlichen Verfahrens die Frage sei, ob im gegenständlichen Fall ein Steuerschuldverhältnis gegenüber der Republik Österreich bestehe und wenn ja, welcher Abgabensanspruch dann entstanden wäre und im Weiteren, ob nicht bereits Festsetzungs- bzw. Einhebungsverjährung mangels Unterbrechungshandlungen eingetreten sei. Sollte man zur Rechtsansicht gelangen, dass lediglich ein zivilrechtliches Schuldverhältnis gegeben sei, dann wäre eine Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates für diese Frage im Vorhinein gar nicht gegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.*

*Gemäß § 213 Abs. 2 BAO ist bei den anderen als den im Abs. 1 genannten Abgaben die Gebarung für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, nach den einzelnen Abgaben getrennt oder zusammengefasst, jedoch abgesondert von den im Abs. 1 genannten Abgaben zu verbuchen.*

*Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.*

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

*Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

*Gemäß § 238 Abs. 3 BAO ist die Verjährung gehemmt, solange*

*a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder*

*b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder*

*c) einer Beschwerde gemäß § 30 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 oder § 85 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.7.1999, 99/13/0071) ist der Abrechnungsbescheid seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid, der Klarheit zu schaffen hat, durch welche Verrechnungsvorgänge und Tilgungstatbestände das Erlöschen einer bestimmten Zahlungsverpflichtung bewirkt wurde. Im Abrechnungsbescheid sind umstrittene abgabenrechtliche Gebärungsakte schlechthin zu klären, nicht jedoch die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen. Auch dient das Abrechnungsbescheidverfahren nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.2004, 2003/16/0508) nicht dazu, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabenfestsetzungen durch Nachholung von Vorbringen, deren rechtzeitige Geltendmachung versäumt wurde, zu umgehen. Es kann auch die Prüfung und die Darstellung der Ergebnisse verlangt werden, ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung (nicht aber die Abgabenfestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0016).

Strittig ist laut Eingabe vom 5. September 2008 die Verbuchung vom 29. Juli 2008 über die Festsetzung der Lohnsteuer 1995 (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) zahlbar bis 5. September 2008 € 35.007,90.

Entsprechend der Begründung im angefochtenen Bescheid, auf deren Ausführungen verwiesen wird, wurde dem Antrag des Bw auf Rückerstattung der für das Jahr 1995 angeblich zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO mit Bescheid vom 11. Juni 1999 stattgegeben und der Betrag von S 481.719,00 (€ 35.007,90) vom Sammelkonto 9/0 am 1. Juli 1999 zurückbezahlt. Mit Bescheid vom 19. Jänner 2000 hob die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland den Bescheid vom 11. Juni 1999 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO auf, sodass daraus infolge Wegfalles des

Rechtsgrundes für die erfolgte Auszahlung eine Lastschrift (Rückforderungsanspruch) in Höhe von S 481.719,00 (€ 35.007,90) resultiert.

Nach den – unbestrittenen – Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides ist das Sammelkonto (Konto für die summarische Buchung bestimmter Gebarungsfälle) 9/0 nur für die Verbuchung von Rückzahlungen (an beliebig viele Antragsteller) eingerichtet, für die Rückabwicklung ist dieses Sammelkonto prinzipiell nicht vorgesehen. Die Unmöglichkeit der Verbuchung der Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Jänner 2000, AO 720/2-15/18/99, auf dem Sammelkonto 9/0 ändert allerdings nichts daran, dass die Aufhebung des auf diesem Konto am 1. Juli 1999 verbuchten – zu einer Gutschrift in Höhe von S 481.719,00 führenden - Bescheides grundsätzlich zu einer Lastschrift in derselben Höhe zu führen hatte und die Obliegenheit des Finanzamtes auslöste, diese gemäß § 213 BAO zu verbuchen.

Umstände, aus denen sich ergeben würde, dass die Verbuchung dieser Lastschrift nicht auf dem Konto 0/1 hätte stattfinden dürfen, wurden vom Bw auch mit dem – unberechtigten - Einwand des Fehlens diverser Feststellungen nicht vorgebracht.

Sofern der Bw vermeint, dass der möglicherweise zu Recht bestehende „Rückforderungsanspruch“ kein Abgabenanspruch im Sinne der Bundesabgabenordnung sei, weil unter § 2 lit. a Z 2 BAO nur „Erstattungen“, „Vergütungen“ und „Abgeltungen“ von Abgaben und Beiträgen erfasst seien, nicht jedoch „Rückzahlungen“, die das Finanzamt vom Rückzahlungsempfänger zurückverlangen wolle, weil der Rückzahlungsbescheid – rückblickend betrachtet – nicht (mehr) dem Rechtsbestand angehöre, ist dem zu entgegnen, dass nach Stoll, BAO-Kommentar, 2489, die Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO dem Abgabenschuldner nur einen notwendigen ergänzenden Rechtsschutz gewährt, dem Betroffenen aber keine Rechte einräumt, die nicht materiell-rechtlich vorgesehen sind oder über die materiell-rechtlich umschriebenen Ansprüche hinausgehen. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0003) gewährt § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer jenen ergänzenden Rechtsschutz, der wegen des zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden besonderen Verhältnisses beim Lohnsteuerabzug notwendig ist, um ein Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber korrigieren zu können. Wesentliches Tatbestandsmerkmal der in Rede stehenden Gesetzesstelle ist dabei, dass im Falle der Lohnsteuer diese Abgabe vom Arbeitgeber im objektiven Sinn zu Unrecht einbehalten wurde.

Ergänzend ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.4.1990, 89/16/0203) zu verweisen, wonach es nichts Ungewöhnliches ist, dass aus einem Abgabenrechtsverhältnis Ansprüche entspringen, bei denen der Abgabepflichtige der



Gläubiger, der Staat der Schuldner ist. Der Rückzahlungsanspruch des Abgabepflichtigen ist die Umkehrung des Abgabenanspruches. Über Anträge hierüber ist ausschließlich im Einhebungsverfahren (6. Abschnitt der BAO) gemäß § 239 Abs. 1 BAO gesondert mit Bescheid zu entscheiden. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0046, handelt es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche". Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an.

In Hinblick darauf, dass laut Antrag des Bw vom 4. August 1998 Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens die Rechtmäßigkeit der Verbuchung vom 29. Juli 2008 der zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer 1995 (Abgabenanspruch) in Höhe von S 481.719,00 (€ 35.007,89) ist, kann keine Rede davon sein, dass vom Finanzamt kein Abgabenanspruch und daher auch kein Abgabenzahlungsanspruch behauptet werden könne.

Sofern der Bw im angefochtenen Bescheid Feststellungen hinsichtlich Fälligkeit, Nachfrist, Abgabenart, Entstehung des Abgabenanspruches, Grundlage des titellosen Abgabenzahlungsanspruch, Beginn der Festsetzungsverjährung der Rückforderung und der Einhebungsverjährung und allfälliger Unterbrechungshandlungen bzw. Hemmungen vermisst, ist dem vorerst zu entgegen, dass die im Antrag vom 5. September 2008 konkretisierte Buchung vom 29. Juli 2008 alle erforderlichen Feststellungen enthält.

Bezüglich der vermissten Feststellungen hinsichtlich der Festsetzungsverjährung und der Einhebungsverjährung ist vorerst darauf hinzuweisen, dass die Rechtmäßigkeit des – ohnehin vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20. April 2004, 2000/13/0033 bestätigten - Bescheides der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Jänner 2000 und somit der allfällige Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist.

Eine Buchung ist nicht der Rechtskraft fähig und somit auch nicht mit Berufung anfechtbar (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 216 Tz 1). Buchungen auf dem Abgabenkonto haben nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1990, 90/14/0038) für das Erlöschen der Abgabenschuld keine Rechtswirkung, denn eine Abgabenschuld erlischt nicht durch Buchung auf dem Abgabenkonto, sondern durch einen gesetzlichen Tilgungstatbestand. Das Finanzamt hat daher eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtigzustellen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt eine Buchung somit keine Einhebungsmaßnahme dar, welche der Einhebungsverjährung unterliegt, zumal eine Buchung in den Fällen des § 210 Abs. 1 BAO in der Regel vor dem Eintritt der Fälligkeit und somit vor dem Tatbestandsmerkmal, das den Lauf der Einhebungsverjährung auslöst, erfolgt. Der Einhebungsverjährung unterliegen könnte allenfalls eine anlässlich der Buchung (einer verjährten Abgabenzahlungsschuld) erfolgten Verrechnung mit einem am Abgabenkonto befindlichen Guthaben.

Selbst wenn die Buchung der aus dem Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Jänner 2000 resultierenden Lastschrift der Einhebungsverjährung unterläge, wäre die Einhebungsverjährung nicht eingetreten, da deren Lauf durch die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO mit Bescheiden vom 8. November 2001 und 17. August 2004 in der Zeit vom 8. November 2001 bis 21. Juni 2004 und 17. August 2004 und 23. September 2005 gehemmt war bzw. etwa durch den Vollstreckungsversuch vom 10. Jänner 2006, bei dem am versperrten Wohnort des Bw niemand angetroffen wurde, unterbrochen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Jänner 2010