

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von dem Berufungswerber, vertreten durch Steuerberatung, vom 7. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes AB vom 27. März 2003 betreffend Körperschaftsteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit 29. November 1996 reichte der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1995 ein mit erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen idHv. S 1.215.155.

Mit Bescheid vom 27. März 2003 wurde die Körperschaftsteuer ohne Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben (Steuerberatungskosten) in Anlehnung an die Berufungsentscheidung für das Jahr 1993, ansonsten aber erklärungsgemäß festgesetzt.

Gemäß Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. Juli 1997 wurde mit Beginn 4. August 1997 eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt, welche als Gegenstand der Prüfung Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Straßenverkehrsbeitrag und Kapitalertragsteuer, jeweils für den Zeitraum 1993-1995 umfasste. Die Schlussbesprechung zu dieser Prüfung fand am 11. Dezember 1997 statt. Danach erfolgte die mit 16. Dezember 1997 datierte Berichtsausfertigung. Die Berichtsausfertigung in Reinschrift für Finanzamt und Abgabepflichtigen erfolgte am 15. Jänner 1998. Mit 26. Jänner 1998 erfolgte die Berichtsübermittlung in zweifacher Ausfertigung (eine Ausfertigung war für den Bw. bestimmt) an das Finanzamt.

Eine Ausfertigung des Betriebsprüfungsberichtes wurde Anfang des Jahres 1998 an den Berufungswerber bzw. dessen Vertreter übermittelt.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 27. März 2003 brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein unter Hinweis auf Verjährung. Er wendete ein, dass eine am 21. Juli 1997 angeordnete Betriebsprüfung des Jahres 1995 mit Schlussbesprechung vom 11. Dezember 1997 ohne Feststellungen (Anmerkung: hinsichtlich der Körperschaftsteuer) geendet hätte. Eine weitere Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 BAO, die einen neuen Fristenlauf auslösen würde, sei dem Bw. nicht bekannt.

Die Verjährung beginne gem. § 208 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei bzw. gem. § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres, in welchem eine Unterbrechung eingetreten sei. Die Verjährungsfrist betrage gem. § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Messe man der Betriebsprüfung eine Unterbrechungsfunktion bei, dann beginne der Fristenlauf am 1. Jänner 1998. Das Recht zur Festsetzung der Abgabe ende daher am 31. Dezember 2002. Die bescheidmäßige Vorschreibung der Körperschaftsteuer für 1995 sei am 27. März 2003, somit nach Eintritt der Verjährung ergangen. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte im Wesentlichen unter Angabe der betreffenden gesetzlichen Bestimmungen aus, dass eine im Jahr 1997 durchgeführte Betriebsprüfung, in welcher über den Sachverhalt des Jahres 1995 gesprochen worden sei, die aber zu keinem anders lautenden Ergebnis (insbesondere auf ein zu erwartendes Urteil des Höchstgerichtes in einer ähnlichen Rechtssache) geführt habe, bescheidmäßig keinen Niederschlag gefunden habe. Hier sei, wie im Berufungsbegehren ausgeführt, am 11. Dezember 1997 im Rahmen der Schlussbesprechung darüber gesprochen worden. Am 15. Jänner 1998 sei dem steuerlichen Vertreter der Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 1993 bis 1995 übermittelt worden.

Gemäß § 209 BAO werde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Die Amtshandlung müsse, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Das Zusenden des Betriebsprüfungsberichtes sei somit eine derartige Handlung gewesen. Dass eine derartige schriftliche Erledigung den Empfänger nicht erreicht habe, sei dem Berufungsvorbringen nicht zu entnehmen. Dass in diesem Bericht grundsätzlich über das Veranlagungsjahr 1995 keine Aussage getroffen worden sei, dieses sei in der Schlussbesprechung vereinbart worden, aber am Deckblatt desselben sehr wohl das Kalenderjahr angeführt worden sei und somit der Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen

sei, könne nicht dazu führen, dass eine nach außen hin eindeutige Handlung nicht vorgenommen worden sei.

Im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies der Bw. darauf hin, dass als verbleibender Streitpunkt die Frage verbleibe, ob die Zusendung eines Betriebsprüfungsberichtes auf dessen Deckblatt sich der Vermerk befindet, dass die Körperschaftsteuer 1995 Gegenstand der Prüfung im Jahre 1997 gewesen sei, welcher im Übrigen aber keinen Hinweis auf die Geltendmachung eines Steueranspruches enthalte, eine Unterbrechungshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches darstelle. Nach Ansicht des Bw. liege keine Unterbrechungshandlung vor, da damit kein Abgabenanspruch geltend gemacht worden sei (unter Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar, Rz 3 und 5 zu § 209 BAO).

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Verfahren strittig ist der Punkt, ob die Zusendung des Betriebsprüfungsberichtes an den Abgabepflichtigen bzw. dessen Vertreter nach Abschluss einer Betriebsprüfung bzw. im Anschluss daran geeignet ist, die Verjährungsfrist für laut Prüfungsauftrag und Prüfungsbericht von der Prüfung umfasste Abgaben, zu welchen im Prüfungsbericht jedoch keine expliziten Aussagen getroffen worden sind, zu unterbrechen.

Die für die Entscheidung wesentlichen Bestimmungen lauten:

§ 207 Abs. 1 BAO: Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2 (idF BGBI. I Nr. 57/2004 ab 2005): Die Verjährungsfrist beträgt , bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

§ 208 Abs. 1 BAO: Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist,

§ 209 Abs. 1 BAO (idF BGBI. Nr. 194/1961): Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

§ 209 Abs. 1 BAO (idF AbgÄG 2004, BGBI. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005): Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

§ 209 a Abs. 1 BAO idF BGBI. Nr. 151/1980: Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

§ 323 Abs. 16 BAO: Die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 treten mit 1. Jänner 2005 in Kraft.

§ 323 Abs. 18 BAO (vorletzter Satz): § 209 a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassung des § 209 Abs. 1 durch BGBI. I Nr. 180/2004 sinngemäß.

Die Verjährungsfrist bei der Körperschaftsteuer beträgt fünf Jahre. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 war laut Prüfungsauftrag Gegenstand der im Jahr 1997 durchgeföhrten Betriebsprüfung. Abgabenbehördliche Prüfungen dienen jedenfalls der Geltendmachung eines Abgabenanspruches und unterbrechen nach § 209 Abs. 1 BAO als nach außen erkennbare Amtshandlungen die Verjährung (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 209, Tz 13 mwN zur ständigen Rechtsprechung des VwGH) für Abgaben, die Gegenstand der Prüfung sind (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Somit unterbrach auch die im Jahr 1997 durchgeföhrte und mit Schlussbesprechung vom 11. Dezember 1997 beendete Betriebsprüfung die Verjährung zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 1995.

Gemäß § 150 BAO **ist** über das Ergebnis der Außenprüfung (bzw. vormals "Buch- und Betriebsprüfung") ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde **hat** dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln. Der Prüfungsbericht hat zwar nicht Bescheidcharakter, bildet aber oftmals die gesonderte Begründung zu den nach der Prüfung ergangenen Bescheiden, worauf in den abschließenden Bescheiden regelmäßig Bezug genommen wird. So wurde z.B. auch im vorliegenden Fall in der Begründung zum nach der Prüfung wiederaufgenommenen Umsatzsteuerverfahren 1993, Umsatzsteuerbescheid vom 12. Februar 1998, begründend auf den diesbezüglichen Betriebsprüfungsbericht hingewiesen. Der Prüfungsbericht für die hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer geprüften Jahre 1993 bis 1995 wurde nach der Aktenlage an den Vertreter des Bw. im Jahr 1998 zugestellt, war somit nach außen erkennbar. Der Bw. hat dieses Faktum der im Jahr 1998 erfolgten Zustellung im Vorlageantrag nicht bestritten oder angezweifelt (vgl. die ständige Rechtsprechung des VwGH, zuletzt vom 29.6.2005, 2000/14/0194, zum Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung), sondern durch sein Vorbringen (arg.: "verbleibender Streitpunkt ist die Frage....") schlüssig bestätigt. Ebenso ist er dem Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung, in der Schlussbesprechung sei vereinbart worden, über das Veranlagungsjahr 1995 im Bericht keine Aussage zu treffen, nicht entgegengetreten.

Er vertritt jedoch die Auffassung, dass dieser Zusendung keine Unterbrechungswirkung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 zukäme, da damit kein Abgabenanspruch geltend gemacht worden sei.

Dem ist entgegenzuhalten: Die Körperschaftsteuer 1995 war unstrittig Gegenstand der Betriebsprüfung laut Prüfungsauftrag und Seite 1 des abschließenden Berichtes. Auch wenn die Prüfung zu keinen ausdrücklichen Feststellungen führte, die ihren Niederschlag in gesonderten (verbalen) Feststellungen zur Körperschaftsteuer gefunden hätten, spricht der Bericht doch auch über die von der Prüfung umfasste Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 in dem Sinne ab, als es zu keiner Änderung der vorliegenden Bemessungsgrundlagen gekommen ist. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass letztlich im Zuge der Bescheid-erlassung von der Körperschaftsteuererklärung in einem Punkt in Entsprechung der Rechtsansicht einer vorliegenden Berufungsentscheidung für eines der Vorjahre abgewichen wurde (vgl. dazu VwGH 12.8.1994, 94/14/0055, wonach es nicht erforderlich ist, dass der unterbrechungswirksamen Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt). Dass auch die Zusendung eines Prüfungsberichtes eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches darstellen muss, ergibt sich zudem daraus, dass bereits der Über-mittlung des Prüfungsauftrages - als erstem Akt der Prüfung gewissermaßen – Unter-brechungsqualität zukommt (vgl. dazu Ritz, BAO-Kommentar³, § 209 Tz 17 f; VwGH 25.5.2000, 99/16/0379). Zu diesem Zeitpunkt ist für den Adressaten noch keine konkrete Aussage zu irgendeiner in Prüfung gezogenen Abgabe ersichtlich. Ebenso wird auch der Schlussbesprechung Unterbrechungsqualität zugemessen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 209 Tz 13 f).

Umso mehr muss der die Prüfung abschließende, in § 150 BAO zwingend vorgesehene und an den Abgabepflichtigen zu übermittelnde, die Prüfungsergebnisse inhaltlich umsetzende Prüfungsbericht als Amtshandlung zur Geltendmachung von in die Prüfung verfangenen Abgabenansprüchen gewertet werden, auch wenn nicht zu jeder von der Prüfung umfassten Abgabe explizite Aussagen getroffen werden. Es entspricht der Verwaltungspraxis, dass Prüfungen nach bestimmten Schwerpunkten erfolgen und "keine Feststellungen" eben auch Feststellungen dergestalt sind, als dass bestehende Bescheide oder Bemessungsgrundlagen nicht beanstandet werden.

Verjährungsunterbrechend wirken nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen jedenfalls dann, wenn sie als Schritte der "Erhebung" im Sinne des § 49 BAO aufzufassen sind (also nach § 49 Abs. 2 BAO alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen). Es handelt sich dabei um behördliche Maßnahmen, die (zumindest ergebnishaft) auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches gerichtet sind, somit um Vorgänge des verwaltungsbehördlichen Abgabenverfahrens, die auf Feststellung der Abgabepflicht gerichtet sind und deren Ziel es ist, der Festsetzung von Abgaben zu dienen; wenn also das nach außen zu erkennende Ziel der Tätigkeit die Realisierung von Abgabenansprüchen ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2187). Der Zusendung eines ab-

schließenden Prüfungsberichtes kommt jedenfalls eine solche Qualität zu und wirkt diese dementsprechend verjährungsunterbrechend hinsichtlich der von der Prüfung betroffenen Abgaben. Nach Stoll, BAO-Kommentar, 2188, tritt Verjährungsunterbrechung selbst dann ein, wenn sich die behördliche Maßnahme als verfehlt erweisen sollte, bzw. wenn sie zum konkreten Verfahren, zu den anstehenden Sachverhalts- und Beweisfragen nichts beizutragen vermag. Demnach ist auch ein zu einzelnen geprüften Abgaben "inhaltsleerer" Betriebsprüfungsbericht als verjährungsunterbrechend zu werten.

Die nach außen wirksame und erkennbare Zusendung des Prüfungsberichtes im Jahr 1998 hat daher die Verjährung der Festsetzung der Körperschaftsteuer 1995 wiederum unterbrochen. Gemäß § 207 iVm § 209 BAO (alte Fassung) wäre die Verjährung somit erst mit 31. Dezember 2003 eingetreten, der Körperschaftsteuerbescheid vom 27. März 2003 muss daher als noch innerhalb der Verjährungsfrist ergangen gewertet werden.

Grundsätzlich sind die Verjährungsbestimmungen als Verfahrensbestimmungen zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens auf "offene Verfahren" anzuwenden. Nach der Bestimmung des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, ab 1. Jänner 2005, wird die Verjährungsfrist durch von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) lediglich um ein Jahr verlängert.

§ 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO normiert jedoch die sinngemäße Anwendung der Bestimmung des § 209 a Abs. 1 BAO für den Fall der Verkürzung der Verjährungsfristen durch die Neufassung des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004. Die Bestimmung des § 209 a Abs. 1 BAO besagt wiederum, dass einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Daraus ist abzuleiten, dass, wenn die erstinstanzliche Abgabenfestsetzung innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) erfolgte, auch der Berufungserledigung der Eintritt der Verjährung (trotz inzwischen geänderter gesetzlicher Bestimmungen) nicht entgegen steht (vgl. dazu Ritz, BAO-Kommentar³, § 209 Tz 42 ff). Somit steht § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 180/2004 dieser Entscheidung nicht entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Juli 2006