



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch V,

I) vom 4. März 2010 gegen den Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. Februar 2010

II) vom 25. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 05. Mai 2009 mit dem ein Ansuchen um Bewilligung einer Zahlungserleichterung abgewiesen wurde

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0102, verwiesen.

Mit Bescheid vom 27. März 1991 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1989 mit ATS 0 fest, wobei sich die Festsetzung auf die am 14. März 1991 eingebrachte Einkommensteuererklärung für 1989 stützte. Aus dieser Einkommensteuererklärung und den dazu eingebrachten Beilagen ging hervor, dass der Berufungswerber beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei. Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 9. Juni 1993 nach

Wiederaufnahme des Verfahrens einen geänderten Einkommensteuerbescheid 1989 unter der Annahme, dass der Berufungswerber in Kanada ansässig sei (festgesetzte Einkommensteuer ATS 19.184). Die gegen den Wiederaufnahme- wie auch gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 erhobene Berufung wurde mit Eingabe vom 23. Jänner 1995 zurückgenommen. Nachdem die Finanzlandesdirektion den Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO aufgehoben hatte (weil, nach der Sachlage gebotene weitere Ermittlungen zur Frage der Ansässigkeit des Berufungswerbers unterlassen wurden), nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 mit Bescheid vom 29. März 1995 (neuerlich) wieder auf und erließ zugleich einen geänderten Einkommensteuerbescheid gleichen Datums (festgesetzte Steuer ATS 5.777.250). Der Berufungswerber erhob gegen beide Bescheide vom 29. März 1995 Berufung. In der Folge gab das Finanzamt der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 1998 statt und hob den Wiederaufnahmebescheid vom 29. März 1995 ersatzlos auf. Zugleich wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO mit der Begründung zurückgewiesen, dass dieser Bescheid durch den Wegfall seiner verfahrensrechtlichen Grundlagen ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei. Mit Bescheid vom 29. September 1998 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 1989 unter Berufung auf den Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juni 1993 wie im Bescheid vom 29. März 1995 mit ATS 5.77.250 fest. Nach den bisherigen Ermittlungsverfahren sei davon auszugehen, dass der Berufungswerber den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt und in Österreich einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe.

Mit Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2006, GZ RV/0342-L/02 und RV/1012-L/05, gab der Unabhängige Finanzsenat der (u.a.) gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. September 1989 erhobenen Berufung teilweise statt (Einkommensteuer 1989 ATS 5.707.850/ € 414.805,64). Der Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juni 1993 sei die rechtskräftige verfahrensrechtliche Grundlage für den am 29. September 1998 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989. In der Sache selbst vertrat der Senat die Ansicht, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers im Jahr 1989 in Österreich gelegen sei. Zudem habe das Finanzamt zu Recht den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb von ATS 138.804 weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung in Höhe von jeweils ATS 3.880.443 im Wege der Schätzung hinzugerechnet. Im Streitjahr liege hingegen kein gewerblicher Grundstückshandel vor.

Gegen diese Berufungsentscheidung wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 28. Oktober 2008,

2006/15/0102, den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aus nachstehend angeführten Überlegungen auf (Fettdruck durch die erkennende Behörde):

"Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Damit scheidet der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl. mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung Ritz, BAO3, § 307, Tz 8). Dies gilt jedoch nicht für den Fall, dass der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene neue Sachbescheid seine verfahrensrechtliche Deckung in einem anderen zuvor ergangenen und rechtskräftig gewordenen Wiederaufnahmebescheid findet (vgl. das schon eingangs angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1997). Gerade ein solcher Fall liegt gegenständlich vor.

Der (weitere) Wiederaufnahmebescheid vom 29. März 1995 wurde aufgehoben, weil das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren 1989 bereits rechtskräftig mit Bescheid vom 9. Juni 1993 wiederaufgenommen hatte und das Verfahren infolge der Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO noch nicht durch eine neue Sachentscheidung abgeschlossen war. Mit der vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 17. August 1998 beseitigten abermaligen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens durch den Wiederaufnahmebescheid vom 29. März 1995 konnte dem mit gleichem Datum erlassenen Sachbescheid der verfahrensrechtliche Bestandsgrund im Sinne des § 307 Abs. 3 BAO nicht genommen werden, weil dieser schon im rechtskräftig gewordenen Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juni 1993 gelegen war. **Der Einkommensteuerbescheid war entgegen der vom Finanzamt in seinem Bescheid vom 17. August 1998 vertretenen Rechtsansicht somit wegen der Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides vom 29. März 1995 durch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 17. August 1998 nicht aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.** Die Zurückweisung der vom Beschwerdeführer gegen den Sachbescheid des Finanzamtes vom 29. März 1995 erhobenen Berufung durch den vom Beschwerdeführer nicht fristgerecht bekämpften Bescheid des Finanzamtes vom 17. August 1998 hatte rechtlich den **Eintritt der Rechtskraft dieses - aus dem Rechtsbestand tatsächlich nicht ausgeschiedenen - Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 zur Folge**. Der vom Finanzamt am 29. September 1998 für das Jahr 1989 neuerlich erlassene (händische) Einkommensteuerbescheid verstößt somit gegen die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 29. März 1995.

Zum selben Ergebnis gelangt man auch, wenn man sich vor Augen führt, dass jede Wiederaufnahme eines Verfahrens begrifflich ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren

voraussetzt. Lag wie im Beschwerdefall ein bereits auf Grund der (rechtskräftig gewordenen) Wiederaufnahmeverfügung vom 9. Juni 1993 anhängiges Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1989 vor, musste der abermalige Wiederaufnahmebescheid vom 29. März 1995 ins Leere gehen und ohne Wirkung bleiben. Die "Aufhebung" eines derartigen (nicht wirksamen) Bescheides kann von vornherein nicht die Rechtsfolgen des § 307 Abs. 3 BAO nach sich ziehen."

Mit Berufungsentscheidung vom 28. Jänner 2009, RV/1291-L/08, wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. September 1998 Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

I) Abrechnungsbescheid

1) Im Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides (§ 216 BAO) vom 26. Februar 2009 begehrte der Berufungswerber die Verbuchung der Berufungsentscheidung vom 28. Jänner 2009 mit dem Betrag von € 0 laut Spruch des Bescheides. Mit Buchung vom 17. Februar 2009 sei der strittige Betrag in Höhe von € 414.805,64 dem Konto gutgeschrieben worden, gleichzeitig sei das Konto mit € 419.849,13 belastet worden. Dieser Betrag entspreche der Höhe nach dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 29. März 1995, verbucht unter der StNr. X. Die Einkommensteuer 1989 von € 419.849,13 (ATS 5.777.250) sei am 5. Mai 1995 fällig gewesen. Am 17. Februar 2009 sei dieser Betrag mit einer Fälligkeit am 24. März 2009 verbucht worden.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2009 wies das Finanzamt den Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides ab. Im Abrechnungsbescheidverfahren sei nicht die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen. Es diene nicht dazu, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabenfestsetzungen durch Nachholung von Vorbringen zu umgehen. Ergänzend wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0102, verwiesen, wonach sich der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 in Rechtskraft befindet.

In der Berufung vom 20. Mai 2009 wurde zur "geoffenbarten Absicht des Finanzamtes den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 wieder aufleben zu lassen", zunächst auf die im Zurückweisungsbescheid vom 17. August 1998 getroffene Feststellung verwiesen, wonach besagter Einkommensteuerbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei. Auch sei kein Bescheid im Sinne des § 274 BAO an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 getreten. So hätte die mit Bescheid vom 17. August 1989 zurückgewiesene Berufung gegenteiligenfalls auch gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. September 1998 gewirkt. Werde ein mit

Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, werde die Berufung unzulässig. Die Berufung sei als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273 Tz12). Der Zurückweisungsbescheid sei am 21. September 1998 in Rechtskraft erwachsen. Der zugrunde liegende Sachbescheid vom 29. März 1995 sei unanfechtbar geworden, weshalb auch von der Behörde keine Wirkungen mehr beansprucht werden könnten. Elf Tage nach Eintritt der Rechtskraft des Zurückweisungsbescheides sei der Einkommensteuerbescheid 1989 am 29. September 1998 neu erlassen worden. Die Vorschreibung bzw. Gebarung sollte durch Vergabe einer anderen Steuernummer der zwingenden Bestimmung des § 213 Abs. 3 BAO Rechnung tragen, zumal ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht eingetreten war. Der bekämpfte (Abrechnungs-) Bescheid nehme Bezug auf die VwGH Entscheidung vom 28.10.2008, 2006/15/0102. Dabei werde angenommen, dass der Sachverhalt mit jenem vergleichbar sei, welcher zur Entscheidung des VwGH vom 22.10.1997, 95/13/0036, geführt habe. Der Einkommensteuerbescheid 1989 aus dem Jahre 1998 sei nicht im Sinne des § 274 BAO an die Stelle des im Jahre 1995 ergangenen Einkommensteuerbescheides 1989 getreten. Trotz Erweiterung der Bestimmung des § 274 BAO im Verfahrenszeitraum und rückwirkender Anwendung des § 323 Abs. 10 BAO handle es sich bei den berufungsgegenständlichen Einkommensteuerveranlagungen 1989 um gem. § 39 EStG getrennt zu haltende Verfahren. Die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 sei im ersten verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu ZI 95/14/0145 nicht Gegenstand gewesen. Im Besteuerungsjahr 1989 habe beschränkte nach späterer Sachverhaltsbeurteilung unbeschränkte Steuerpflicht bestanden. Ein für unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erlassener Bescheid könne nicht als ersetzender Bescheid für einen Einkommensteuerbescheid, der für die beschränkte Steuerpflicht ergangen sei, Wirksamkeit entfalten. Auch im zweiten verwaltungsgerichtlichen Verfahren ZI 2006/15/0102 habe sich der Senat nicht mit der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 befasst. Der Senat habe allerdings bemerkt, dass es der Erledigung durch einen die aufhebende Sachentscheidung ersetzenden Bescheides bedürfe. Tatsache sei, dass nur der Spruch eines Bescheides in Rechtskraft erwachse und den Bescheidadressaten in subjektiven Rechten verletzen könne. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen habe, könne zur Auslegung eines im Spruch unklaren Bescheides dessen Begründung herangezogen werden. Aus der Begründung des Zurückweisungsbescheides ergebe sich eindeutig eine Zurückweisung nach lit. a leg. cit. Die Finanzbehörde habe in ihrer eigenen Begründung keinen Zweifel daran gelassen, dass von keiner rechtswirksamen Bescheiderlassung auszugehen sei und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen. Solcherart sei im Zurückweisungsbescheid eine Feststellung der nicht wirksamen Erlassung des mit Berufung vom 21. April 1995 bekämpften Bescheides zu

erblicken. Der Berufungswerber werden nun durch den bekämpften Bescheid, mit dem der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides abgewiesen wird, insofern in seinen Rechten verletzt, als damit behauptet wird, der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 sei nach wie vor im Rechtsbestand. Ab 21. September 1998 sei der Anspruch auf eine Einkommensteuer für 1989 erloschen. Nach antragsgemäßer Erledigung entspreche der Abgabenanspruch den Sachbescheiden nach abgabenbehördlicher Prüfung des Jahres 1989 laut Schlussbesprechungsprotokoll vom 25. Februar 1993 und dem Berufungsantrag vom 30. Juni 1993, dem mit Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2006 vollinhaltlich entsprochen worden sei.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2009 statt. Dabei stellte es fest, dass die Verrechnung der Gebarung vom 17. Februar 2009 nicht rechtmäßig gewesen sei. Die vorgenommene Berichtigung im Sinne der Antragstellung vom 26. Februar 2009 führte dazu, dass das Abgabenkonto einen Rückstand an Einkommensteuer 1989 in Höhe von € 419.849,13 auswies, Fälligkeitstag 05. Mai 1995.

Der Vorlageantrag vom 04. November 2009 wurde damit begründet, dass der beantragte Abrechnungsbescheid selbst nicht gegenständlich bzw. Teil eines Spruches sein könne und der ausstehende Abrechnungsbescheid bei der Abgabenbehörde erster Instanz zudem rechtsmittelfähig sein müsse. Mit Schreiben vom 21. Jänner 2011 wurde der gegenständliche Vorlageantrag zurückgenommen.

2) Mit Schreiben vom 17. November 2009 wurde die Erlassung eines Abrechnungsbescheides über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung laut Buchungsmitteilung Nr. 6 vom 13. Oktober 2009 auf StNr. XY und die Rückgängigmachung des belastenden Buchungsvorganges in Höhe von € 419.849,13 begehrt. Nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die auf Österreich beschränkte Einkommensteuer sei am 29. März 1995 die antragsgegenständliche Einkommensteuer unter der Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich vorgeschrieben worden. Dieser Bescheid sei aus dem Rechtsbestand genommen bzw. die Bescheidaufhebung am 18. September 1998 gebucht worden. Ergänzend erfolgte ein Hinweis auf die in der Berufung vom 20. Mai 2009 erfolgten Ausführungen.

Im Abrechnungsbescheid vom 01. Februar 2010 stellte das Finanzamt fest, die Verrechnung sei rechtmäßig erfolgt und die Verpflichtung zur Zahlung der Einkommensteuer 1989 in Höhe von € 419.849,13 nicht erloschen. In der Bescheidbegründung verwies es auf die Entscheidung des VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0102, demzufolge der Einkommensteuerbescheid vom 29. März 1995 in Rechtskraft aufrecht sei sowie auf die Richtigstellung der Gebarung am 13. Oktober 2009.

In der Berufung vom 04. März 2010 erfolgte zunächst der Hinweis, dass auf die in der Berufungsschrift vom 20. Mai 2009 angeführten Argumente bisher weder im Vorlagebericht, noch in der Berufungsvorentscheidung noch im nunmehr bekämpften Abrechnungsbescheid vom 01. Februar 2010 eingegangen worden sei. Das Finanzamt stütze den Spruch des angefochtenen Abrechnungsbescheides auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2008, 2006/15/0102, wonach der Einkommensteuerbescheid vom 29. März 1995 in Rechtskraft aufrecht sei. Tatsache sei allerdings, dass nicht der Bescheid vom 29. März 1995 sondern das Einkommensteuerverfahren laut Bescheid vom 29. September 1998 beim VwGH anhängig gewesen sei. Dem Erkenntnis könne nicht entnommen werden, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 bis heute in Rechtskraft aufrecht sei. Das Existenzrecht dieses Bescheides sei nicht nur die Feststellung im Zurückweisungsbescheid, dass er ex lege aus dem Rechtsbestand getreten sei, verwirkt. Der nach abgabenbehördlicher Prüfung erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 09. Juni 1993 für beschränkte Einkommensteuerpflicht, sei von der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Oberbehörde in Ausübung des Aufsichtsrechts aufgehoben worden. Der Rechtmittelbearbeiter habe eine Anweisung erteilt, eine Globalschätzung vorzunehmen. Dabei sei von der Behörde übersehen worden, dass der auf der Vermutung bzw. Unterstellung des Vorliegens einer unbeschränkten Steuerpflicht erlassene Einkommensteuerbescheid vom 29. März 1995 kein ersetzender Bescheid des wieder in Wirksamkeit erwachsenen Einkommensteuerbescheides vom 27. März 1991 für beschränkte Steuerpflicht sein könne, da § 39 EStG getrennte Verfahren für beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerbemessung bestimme. Auch die diesbezügliche Gebarung sei gem. § 213 Abs. 3 BAO zwingend getrennt vorzunehmen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens könne bei beschränkter Steuerpflicht nur einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid für beschränkte Steuerpflicht hervorbringen. Eine beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht sei für dasselbe Kalenderjahr möglich. Der Einkommensteuerbescheid vom 27. März 1991 sei nicht aufgehoben worden, sodass für 1989 ab der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 29. März 1995 zwei Einkommensteuerbescheide in Rechtsbestand gewesen seien. Dem Spruch des Bescheides vom 29. März 1995 mangle es an der Feststellung zu welchem Zeitpunkt die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten und wann diese beendet sei. Auch der Begründung sei keine diesbezügliche Ergänzung des Spruches zu entnehmen. Der Dritte Absatz der Begründung zu diesem Bescheid erwähne eine Vermutung der Behörde und nehme Bezug auf ein nicht existierendes Berufungsverfahren. Mit Zurückweisungsbescheid vom 17. August 1989 sei ein Nichtbescheid aus dem Rechtsbestand genommen worden. Mit Berufung vom 21. April 1995 sei die ersatzlose Aufhebung eines Bescheides über die Wiederaufnahme eines Verfahrens, welches nicht existiere beantragt worden. Gleichzeitig sei auch ein Antrag auf ersatzlose

Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 gestellt worden. Die Begründung dieses Rechtsmittels habe die Behörde nicht mehr zu würdigen gehabt. In der Begründung sei nicht nur beanstandet worden, dass für die Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht wesentliche Spruchbestandteile fehlten, sondern es sei auch eine Aufhebung gem. § 299 BAO angeregt worden. Zu einer Bereinigung der wesentlichen Fehler dieses Verwaltungsaktes, der zum Erkennen eines Nichtbescheides hätte führen müssen, sei es nicht mehr gekommen, da die Abgabenbehörde erster Instanz im Jahre 1998 die nicht rechtsmittelfähige Beendigung des Berufungsverfahrens erklärt habe. Sollte die Abgabenbehörde nicht zu dem Ergebnis kommen, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 25. März 1995 mangels wesentlicher Spruchbestandteile keine Wirkung entfalten habe können, so werde, wie bereits in der Berufungsschrift vom 20. Mai 2009 noch einmal darauf hingewiesen, dass der Zurückweisungsbescheid vom 17. August 1998, welcher dem ersten Einkommensteuerbescheid für unbeschränkte Steuerpflicht die Existenz entzogen habe, gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO erlassen worden sei. Unter Heranziehung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 09.12.2004, 2000/14/0197, könne der Einkommensteuerbescheid vom 29. März 1995 nicht mehr im Rechtsbestand sein.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2011 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen. Ergänzend wurde auf die Ausführungen in der Berufung vom 20. Mai 2009 hingewiesen.

II) Zahlungserleichterung

Mit Schreiben vom 13. März 2009 begehrte der Berufungswerber Stundung der Einkommensteuer 1989 (€ 419.849,13) sowie der Stundungszinsen (€ 13.990,19) bis zur Erledigung des Antrages auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides bzw. des Antrages auf Herabsetzung der Stundungszinsen mindestens jedoch bis **31. Dezember 2009**. Nach Berichtigung der Gebarung sei mit einer Nullstellung des gesamten Rückstandes zu rechnen.

Das Finanzamt wies das Stundungsbegehren mit Bescheid vom 5. Mai 2009 ab. So seien die dem Ansuchen zugrunde liegenden Anbringen zwischenzeitig erledigt worden.

In der Berufung vom 25. Mai 2009 wurde ausgeführt, dem Rückstand müsse ein Exekutionstitel im Sinne des § 4 AbgEO zugrunde liegen, der gem. § 15 AbgEO berichtigt werden möge. Die Unrichtigkeit sei darin gelegen, dass nicht der Spruch der Berufungsentscheidung vom 28. Jänner 2008 sondern die Begründung für die Gebarung herangezogen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2009 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf das mittlerweile erledigte Anbringen als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag vom 4. November 2009 wurde auf den Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, die rückständige Abgabenschuld in Höhe von € 419.849,13 bis 23. November 2009 zu entrichten, wie folgt Bezug genommen. Dieser Betrag sei am 17. Februar 2009 unter Hinweis auf eine Berufungsentscheidung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 mit Fälligkeit 24. März 2009 festgesetzt worden. Am 13. Oktober 2009 sei dieser Betrag mit zusätzlicher Information "Umbuchung" mit Wirksamkeit 13. Oktober 2009 gutgeschrieben worden. Unter Berücksichtigung der richtigen Wirksamkeit bestehe auf dem Abgabenkonto seit 17. Februar 2009 kein Rückstand.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2011 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Gemäß § 216 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllen 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.

§ 216 idF AbgÄG 2004 ist mit dem Tag nach Kundmachung in Kraft getreten.

Die Neufassung des ersten Satzes des § 216 trägt dem Umstand Rechnung, dass über den bisherigen engen Wortlaut hinaus der Abrechnungsbescheid ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto dient.

Ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto ist im Verfahren nach § 216 BAO auszutragen. Ein Abrechnungsbescheid kommt beispielsweise in Betracht, bei Meinungsverschiedenheiten über den Bestand oder das Erlöschen von Zahlungsverpflichtungen. Durch Erlassung eines Abrechnungsbescheide sind nach VwGH 20.04.1995, 92/13/0115, auch Unklarheiten für die Partei, durch welche Buchungen ein Rückstand zustande gekommen ist, zu beseitigen. Bei § 216 geht um die Klärung umstrittener abgabenrechtlicher Gebarungsakte schlechthin (Ritz, BAO³, § 216 Tz3).

Im Abrechnungsbescheidverfahren ist jedoch nicht die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen.

Der Abrechnungsbescheid ist seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid. Er hat etwa nicht nur die Aussage zu enthalten, dass eine bestimmte

Zahlungsverpflichtung erloschen ist, sondern zusätzlich Klarheit zu schaffen, durch welche Verrechnungsvorgänge bzw. Tilgungstatbestände dies bewirkt wurde.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0102, geht klar hervor, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 rechtskräftig und nicht aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

"Mit der vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 17. August 1998 beseitigten abermaligen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens durch den Wiederaufnahmebescheid vom 29. März 1995 konnte dem mit gleichem Datum erlassenen Sachbescheid der verfahrensrechtliche Bestandsgrund im Sinne des § 307 Abs. 3 BAO nicht genommen werden, weil dieser schon im rechtskräftig gewordenen Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juni 1993 gelegen war. Der Einkommensteuerbescheid war entgegen der vom Finanzamt in seinem Bescheid vom 17. August 1998 vertretenen Rechtsansicht somit wegen der Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides vom 29. März 1995 durch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 17. August 1998 nicht aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die Zurückweisung der vom Beschwerdeführer gegen den Sachbescheid des Finanzamtes vom 29. März 1995 erhobenen Berufung durch den vom Beschwerdeführer nicht fristgerecht bekämpften Bescheid des Finanzamtes vom 17. August 1998 hatte rechtlich den Eintritt der Rechtskraft dieses - aus dem Rechtsbestand tatsächlich nicht ausgeschiedenen - Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 zur Folge. Der vom Finanzamt am 29. September 1998 für das Jahr 1989 neuerlich erlassene (händische) Einkommensteuerbescheid verstößt somit gegen die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 29. März 1995."

Das Finanzamt hat eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtig zu stellen bzw. die nach der Rechtslage gebotene Buchung (Einkommensteuer 1989 mit Fälligkeitstag 05. Mai 1995) vorzunehmen. Am 13. Oktober 2009 hat das Finanzamt die Gebarung dahingehend berichtet, dass das Abgabenkonto der Rechtslage entspricht.

Die im bekämpften Bescheid getroffene Feststellung, die Verrechnung sei rechtmäßig erfolgt, besteht daher zu Recht.

Die im Schreiben vom 20. Mai 2009, im Antrag vom 17. November 2009 und in der Berufung vom 4. März 2010 angestellten Überlegungen vermochten hingegen aus nachstehend angeführten Überlegungen nicht zu überzeugen:

In der Begründung und nicht im Spruch zum Zurückweisungsbescheid vom 17. August 1998 findet sich nachstehender Passus " Durch diese Entscheidung scheidet der Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 1989 ex lege aus dem Rechtsbestand aus". Daraus leitet der

Berufungswerber ab, dass auch von der Behörde keine Wirkung mehr beansprucht werden kann. Dabei wird allerdings übersehen, dass lediglich der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist und nur dieser Anfechtungsgegenstand sein kann (Ritz, BAO³, § 250, Tz 7). Der Spruch des Zurückweisungsbescheides ist eindeutig. So wird lediglich die Berufung vom 21. April 1995 gegen den Einkommensteuerbescheid zurückgewiesen. Nicht hingegen wird der mit Berufung vom 21. April 1995 angefochtene Bescheid aufgehoben (s. Ritz, BAO³, § 273, Tz 12).

Der Verwaltungsgerichtshof hat keinen Zweifel daran gelassen, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 nicht aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, "entgegen der vom Finanzamt in seinem Bescheid vom 17. August 1998 vertretenen Rechtsansicht". In diesem Zusammenhang sei noch einmal auf Seite 6 des Erkenntnisses vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0102 verwiesen, wonach eben jener Fall vorliegt, in dem der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene neue Sachbescheid seine verfahrensrechtliche Deckung in einem anderen zuvor ergangenen und rechtskräftig gewordenen Wiederaufnahmebescheid findet. Somit scheidet auch nicht der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. März 1995 gem. § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Dem Versuch an Hand der Bescheidbegründung unter Hinweis auf § 273 Abs. 1 (lit. a) BAO eine "Feststellung der nicht wirksamen Erlassung des mit Berufung vom 21. April 1995 bekämpften Bescheides" abzuleiten, steht der klare Wortlaut des Verwaltungsgerichtsgerkenntnisses entgegen "verstößt gegen die Rechtkraft des Einkommensteuerbescheides vom 29. März 1995.

Wie bereits festgehalten, ist im Abrechnungsbescheidverfahren nicht die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen. Die Argumente im Schriftsatz vom 20. Mai 2009 , die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides sei im ersten verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht Gegenstand gewesen, ein für unbeschränkte Steuerpflicht erlassener Bescheid könne nicht ersetzender Bescheid für einen Einkommensteuerbescheid sein, der für beschränkte Steuerpflicht ergangen sei, hätten unweigerlich eine Prüfung der Rechtmäßigkeit der Steuerpflicht zur Folge und gehen somit im Verfahren gem. § 216 BAO ins Leere. Dies hat auch für den Hinweis zu gelten, der VwGH habe sich im zweiten verwaltungsgerichtlichen Verfahren ZI 2006/15/0102, gleichfalls nicht mit der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29. März 1995 befasst.

Wenn im Berufungsschriftsatz vom 04. März 2010 neuerlich die These vertreten wird, dem Erkenntnis vom 28. Oktober 2008, ZI. 2006/15/0102 könne nicht die Feststellung entnommen werden, dass der Einkommensteuerbescheid bis heute in Rechtskraft erwachsen ist, so steht

dies im Widerspruch zum Wortlaut des Erkenntnisses. So ist im ersten Halbsatz auf Seite 8 des Erkenntnisses nachzulesen" Da der angefochtene Bescheid somit gegen die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 29. März 1995 verstößt". Klarer kann nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass dieser Bescheid weiterhin in Rechtskraft und auch nicht durch den Zurückweisungsbescheid vom 17. August 1989 außer Bestand geraten ist. Den Ausführungen bezüglich der vorzunehmenden Trennung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht (§ 39 EStG) und dass die Wiederaufnahme des Verfahrens bei beschränkter Steuerpflicht nur einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid für beschränkte Steuerpflicht hervorbringen könne, ist wiederum entgegenzuhalten, dass in einem Verfahren gem. § 216 BAO keinesfalls die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu überprüfen ist. Gleiches hat für den Hinweis zu gelten, es mangele dem Spruch des Bescheides vom 29. März 1995 an der Feststellung, zu welchem Zeitpunkt die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten sei. Fehler materiellrechtlicher bzw. inhaltlicher Natur, wie vom Berufungswerber behauptet, führen zudem auch nicht dazu, dass ein Bescheid zu einem Nichtbescheid wird. Nicht der Zurückweisungsbescheid vom 17. August 1989 steht auf dem Prüfstand, sondern die Rechtmäßigkeit der Gebarung bzw. das Bestehen einer Zahlungsverpflichtung (§ 216 BAO), weshalb der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 09.12.2004, Zl. 2000/14/0179 verfehlt ist.

Eine Buchung ist nicht der Rechtskraft fähig und somit auch nicht mit Berufung anfechtbar (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 216 Tz 1). Buchungen auf dem Abgabenkonto haben nach der Rechtsprechung des VwGH 17.09.1990, Zl. 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. Einen gesetzlichen Tilgungstatbestand vermochte der Berufungswerber nicht aufzuzeigen, weshalb das Finanzamt im Abrechnungsbescheid zu Recht den Bestand der Zahlungsverpflichtung an Einkommensteuer 1989 in Höhe von € 419.849,13 festgestellt hat.

Zahlungserleichterungsansuchen vermögen allenfalls den Zeitpunkt der Verpflichtung hinausschieben.

Letztendlich wird noch festgehalten, dass es sich bei der Steuernummer keinesfalls um einen unverzichtbaren Teil eines Bescheides handelt (§ 93 BAO und Ritz, BAO³, § 93, Tz 22).

Somit war im diesem Punkt spruchgemäß zu entscheiden.

II) § 212 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 180/2004 lautet:

"Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken."

Die Gewährung von Zahlungserleichterungen nach der zitierten Gesetzesstelle setzt sohin das Zutreffen zweier rechtserheblicher Tatsachen voraus, die beide gegeben sein müssen, um die Abgabenbehörde in die Lage zu versetzen, von dem ihr eingeräumten Ermessen Gebrauch zu machen. Zum einen müsste die sofortige volle Abgabenentrichtung mit einer erheblichen Härte verbunden sein, zum anderen darf die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werden. Ist eines dieser Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, so kommt eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht und es bedarf daher auch keiner Auseinandersetzung mit dem anderen Tatbestandsmerkmal. Die erhebliche Härte der sofortigen oder vollen Entrichtung der Abgaben muss in den besonderen Umständen der konkreten Besteuerungsangelegenheit gerade des betroffenen Abgabepflichtigen gelegen sein, nicht aber in Sachverhalten, die gemessen an der Abgabenrechtslage jedermann (gleich) belasten. "Erhebliche" Härte bedeutet daher eine trotz zumutbarer Vorsorge eingetretene schwere Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit des Abgabenschuldners. Der Abgabepflichtige hat im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterungen aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (Ritz, BAO³, § 212, Tz 3).

Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen darf über den beantragten Rahmen nicht hinausgehen (Ritz, BAO³, § 212, Tz 1). Mit Schreiben vom 13. März 2009 wurde Stundung bis zur Erledigung des Antrages auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides bzw. bis zur Erledigung des Antrages auf Herabsetzung von Stundungszinsen mindestens jedoch bis 31.12.2009 begehrt.

Über den Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides wurde mit Bescheid vom 04. Mai 2009 abgesprochen. Mit Bescheid vom 04. Mai 2009 wurden die Bescheide über die Festsetzung von Nebengebühren gem. § 293a BAO aufgehoben. Die begehrte Frist 31.12.2009 ist abgelaufen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Stundungsbegehren als gegenstandslos anzusehen, wenn der begehrte Stundungszeitraum bereits verstrichen ist (VwGH 23.10.1997, 96/15/0133). Der diesbezügliche Stundungsantrag konnte daher, da die beantragte Stundung ohnehin bereits durch Zeitablauf gewährt worden ist, mangels Rechtsschutzinteresses nicht mehr zum Ziel führen. Da die Berufung schon aus diesem Grund zurückzuweisen ist, erübrigt sich die Prüfung der unabdingbaren Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterung nach § 212 BAO, ob die sofortige (volle) Entrichtung der Abgaben eine erhebliche Härte darstellt und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet ist.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. März 2011