



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0823-G/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stany & Partner, Steuerberater, 8530 Deutschlandsberg, Grazer Straße 10, vom 15. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 4. Juni 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten, die Jahre 2003 bis 2005 betreffenden Außenprüfung wurde festgestellt, dass schon die lang fällige Kommunalsteuerverbindlichkeiten an die Gemeinde W zu den geprüften Bilanzstichtagen wie folgt aushafteten:

	31.3.2003:	31.3.2004:	31.3.2005:
Verbindlichkeit KommSt	192.836,93	223.414,23	142.336,33
Ausbuchung wegen Verjährung lt. Bw:		115.395,09	

Bei den im Wirtschaftsjahr 2004 (Verlustjahr) von der Bw. als verjährt ausgebuchten Kommunalsteuerverbindlichkeiten in Höhe von € 115.395,09 handelt es sich um solche aus den Jahren 1997 bis 1999.

Wie dazu unter Tz 1 des Berichtes über die Außenprüfung festgehalten wird, habe die steuerliche Vertretung die teilweise verspätete Ausbuchung damit begründet, "dass im Frühjahr 2005 Gemeinderatswahlen abgehalten wurden und erst bei der Bilanzbesprechung für 2004, am 25. Mai 2005, auf ihr Drängen hin festgelegt wurde, dass die GmbH&CoKG die noch ausstehenden Verbindlichkeiten nicht bezahlen wird, weil die Verjährungsfrist abgelaufen war".

Nach Ansicht des Betriebsprüfers hätte die Ausbuchung der verjährten Verbindlichkeit jedoch zumindest teilweise im Wirtschaftsjahr 2003 erfolgen müssen, da auch bereits 2003 festgestanden wäre, dass die Verbindlichkeit nicht mehr bezahlt werden würde. Die zwischen der Bw. und der Gemeinde bestehenden Geschäftsverbindungen hätten offensichtlich auch 2003 keinen Einfluss auf die Begleichung des Außenstandes gehabt, weshalb der Zeitpunkt der Ausbuchung im Wirtschaftsjahr 2004 vielmehr aus steuerlichen Erwägungen (Verlustjahr) gewählt worden sei.

Laut VwGH-Erkenntnis vom 27. August 2001, 96/14/0141, seien auch formal noch bestehende, noch nicht verjährige Verbindlichkeiten auszubuchen, wenn sehr wahrscheinlich sei, dass sie nicht mehr erfüllt werden müssten. Insgesamt seien nun im Prüfungszeitraum bis 31. März 2005 € 110.547,90 verjährt und hätte in Auslegung dieser VwGH-Entscheidung bereits per 31. März 2003 der gesamte Betrag ausgebucht werden müssen.

Der Argumentation der steuerlichen Vertretung Rechnung tragend und unter Berücksichtigung der finanziell angespannten Situation im Unternehmen würden aber – so der Betriebsprüfer – nur die jeweils *bereits tatsächlich verjährten* Teilbeträge als solche zu den jeweiligen Stichtagen ausgebucht werden:

			31.3.2003:	31.3.2004:	31.3.2005:
KommSt 1997:	36.094,57	davon verjährt	36.094,57	36.094,57	
KommSt 1998:	7.151,51	davon verjährt	5.400,00	7.151,51	
KommSt 1999:	41.578,89	davon verjährt		31.200,00	41.578,89
KommSt 2000:	30.570,12	davon verjährt			25.722,93
Ausbuchung lt. Bp:			41.494,57	32.951,51	36.101,82

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 der Auffassung des Betriebsprüfers.

In der dagegen erhobenen Berufung führt der steuerliche Vertreter ua. aus, dass die Kommunalsteuerrückstände ab dem Jahr 1997 durch einen Wechsel in der Amtsleitung der

Gemeinde Y entstanden seien, da der langjährige Amtsleiter im Jahr 2000 in Pension gegangen sei. Bis zu diesem Zeitpunkt wäre es üblich gewesen, dass die Gemeinde Y von sich aus offene Zahlungen an die Bw. um die fälligen Kommunalsteuerverbindlichkeiten gekürzt und nur den Differenzbetrag an die Bw. ausbezahlt hätte.

Ab dem Jahr 2000 wären sämtliche Forderungen (aus Bauaufträgen, aus Lehrlingsförderung), welche die Bw. an die Gemeinde Y gehabt hätte, ungekürzt (ohne Einbehaltung der fälligen Kommunalsteuerverbindlichkeiten) ausbezahlt worden.

Durch die Gemeinderatswahlen im Frühjahr 2005 sei es zum Bürgermeisterwechsel gekommen und seien schließlich Baumeisterarbeiten im Rahmen der Schulsanierung im Mai 2005 (Anbotssumme € 82.630,00) an eine auswärtige Baufirma vergeben worden.

Tatsächlich wäre der Einwand einer Verjährung der Naturalobligation gegen den langjährigen Bürgermeister undenkbar gewesen, da dies auch den Abbruch der langjährigen Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde bedeutet hätte. Erst durch die Abwahl des Bürgermeisters und die Vergabe eines bereits mündlich zugesagten Auftrages an eine auswärtige Firma wäre der Einwand der Verjährung erstmals konkret möglich und somit in der danach erstellten Bilanz zum 31. März 2004 "in dieser Form dargestellt" worden.

Eine Schuld - so die weiteren Berufungsausführungen – verjähre nun nicht kraft Gesetzes, sondern müsse die Verjährung von Schulden eingewendet werden. Folglich sei auch eine bereits verjährige Verbindlichkeit weiterhin als solche in der Bilanz auszuweisen, wenn der Steuerpflichtige zB aus geschäftlichen Gründen von einer möglichen Verjährungseinrede nicht Gebrauch mache (vgl. EStR 2000, Rz 2421).

Erst mit Vergabe eines Bauauftrages der Gemeinde an eine Fremdfirma wäre die "*Verjährungseinrede im Mai 2005 konkretisiert*" gewesen und sei daher die Bilanz zum 31. März 2004 "*der frühest mögliche Zeitpunkt für eine ertragswirksame Herausnahme aus den Büchern*" gewesen.

Zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz zum 31. März 2003 wäre jedoch noch die Vergabe von Bauaufträgen an eine auswärtige Firma undenkbar gewesen, zumal die Bw. gemeinsam mit der Gemeinde und dem damaligen Bürgermeister das Projekt der Errichtung der Postbasis umgesetzt habe, die eine deutliche Zunahme der Kommunalsteuereinnahmen durch die Gemeinde bedeutet habe.

Die Ausbuchung zum 31. März 2004 sei daher - entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung - nicht aus steuerlichen Erwägungen erfolgt. Im Übrigen sei dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen, weshalb zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz zum 31. März 2003 festgestanden haben solle, dass die Verbindlichkeit nicht mehr bezahlt werde.

Wenn jedoch – so die abschließenden Berufungsausführungen – die Verjährungsfrist der Naturalobligation der Hintergrund für die Ansicht der Betriebsprüfung sein sollte, sei die *"Ausbuchung der Verbindlichkeiten aus dem Wirtschaftsjahr 1996/1997 ausgerechnet im ersten Prüfungsjahr nicht verständlich, zumal die Verjährung dieser Schulden ja dann schon in der Bilanz zum 31. März 2002 zu berücksichtigen gewesen"* wäre.

Die Berufung wurde daraufhin ohne Erlassung einer Berufungsverfahrensentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Kommunalsteuer ist eine öffentliche, lohnabhängige Gemeindeabgabe, die im Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG 1993) geregelt ist.

Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden (§ 6 KommStG 1993), für deren Arbeitslöhne Kommunalsteuer berechnet und abgeführt werden muss (§ 5 KommStG 1993).

Die Kommunalsteuer ist vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monates (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten (§ 11 Abs. 2 KommStG 1993).

Als öffentliche Abgabe, die von den Gemeinden zu erheben ist, sind für die Einhebungsverjährung die Bestimmungen der – damals gültigen - Steiermärkischen Landesabgabenordnung maßgebend. Danach verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist (§ 185 Abs. 1 Stmk. LAO).

Daraus erhellt, dass - anders als bei *zivilrechtlichen* Verbindlichkeiten, die auch nach Ablauf der Verjährungsfrist noch als Naturalobligation bestehen bleiben und deren Verjährung somit nur durch *Verjährungseinrede* geltend gemacht werden kann - bei *öffentlich-rechtlichen* Verbindlichkeiten der Abgabenanspruch nach Ablauf der Einhebungsverjährungsfrist erlischt. Dies bedeutet, dass der Gläubiger dieser Verbindlichkeit den Anspruch von sich aus gar nicht mehr geltend machen kann.

Wenn aber der Abgabengläubiger (Gemeinde Y) von sich aus den Anspruch auf Kommunalsteuer gegenüber der Bw. abschreiben müsse, da er rechtlich bereits erloschen ist, kann auch eine Verbindlichkeit ab diesem Zeitpunkt nicht mehr bestehen und ist auszubuchen.

Eine Verschiebung des Zeitpunktes der Ausbuchung der Verbindlichkeit wegen Rücksichtnahme auf bestehende gute Geschäftsverbindungen mit der Gemeinde Y und

verwandtschaftlicher Beziehungen zum Bürgermeister ist daher willkürlich, da eben ab Eintritt der Verjährung mit einer Geltendmachung des Anspruches nicht mehr gerechnet werden kann.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage kommt es daher – entgegen den Berufungsausführungen – nicht darauf an, *wann* der Einwand der Verjährung (die "Verjährungseinrede") konkret möglich gewesen wäre, und können daher sämtliche dahingehende Spekulationen (hinsichtlich des "Davon-Gebrauch-Machens") auf sich beruhen. Abschließend wird noch zu dem Berufungsargument, wonach die "*Ausbuchung der Verbindlichkeiten aus dem Wirtschaftsjahr 1996/1997 ausgerechnet im ersten Prüfungsjahr nicht verständlich*" sei, zumal die "*Verjährung dieser Schulden ja dann schon in der Bilanz zum 31. März 2002 zu berücksichtigen gewesen*" wäre, bemerkt:

Gegenstand des Verfahrens ist - vgl. auch die diesbzgl. Berufungsausführungen – nur die Ausbuchung der Kommunalsteuerverbindlichkeiten *ab dem Jahr 1997*, von einer Einhebungsverjährung zum Stichtag 31. März 2002 hätten jedoch allenfalls nur Kommunalsteuerverbindlichkeiten aus dem Jahr 1996 betroffen sein können.

Die Kommunalsteuer für das Jahr 1996 ist jedoch laut einer diesbezüglichen Mitteilung der Gemeinde bereits in den Wirtschaftsjahren 1997 und 1998 entrichtet (bzw. gegen verrechnet) worden, weshalb die Bw. auch durch dieses Argument nichts für ihren Standpunkt gewinnen kann.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. Juni 2010