



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EK, vom 28. April 2005 (Anm: wohl 29. April 2005) gegen den die Anträge auf endgültige Festsetzung der Einkommensteuer 1996 bis 1999 vom 22., 23., 24. und 25. November 2004 zurückweisenden Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 26. April 2005 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bezüglich der Veranlagungszeiträume 1996 bis 1999 sind für die Berufungswerberin (Bw) betreffend Einkommensteuer folgende Bescheide ergangen:

1.) Veranlagungszeitraum 1996:

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2004 setzte die Amtspartei erstmals Einkommensteuer für das Jahr 1996 iHv € -305,23 fest. Diesen Bescheid berichtigte sie mit Bescheid vom 26. Jänner 2004 gemäß § 293 BAO, sodass für das Jahr 1996 an Einkommensteuer € 1.947,05 festgesetzt wurden. Anlass für die Abgabefestsetzungen war das Hervorkommen von bisher nicht erklärten Betriebseinnahmen.

2.) Veranlagungszeitraum 1997:

Der Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 1999 schied am 23. Jänner 2004 aus dem Rechtsbestand aus, weil die Amtspartei das Verfahren wegen bisher nicht erklärter Betriebseinnahmen wieder aufnahm. Gleichzeitig erließ sie den neuen Sachbescheid und setzte die Einkommensteuer 1997 mit € 2.403,44 fest. Die Nachforderung erhöhte sich dadurch um € 1.834,85.

3.) Veranlagungszeitraum 1998:

Der Einkommensteuerbescheid vom 16. Juni 2000 schied am 23. Jänner 2004 aus dem Rechtsbestand aus, weil die Amtspartei das Verfahren wegen bisher nicht erklärter Betriebseinnahmen wieder aufnahm. Gleichzeitig erließ sie den neuen Sachbescheid und setzte die Einkommensteuer 1998 mit € 2.158,09 fest. Die Nachforderung erhöhte sich dadurch um € 1.171,34.

4.) Veranlagungszeitraum 1999:

Bescheid vom 10. Oktober 2002, von der damals zuständigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland aufgrund eines Devolutionsantrages. Dieser Bescheid schied am 23. Jänner 2004 aus dem Rechtsbestand aus, weil die Amtspartei aufgrund bisher nicht erklärter Betriebseinnahmen die Wiederaufnahme verfügte und gleichzeitig einen neuen Sachbescheid erließ, mit dem sie die Einkommensteuer 1999 mit € 1.413,05 festsetzte.

Keiner der hier dargestellten, die Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 festsetzenden Bescheide enthält einen Hinweis, dass er vorläufig gemäß § 200 Abs.1 BAO ergehe.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 begehrte die Bw die Berücksichtigung erhöhter Sonderausgaben für Wohnraumschaffung bezüglich eines Bausparvertrages, zu dem ihr die Bausparprämie gemäß § 108 EStG 1998 ausbezahlt worden war. Aus dem beigelegten Kontoauszug war ersichtlich, dass die gesetzliche Bindungsfrist am 12. Februar 2004 auslaufen werde.

Mit Datum 27. Jänner 2004, sohin vor Fälligkeit der Einkommensteuern 1996 bis 1999 erließ die Amtspartei einen Sicherstellungsauftrag bezüglich Einkommensteuer 1996 bis 2001 und Umsatzsteuer 2000 und 2001 und besicherte diese Abgabenansprüche bei der Bausparkasse.

Die Bw berief gegen den Bescheid vom 27. Jänner 2004 mit insgesamt acht Berufungen (Anm: einer Berufung und sieben als Berufung bezeichneten ergänzenden Schriftsätzen) gesondert für jede Abgabe. Über die gegen den Sicherstellungsauftrag gerichtete, auf acht Schriftsätze verteilte und an acht verschiedenen Tagen eingebrachte Berufung hat der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 24. Jänner 2005, RV/1346-W/04, entschieden, weshalb in bezug auf weiteren Sachverhalt, Darstellung der Rechtsgrundlagen und die rechtliche Beurteilung auf diesen Bescheid verwiesen werden kann.

Mit Anträgen vom 22., 23. 24. und 25. November 2004 begehrte die Bw die endgültige Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1996 bis 1999. Nach Anführung der jeweiligen Einkommensteuerbescheide führte die Bw in ihren Anträgen begründend aus, dass am 27. Jänner 2004 die jeweilige Einkommensteuer mit dem näher bezeichneten Betrag voraussichtlich festgesetzt worden sei. Nachdem der Abgabenbehörde bekannt sei, dass sie in den Jahren 1996 bis 1998 kein Unternehmer und dass die Zahlung von Frau HK eine nicht der

Einkommensteuer zuzuordnende Zuwendung gewesen sei, sei also die neue endgültige Festsetzung unter Bedachtnahme auf diese Gegebenheit vorzunehmen. Bezüglich Einkommensteuer 1999 führte die Bw aus, der Abgabenbehörde sei nun bekannt, dass sie mit Datum vom 22. Mai 1999 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet habe und seither Unternehmer sei. Da sich ihr Gewinn aus der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgabe incl. AfA ergebe, sei also die neue endgültige Festsetzung unter Bedachtnahme auf diese Gegebenheit vorzunehmen.

Diese vier Anträge wies die Amtspartei mit Bescheid vom 26. April 2005 als unzulässig zurück und wies in ihrer Begründung darauf hin, dass die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999 in den näher bezeichneten Fassungen nicht vorläufig, sondern endgültig ergangen seien. Lediglich für die Einkommensteuer 1999 sei die Rechtskraft offen, die zu einem späteren Zeitpunkt erledigt werden werde. Dieser Zurückweisungsbescheid wurde am 29. April 2005 von LP als Mitbewohner der Abgabestelle übernommen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche, mit dem 28. April 2005 datierte Berufung (Anm: wohl zumindest 29. April 2005), persönlich eingebracht am 2. Mai 2005. Neben der betragsmäßigen Darstellung der jeweils festgesetzten Einkommensteuer führt die Bw als Begründung aus, die Zusammenfassung der vier Anträge der Jahre 1996, 1997, 1998 und 1999 in einen Bescheid verletzte die BAO § 201 Abs. 4. Mit Bescheid vom 27. Jänner 2004 sei die jeweilige Einkommensteuer mit dem näher angeführten Abgabebetrag vorläufig abgeändert worden. Die Abänderungen der Einkommensteuer, insbesondere die für 1997 und 1998, seien auch für einen Laien erkennbar. Durch den Bescheid vom 27. Jänner 2004 seien die früheren Einkommensteuerbescheide aufgehoben, abgeändert und „voraussichtlich“ festgesetzt worden, wodurch sie das Recht auf eine vorläufige oder endgültige Festsetzung habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 201 Abs. 1 BAO lautet: Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat gemäß § 198 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit

bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

Die Einkommensteuer wird gemäß § 39 Abs.1 EStG 1988 nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 nur bei Vorliegen der in den Ziffern 1 bis 5 näher genannten Voraussetzungen zu veranlagern.

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen.

Die veranlagte Einkommensteuer ist keine Selbstbemessungsabgabe, weshalb der im Punkt 1 der Berufung erhobene Einwand ins Leere geht. Gegenständlichen wurde mit dem angefochtenen Bescheid weiters keine Einkommensteuer festgesetzt, also die Bw nicht zur Einkommensteuer veranlagt, sondern unzulässige Anträge zurückgewiesen. Der angefochtene Bescheid ist demnach auch kein Abgabenbescheid iSd Abgabenvorschriften.

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 200 Abs. 1 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, daß die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren, sie sind keine Abgabenbescheide und vermögen daher auch nicht Abgabenbescheide abzuändern oder aufzuheben, wie die Bw rechtsirrig annimmt.

Sicherstellungsaufträge sind nicht wie Abgabenbescheide dem Bereich der Abgabefestsetzung zuzuordnen, sondern stellen eine Einbringungsmaßnahme dar.

Sicherstellungsaufträge sind nur in einem zeitlich begrenzten Bereich zulässig, nämlich nach Entstehung des Abgabenanspruches und vor Eintritt dessen Vollstreckbarkeit.

Zumeist ergehen Sicherstellungsaufträge vor Erlassung des Abgabenbescheides, dessen Abgabenanspruch besichert werden soll, weshalb die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0047). Solches ergibt sich aus der Natur der „Sofortmaßnahme“, die ein Sicherstellungsauftrag darstellt. Aus diesem Grund normiert das Gesetz in § 232 Abs. 2 lit. a BAO als Spruchbestandteil eines Sicherstellungsauftrages die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, die mit dem Sicherstellungsauftrag besichert werden soll. Insoweit unterscheidet sich vorliegender Fall vom sonst üblichen Sachverhalt, denn gegenständlich wurde er einen bzw. vier Tage nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999 erlassen.

Der angefochtene Bescheid ist demnach nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet, vielmehr ist die Bw einem Rechtsirrtum erlegen, indem sie die auf § 232 Abs. 2 lit. a BAO begründete voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld als eine vorläufige Abgabenfestsetzung iSd § 200 Abs. 1 BAO angesehen hat.

Wien, am 20. Juli 2005