

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch W., beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Partnerschaft, Adresse, vom 22. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 6. Juni 2005 betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Berufung wird der Spruch des angefochtenen Bescheides wie folgt geändert:

„Zu Ihrem Antrag vom 21. Jänner 2005 betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO wird festgestellt, dass die Buchung vom 12. Jänner 2005 über den Betrag in Höhe von € 16.293,94 die Berufungsentscheidung vom 26. November 2004 - Einkommensteuer 1992 - betrifft und zu Recht erfolgte.“

Entscheidungsgründe

Am 21. Jänner 2005 brachte der Berufungswerber (Bw.) eine Eingabe mit folgendem Inhalt ein:

„Auf der mir übermittelten Buchungsmitteilung Nr. 1/1 und 2 vom 12.1.2005 sind Zahllasten auf Grund einer Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1992 im Umfang von € 16.293,24 zu entnehmen.“

Diesbezüglich möchte ich festhalten, dass mir eine Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1992 weder im Dezember 2004, noch im Jänner 2005 zugestellt wurde und daher auch nicht bekannt ist.

Aus diesem Grunde kann daher der erwähnte Betrag – mangels Zustellung eines Bescheides – auf meiner Steuernummer xxx/yyyy nicht vorgeschrieben werden.

Ich beantrage daher gemäß § 216 BAO festzustellen, dass die vorhin erwähnte Vorschreibung in Höhe von € 16.293,24 aufgrund einer Berufungsvorentscheidung nicht zu Recht erfolgte und daher diesbezüglich eine Zahlungsverpflichtung meinerseits nicht besteht.“

Mit Bescheid vom 6. Juni 2005 wies das Finanzamt das Begehren ab und führte zur Begründung aus, dass im gegenständlichen Fall die Buchung aufgrund der Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 26. November 2004 erfolgt sei. Der Wortlaut in der Buchungsmitteilung Nr. 1 vom 12. Jänner 2005 hätte anstatt „Berufungsvorentscheidung“ richtig „Berufungsentscheidung“ lauten sollen, was sich aber auf die Saldohöhe nicht auswirke.

Im Abrechnungsverfahren sei die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen (VwGH 5.12.1991, 89/17/0186; 23.1.1996, 93/14/0089-0093; 12.11.1997, 96/16/0285). Auch diene das Abrechnungsverfahren nicht dazu, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabenfestsetzungen durch Nachholung von Vorbringen, deren rechtzeitige Geltendmachung versäumt worden sei, zu umgehen (VwGH 30.9.2004, 2003/16/0508). Das Ansuchen sei daher abzuweisen gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die in der Bescheidbegründung angeführten Urteile deswegen Fehlzitate seien, da die BAO im § 209 Abs. 3 gemäß BGBl I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 genauso geändert worden sei, wie der § 209a Abs. 3 BAO und es sei daher augenscheinlich, dass VwGH-Judikate von 1991, 1996 und 1997 auf die geänderte Rechtslage nicht angewendet werden könnten.

In der Begründung werde ausgeführt, dass das Wort „Berufungsvorentscheidung“ richtig „Berufungsentscheidung“ hätte lauten sollen. Es sei sehr einfach und bedürfe keiner Aktenstudie nachzuweisen, dass mit der Berufung jener Steuerbetrag entschieden worden sei, der gemäß Aussetzungsbescheid vom 4. Mai 1998, Einkommensteuer 1992 mit ATS 107.950,00 oder in der Buchungsmitteilung Nr. 1/1 vom 12. Jänner 2005 Ablauf einer Aussetzung der Einhebung, Einkommensteuer 1992 mit € 7.845,03 festgesetzt worden sei.

Das bedeute, im anhängigen Verfahren sei der unter dem Titel Berufungsvorentscheidung mit € 16.293,24 nachweisbar und offensichtlich nicht enthalten. Es sei daher die Bezeichnung falsch, da jede Berufungsentscheidung notwendigerweise einen Erstbescheid und eine Berufung dagegen als Voraussetzung braucht.

Tatsächlich handle es sich hier um einen Teilaспект des Steuerbescheides 1992 der nicht Gegenstand der Berufung gewesen sei, und daher sei die Vorschreibung des Betrages von

€ 16.293,24 als erstmalige Vorschreibung einer Einkommensteuer 1992 mit Buchungsmitteilung Nr. 1/1 vom 12. Jänner 2005 erfolgt und es sei daher zu prüfen, ob diese Vorschreibung, unabhängig von ihrer materiellen Richtigkeit, nicht der Verjährung nach den Vorschriften der §§ 207 BAO unterliege.

Diese Frage habe die Behörde weder bejaht noch verneint. Auch sei die Frage der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung nicht Gegenstand des Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO und es seien aus seinem Antrag vom 21. Jänner 2005 auch keinerlei Begründungen abzuleiten, die sich mit der Frage der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung auseinandersetzen würden. Die einzige zu prüfende Frage und die hätte nur über § 216 BAO gestellt werden können, sei die Frage gewesen, ob die Behörde überhaupt berechtigt gewesen sei, eine solche Vorschreibung vorzunehmen.

Zweitens bestehe bei einem Antrag nach § 216 BAO auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides eine Entscheidungspflicht und die Behörde könne sich nicht, wie im Bescheid, der Sachfrage mit einem Abweisungsbescheid entziehen.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginne die Verjährung „in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt werde. Das bedeute, im gegenständlichen Verfahren der Einkommensteuer beginne die Verjährung am 31. Dezember 1992 zu laufen und sie werde selbstverständlich durch Berufung und Bescheide unterbrochen. Mit BGBl I 2004/57 sei aber eine absolute Verjährung mit 10 Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches eingeführt worden.

§ 209a Abs. 3 BAO betone ausdrücklich, dass auch in einem Abgabenfestsetzungsverfahren das in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen habe, „durf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheides, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgaben bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.“

Es sei einfach und nicht sehr kompliziert nachzuweisen, dass im gesamten Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren des Jahres 1992, die mit der Bezeichnung „Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 1992“ benannt worden sei, in keinerlei Zusammenhang stünde, da es sich um eine Verlusttangente handle, die in keiner Form im gesamten Berufungsverfahren, das immerhin fast 13 Jahre gedauert habe, erwähnt worden sei.

Mangels entsprechenden Erstbescheides sei diese Verlusttangente auch nicht im Berufungsverfahren anhängig gewesen und es sei auch im gesamten Verfahren keinerlei Berufungsschritt für diese Einkünfte ergriffen worden, sodass im Sinne der Vorschriften des

§ 209a Abs. 3 BAO für diesen Teil der festzusetzenden Abgabe zwingend am 12. Jänner 2005 die absolute Verjährung von 10 Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches am 31. Dezember 1992 gegeben gewesen sei.

Der Gesetzgeber definiere eindeutig im § 209a Abs. 3 BAO, dass für diesen Fall von einem früheren Bescheid nicht abgewichen werden könne.

Es sei daher aufgrund der bestehenden Vorschriften der BAO sowohl die Vorschrift des § 216 BAO als auch der §§ 207, 208, 209 und 209a BAO die Begründung des angefochtenen Bescheides unhaltbar, da sie im klaren Widerspruch zum bestehenden Gesetz stehe.

Es werde daher der Antrag gestellt, den mit Lastschriftanzeige vom 12. Jänner 2005 unrichtigerweise als Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 1992 vorgeschriebenen Betrag von € 16.293,24 aufgrund der absoluten Verjährung gemäß § 209 und § 209a BAO ersatzlos aufzuheben und zu streichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 216 BAO lautet: Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung (§ 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.

Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 26. November 2004 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1992 dahingehend erledigt, dass die Einkommensteuer anstatt bisher € 76.593,32 (S 1.053.947,00) mit € 92.886,56 (S 1.278.147,00) festgesetzt wurde. Die Zustellung dieser Berufungsentscheidung wurde nicht bestritten, vielmehr wurde dagegen eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Die Ausführungen der Beschwerde richten sich ausschließlich gegen die aufgrund der Berücksichtigung der geänderten Gewinntangenten vorgeschriebenen Mehrbeträge an Einkommensteuer.

Strittig ist, ob die dem Bw. mit Berufungsentscheidung vorgeschriebene Mehrbetrag an Einkommensteuer 1992 wieder gutzuschreiben ist, weil nach Ansicht des Bw. hinsichtlich der Tangenten gemäß §§ 208 und 209 BAO absolute Verjährung eingetreten sei.

Diese Frage der Festsetzungsverjährung ist jedoch im Verfahren gemäß § 216 BAO **nicht** zu klären.

Selbst wenn hinsichtlich der Tangenten eine Verjährung eingetreten wäre und diese nicht in die Berufungsentscheidung hätten einbezogen werden dürfen, folgt daraus noch kein fehlerhafter Verbuchungsvorgang im Sinne des § 216 BAO.

Das Ergehen der Berufungsentscheidung ist im Hinblick auf die dagegen eingebrachte Verwaltungsgerichtshofbeschwerde nicht widerlegbar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. vom 23.1.1999, 93/14/0089) darf die Rechtmäßigkeit einer wirksamen Abgabenfestsetzung – hinsichtlich welcher der Rechtsschutz durch deren Bekämpfbarkeit gewährleistet ist, im Abrechnungsbescheidverfahren nicht mehr geprüft werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im genannten Erkenntnis dargetan, dass „mit Abrechnungsbescheid darüber entschieden wird, ob eine bestimmte Zahlungsverpflichtung erloschen ist, somit wirksam gezahlt, verrechnet, aufgerechnet, erlassen oder verjährt ist. Hingegen wird durch das Abrechnungsbescheidverfahren eine bescheidmäßig erfolgte Abgabenfestsetzung nicht berührt; dies auch dann nicht, wenn die Festsetzung zu Unrecht erfolgt ist oder der die Abgaben festzusetzende Bescheid zu Unrecht besteht. Die Abgabenbehörde kann sich im Abrechnungsbescheid hinsichtlich bescheidmäßig festgesetzter Abgaben nur auf rechtswirksame Bescheide stützen, ohne dabei das rechtmäßige Zustandekommen oder das rechtmäßige Bestehen dieser Bescheide überprüfen zu dürfen.“

In der BAO sind zwei Arten von Verjährungen vorgesehen. Die Bemessungsverjähnung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Der im § 238 BAO geregelten Einhebungsverjähnung unterliegt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen.

Aus den oben dargelegten Ausführungen des VwGH geht zweifelsfrei hervor, dass im Abrechnungsverfahren gemäß § 216 BAO nur die Einhebungsverjähnung geprüft werden kann, denn die Festsetzungsverjähnung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu prüfen und, wie bereits oben dargetan, durch das Abrechnungsbescheidverfahren eine bescheidmäßig erfolgte Abgabenfestsetzung nicht berührt wird; dies auch dann nicht, wenn die Festsetzung zu Unrecht erfolgt ist.

Der Bw. scheint somit zu übersehen, dass der Eintritt der Verjähnung (soferne diese überhaupt eingetreten ist) nicht das materiell-rechtliche Erlöschen des Abgabenanspruches bewirkt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2159) und damit auch die durch Erlassung der Berufungsentscheidung geschaffene Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung nicht beseitigt wird. Verletzt die Behörde durch Festsetzung einer Abgabe nach Ablauf der Verjährungsfrist solchermaßen zwingendes Recht, so ist die Festsetzung rechtswidrig, aber nicht nichtig. Der Umstand der Rechtsfehlerhaftigkeit ist im Rechtsmittelverfahren, gegebenenfalls im Verwaltungsgerichtshofverfahren auszutragen (Stoll, BAO-Kommentar, 2160).

Weiters ist die Festsetzung der Nachzahlung kein Akt der Gebarung (auch wenn für deren Berechnung die Gebarung maßgebliche Informationen liefert), sondern Grundlage für einen Gebarungsakt, nämlich die Verbuchung der Nachzahlung am Abgabenkonto.

Die aus der Berufungsentscheidung resultierende Nachforderung in Höhe von € 16.293,24 wurde vom Finanzamt am 12. Jänner 2005 verbucht, wobei anstatt „Berufungsentscheidung“ der Begriff „Berufungsvorentscheidung“ verwendet wurde. Der Irrtum wurde bereits im Abrechnungsbescheid vom 6. Juni 2005 aufgeklärt, führt jedoch zu keiner Änderung der Verrechnung.

Informativ wird jedoch festgestellt:

Die Berufungsvorentscheidung kann den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen (§ 276 Abs. 1 BAO). Sie wirkt wie eine Entscheidung über die Berufung und trifft eine als abschließende Erledigung in der Sache geeignete Entscheidung. Die Abgabenbehörde kann sowohl im Spruch als auch in der Begründung ihre bisherige Auffassung in der Tatfrage und in der Rechtsfrage aufrechterhalten oder zufolge neu gewonnener oder vertiefter Kenntnisse eine geänderte Einstellung verfolgen (Stoll, Kommentar zur BAO, zu § 276, S 2711, Wien 1994).

Korrespondierend dazu ist der angefochtene Bescheid auch durch die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates nach jeder Richtung abänderbar (§ 289 Abs. 2 BAO).

„Nach jeder Richtung hin“ umfasst ausdrücklich auch eine verbösernde Entscheidung zum Nachteil des Bw., zumal keine Beschränkung der Abänderungsmöglichkeiten auf die Punkte, in denen der Bescheid angefochten wurde (§ 250 Abs. 1 lit b BAO), im Hinblick auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) besteht.

Die Berufungsbehörde muss in ihrer Entscheidung nicht nur über alle jene Punkte absprechen, die der Berufungswerber bekämpfte, sondern sie hat auch in Beachtung der Vorschrift der §§ 114 f und § 280 BAO den angefochtenen Bescheid in allen anderen Belangen auf seine Gesetzmäßigkeit und Richtigkeit einer Prüfung zu unterziehen und deren Ergebnis ihrer Berufungsentscheidung zu Grunde zu legen. Sie kann daher über das Berufungsbegehren hinaus den angefochtenen Bescheid sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Berufungswerbers abändern. Auch wenn die Berufung eingeschränkt wurde, ist die totale Änderungsbefugnis der Berufungsbehörde nicht eingeschränkt, sie kann auch in den Punkten sachlich entscheiden, die vom Bw. von vornherein oder nachträglich außer Streit gestellt wurden (VwGH 23.2.1989, 88/16/0220). Eine Teilrechtskraft kennt das Abgabenverfahren nicht.

Daher kam § 209a Abs. 1 BAO zur Anwendung, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. § 209a Abs. 3

BAO war unbeachtlich, zumal diese Bestimmung zur Voraussetzung hat, dass Abs. 1 (und 2) leg. cit. nicht anzuwenden ist.

Gemäß § 238 Abs 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe 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. Der mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2004 festgesetzte Mehrbetrag an Einkommensteuer 1992 erhielt einen eigenen Fälligkeitstag, den 21. Februar 2005. Eine Einhebungsverjährung kann daher nicht eingetreten sein.

Unter Hinweis auf § 276 BAO war der Spruch des angefochtenen Bescheides zu ändern.

Wien, am 2. Mai 2006