

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Martin Friedl, Marktplatz 2, 4650 Lambach, gegen den Abrechnungbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. August 2009 in der Sitzung am 19. März 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und ausgesprochen, dass die Buchung auf dem Abgabenkonto StNr2 vom 29. Juli 2008 betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer 1995 in Höhe von € 35.007,90 zu Unrecht erfolgte.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 5. September 2008 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) gemäß § 216 BAO die Erlassung eines Abrechnungsbescheides, der darüber abspreche, dass die Verbuchung vom 29. Juli 2008 "Festsetzung Lohnsteuer 1995 (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) zahlbar bis 5. September 2008 € 35.007,90" unrichtig gewesen sei.

Gemäß § 216 BAO sei auf Antrag des Abgabepflichtigen über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung mit Bescheid abzusprechen. Da ein Lohnsteuerfestsetzungsbescheid 1995 nicht zugestellt worden sei, sei mit gegenständlichem Antrag vorzugehen. Darüber hinaus sei zu beachten, dass das gegenständliche Abgabenkonto jenes sei, das vom seinerzeitigen Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien zur Verbuchung der Veranlagung der Einkommensteuer aufgrund beschränkter Steuerpflicht des Bf gemäß § 213 Abs. 3 BAO angelegt worden sei. Da aber für die Erledigung des Rückzahlungsantrages seinerzeit das Finanzamt für Körperschaften zuständig gewesen sei, könne es sich im gegenständlichen Fall keinesfalls um das - vom Unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung RV/1077-W/07 angesprochene - Abgabenkonto handeln, auf welchem der Bescheid vom 7. Juli 1999 betreffend Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO verbucht worden sei. Somit könne die

Verbuchung der "Festsetzung Lohnsteuer 1995" auch nicht mit der vom Unabhängigen Finanzsenat geforderten Vorgehensweise begründet werden.

Mit der Berufungsentscheidung RV/1077-W/07 vom 3. April 2008 habe der Unabhängige Finanzsenat der Berufung vom 13. März 2007 gegen den Abrechnungsbescheid vom 22. Februar 2007 insoweit Folge gegeben, als auf Grund des Antrages vom 13. Dezember 2006 ausgesprochen werde, dass die aus der Verbuchung des Rückforderungsbescheides vom 4. Februar 2000 resultierende Abgabenschuldigkeit in Höhe von € 35.007,89 (S 481.719,00) auf Grund der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. August 2005, RV/1352-W/04, dem Abgabenkonto (StNr1) wieder gutzuschreiben sei. Dieser Bescheid sei rechtskräftig, sodass das Finanzamt auf dem Abgabenkonto mittlerweile die Gebarung richtig gestellt habe.

In der Begründung der Berufungsentscheidung RV/1077-W/07 habe der Unabhängige Finanzsenat auf Seite 6 ausgeführt, dass der aufhebende Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (auf den der Rückforderungsbescheid vom 4. Februar 2000 zurückzuführen gewesen sei) auf dem Abgabenkonto, auf welchem der (am 11. Juni 1999 approbierte) Bescheid des Finanzamtes (für Körperschaften) vom 7. Juli 1999 betreffend Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO verbucht worden sei, zu verbuchen gewesen wäre, was infolge Wegfalles des die Gutschrift bewirkenden Bescheides zu einer Lastschrift in derselben Höhe geführt hätte. Nunmehr habe das (mittlerweile zuständige) Finanzamt auf dem im Betreff angeführten Abgabenkonto am 29. Juli 2008 eine Festsetzung von Lohnsteuer 1995 in Höhe von € 35.007,90 mit einer angeblichen Fälligkeit per 15. Jänner 1996 und einer Zahlungsfrist per 5. September 2008 verbucht, wobei ein Lohnsteuerfestsetzungsbescheid 1995 bis zum heutigen Tage nicht zugestellt worden sei.

Mit Abrechnungsbescheid vom 12. August 2009 entschied das Finanzamt, dass die Buchung vom 29. Juli 2008 auf dem Abgabenkonto StNr2 lautend auf den Bw rechtmäßig erfolgt sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte der Bf gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung über die Berufung zu befassen und gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

Auf Mängelbehebungsauftrag vom 21. September 2009 brachte der Bf mit Eingabe vom 20. Oktober 2009 vor, dass er beantrage, den Spruch des Abrechnungsbescheides vom 12. August 2009 dahingehend zu ändern, indem darin festgestellt werde, dass die Buchung auf dem Abgabenkonto StNr2 vom 29. Juli 2008 betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer 1995 in Höhe von € 35.007,90 unrichtig sei.

Das Finanzamt habe in der Begründung des angefochtenen Bescheides im Wesentlichen (nur) ausgeführt, dass aus "der tatsächlichen - nunmehr jedoch titellos - erfolgten Auszahlung dieses Betrages ein Rückforderungsanspruch in Höhe von S 481.719,00 (€ 35.007,90) resultiere, welcher in der einen oder anderen Weise kontenmäßig zu erfassen gewesen sei. Die "ursprüngliche" Auszahlung vom 1. Juli 1999 (Buchungstag)

sei "über das Sammelkonto SK1 des damaligen Finanzamtes für Körperschaften erfolgt", das "jedoch nur für die Verbuchung von Rückzahlungen an beliebig viele Antragsteller eingerichtet" sei. Dieses Konto dürfe "keine Bestände aufweisen" und sei "keiner bestimmten Person zugeordnet". Aus diesem Grunde sei "am 1. Juli 1999 auch eine Doppelbuchung, nämlich die Dotierung dieses Kontos (GF 48) mit S 481.719,00 und die gleichzeitige Auszahlung (GF 20) dieses Betrages" erfolgt. Für "Rückabwicklungen" sei dieses Sammelkonto "prinzipiell" aber nicht vorgesehen. "Die erforderliche Umsetzung des Aufhebungsbescheides vom 11. Juni 1999" (gemeint wohl: 19. Jänner 2000) habe "somit nur dadurch erfolgen" können, "dass - wie der Unabhängige Finanzsenat dies in seiner Entscheidung vom 31. August 2005, RV/1352-W/04, ausdrücklich" gefordert habe - "die entsprechende Nachbelastung am Abgabenkonto des Bf vorzunehmen gewesen sei, wobei das Finanzamt in dieser Hinsicht an die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates gebunden sei.

"Aus dem Umstand allein, dass das für Rückzahlungen an Lohnsteuer zuständig gewesene Finanzamt ein anderes gewesen sei als das, bei dem die persönlichen Abgabenkonto des Bf geführt worden seien bzw. jetzt geführt würden", ließen "sich keine materiellrechtlichen Rechte oder Pflichten ableiten", wobei "im Übrigen der im Antrag vom 5. September 2008 gegebene Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. April 2008, RV/1077-W/07, schon deswegen ins Leere" gehe, weil "sich dieses Verfahren mit einer anderen Sache, nämlich einer Buchung am Konto StNr3" befasst habe, diese "Angelegenheit längst erledigt" und auch das Konto bereits per 1. August 2008 gelöscht worden sei.

Was den Einwand im Antrag betreffe, es sei kein Lohnsteuerfestsetzungsbescheid 1995 zugestellt worden, sei anzumerken, dass ein solcher Bescheid tatsächlich nicht existiere. Auch dies sei eine Konsequenz der Berufungsentscheidung vom 31. August 2005, wonach das Finanzamt mit seiner Rechtsansicht, dass der zu Unrecht "erstattete" Betrag - zufolge des durch die Finanzlandesdirektion aufgehobenen Bescheides - wieder rückzufordern "gewesen wäre", grundsätzlich im Recht sei, jedoch dazu ein Rückforderungsbescheid rechtlich nicht vorgesehen sei. Das Finanzamt "hätte" vielmehr gemäß § 227 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 228 BAO "lediglich eine Zahlungsaufforderung erteilen und in weiterer Folge Vollstreckungsmaßnahmen im Sinne der Abgabenexekutionsordnung durchführen müssen. Die entsprechende Nachbelastung am Abgabenkonto des Bf hätte nämlich bereits aufgrund der Aufhebung gemäß § 299 BAO - ohne dass dazu ein weiterer Bescheid erforderlich gewesen wäre - erfolgen müssen". "Demnach" habe "es keines weiteren Bescheides" bedurft, "weder eines Rückforderungs- oder Lohnsteuerfestsetzungs- oder sonstigen Bescheides". Es sei "lediglich die entsprechende Nachbelastung am Abgabenkonto des Bf vorzunehmen" gewesen.

Diese Begründung lasse unberücksichtigt, dass im Antrag vom 5. September 2008 auch Feststellungen hinsichtlich Fälligkeit (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) und Nachfrist (zahlbar bis 5. September 2008) begehrt worden seien und mit Abrechnungsbescheid

(zwangsläufig) auch Feststellungen darüber zu treffen seien, um welche Abgabenart es sich bei der "Rückforderung" handle, wann der Abgabenanspruch entstanden sei, worauf (auf welches Leistungsgebot) sich der "titellose" Abgabenzahlungsanspruch stütze, wann die Festsetzungsverjährung für die - bisher hilfsweise als "Rückforderung" bezeichnete - Abgabe begonnen habe, ob die unerledigte Berufung vom 29. August 2008 gegen den Bescheid vom 29. Juli 2008, mit dem das Ansuchen vom 4. August 1998 abgewiesen worden sei, oder gar der Antrag vom 4. August 1998 selbst dem Eintritt der Einhebungsverjährung entgegenstehe, wann die Einhebungsverjährung zu laufen begonnen habe und gegebenenfalls, wodurch die Einhebungsverjährung unterbrochen bzw. gehemmt worden sei. Da derartige Feststellungen für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Verbuchung der Gebahrung (und des Bestandes des Abgabenzahlungsanspruches) unabdingbar seien, dem Abrechnungsbescheid ein Anbringen zugrunde liege, mit dem die Feststellung begehrt worden sei, dass die Verbuchung vom 29. Juli 2008 "Festsetzung Lohnsteuer 1995 (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) zahlbar bis 5. September 2008 € 35.007,90" unrichtig gewesen sei, mit Bescheid vom 12. August 2009 daher dem Ansuchen nicht vollinhaltlich Rechnung getragen worden sei, habe der Bf am 24. August 2009 gemäß § 245 Abs. 2 BAO den Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid in dieser Hinsicht fehlenden Begründung gestellt. Diesem Antrag sei das Finanzamt insoweit nachgekommen, als es mit Schreiben vom 2. September 2009 lediglich ausgesprochen habe, dass eine zusätzliche Begründung nicht erfolge.

Am 9. September 2009 habe der Bf darauf hin beantragt, ihm eine Ablichtung des Bescheides der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Jänner 2000, AO/720-12/18/99, auszufolgen. Das Finanzamt sei diesem Wunsch mit der Behauptung nicht näher getreten, dass "im Akt Abrechnungsbescheid StNr2, der nur aus wenigen Schriftstücken bestehe und nicht einmal als (selbstständiger) Akt im herkömmlichen Sinn angesehen werde, der vom Bf gewünschte Bescheid der ehemaligen Finanzlandesdirektion nicht enthalten" sei und "also schon aus faktischen Gründen nicht übermittelt werden" könne. Einerseits könne eine solche Äußerung unter objektiven Gesichtspunkten nur als Provokation aufgefasst werden, andererseits ergebe sich aus einer solchen Behauptung, dass dem zu beurteilenden Buchungsvorgang auf dem Gebärungskonto kein Titelbescheid zugrunde liege. Dabei sei aber daran zu erinnern, dass nur der Spruch, niemals aber die Begründung eines Bescheides der Rechtskraft fähig sei und dass das obiter dictum der Berufungsentscheidung vom 31. August 2005, RV/1352-W/04, an das sich das Finanzamt krampfhaft klammere, keine Rechtswirkungen entfalten könne.

Nach Stoll, BAO-Kommentar, 2479, sei darauf hinzuweisen, dass - wenngleich in der Rechtspraxis und leider, wie man am Beispiel des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 2004 (richtig wohl: 20. April 2004), 2000/13/0033, sehe, auch in der Judikatur immer wieder und beharrlich von "Erstattungen" oder von "Rückerstattungen" von Abgaben gesprochen werde, wenn "Rückzahlungen" gemeint seien - der Begriff "Erstattung" (§ 2 lit. a Z 2 BAO) einem anderen Anspruch

(Abgabenanspruch) zugedacht sei. Erstattungen seien nach der Terminologie des Gesetzes gegeben, wenn einem Abgabepflichtigen eine zu Recht entrichtete Abgabe aufgrund eines von ihm verwirklichten besonderen (Erstattungs-) Tatbestandes ganz oder teilweise gutzuschreiben und (in der Folge nach Maßgabe der §§ 213 ff BAO) zurückzuzahlen sei. Die Erstattung im hier besprochenen Sinn, wie sie vom Gesetzgeber verstanden werde, sei eine materiell-rechtliche Figur, deren Konkretisierung sodann eine Rückzahlung auslöse, während die Rückzahlung im Sinne der Bundesabgabenordnung, nämlich die Rückzahlung, wie sie in den Bestimmungen der §§ 239 ff BAO vorgesehen sei, eine verfahrensrechtliche, verrechnungstechnische Einrichtung sei, welche materiell-rechtliche Ansprüche, die zu Gutschriften (und in der Folge zu Guthaben) führten, zur Voraussetzung habe. Erstattungen seien neben vielen anderen zu Gutschriften führenden materiell-rechtlich vorgesehenen Ansprüchen Voraussetzung (Rechtstitel) für Rückzahlungen und nicht die Rückzahlungen selbst. Aus diesem Grunde sei der möglicherweise zu Recht bestehende "Rückforderungsanspruch" kein Abgabenanspruch im Sinne der Bundesabgabenordnung, weil unter § 2 lit. a Z 2 BAO nur "Erstattungen", "Vergütungen" und "Abgeltungen" von Abgaben und Beiträgen erfasst seien, nicht jedoch "Rückzahlungen", die das Finanzamt vom Rückzahlungsempfänger zurückverlangen wolle, weil der Rückzahlungsbescheid - rückblickend betrachtet - nicht (mehr) dem Rechtsbestand angehöre. Aus diesen Gründen werde der Berufung gefolgt werden müssen, weil vom Finanzamt - ohne Vorliegen eines Titelbescheides - kein Abgabenanspruch und daher auch kein Abgabenzahlungsanspruch behauptet werden könne.

In der am 28. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass zentraler Punkt des gegenständlichen Verfahrens die Frage sei, ob im gegenständlichen Fall ein Steuerschuldverhältnis gegenüber der Republik Österreich bestehe und wenn ja, welcher Abgabenanspruch dann entstanden wäre und im Weiteren, ob nicht bereits Festsetzungs- bzw. Einhebungsverjährung mangels Unterbrechungshandlungen eingetreten sei. Sollte man zur Rechtsansicht gelangen, dass lediglich ein zivilrechtliches Schuldverhältnis gegeben sei, dann wäre eine Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates für diese Frage im Vorhinein gar nicht gegeben.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Jänner 2010, RV/3762-W/09, mit welcher die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2014, Zl. 2010/13/0061, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.*

*Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 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.*

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die am 29. Juli 2008 vom Finanzamt Wien 1/23 auf dem Abgabekonto StNr2 des Bf vorgenommene Verbuchung einer "Festsetzung Lohnsteuer 1995 (Fälligkeitstag: 15. Jänner 1996) zahlbar bis 5. September 2008 € 35.007,90" zu Recht erfolgt ist.

Wie das Finanzamt in der Begründung des Abrechnungsbescheids vom 12. August 2009 aber selbst ausgeführt hat, wurde "ein solcher Bescheid tatsächlich nicht erlassen". Da dem verbuchten Leistungsgebot der Lohnsteuerfestsetzung somit kein entsprechender Festsetzungsbescheid zugrunde lag, war der Abrechnungsbescheid nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2014, Zl. 2010/13/0061, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, rechtswidrig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 20. März 2015