



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma A-GmbH, vertreten durch Mag. K, vom 5. Juli 2004 gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 4. Juni 2004 zu StNr. 000/0000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und festgestellt, dass der Abgabennrückstand am 6.2.2004 nur 2.700,81 € betrug. Die am 6.2.2004 vorgenommen Verbuchung eines Widerrufes einer Löschung von Abgaben im Ausmaß von insgesamt 183.449,12 € war rechtswidrig. Aufgrund dieser rechtswidrigen Verbuchung war auch die Verrechnung der Gutschriften aus der mit Bescheiden vom 5.3.2004 festgesetzten Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von 12.841,38 €, Umsatzsteuer 2002 in Höhe von 2.483,17 € und Anspruchszinsen 2002 in Höhe von 198,85 € mit Umsatzsteuern 1995 und 1996 rechtswidrig.

Entscheidungsgründe

Aufgrund einer Betriebsprüfung ergaben sich bei der Berufungswerberin Abgabennachforderungen in Höhe von rund 4,8 Mio. S, die im Juli 2000 am Abgabenkonto gebucht wurden. In der Folge wurden verschiedene Ansuchen um Gewährung von Zahlungserleichterungen eingebbracht.

Am 7.6.2001 fand beim Vorstand des Finanzamtes eine Besprechung mit dem Rechtsvertreter der Berufungswerberin statt. Der Abgabennrückstand betrug zu diesem Zeitpunkt rund 5 Mio. S. Laut Aktenvermerk sei anlässlich dieser Besprechung die "Vereinbarung" getroffen worden, dass gegen Zahlung von 2,5 Mio. S die verbleibenden Abgabenschuldigkeiten "gelöscht" würden und hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeiten auch mögliche persönliche

Haftungen der Geschäftsführer nicht weiter geprüft würden bzw. mit der Zahlung des genannten Betrages erledigt seien.

Daraufhin wurde in einem mit 11.6.2001 datierten Schriftstück Folgendes festgehalten:

"VEREINBARUNG"

Abgeschlossen zwischen der Finanzlandesdirektion Oberösterreich – Finanzverwaltung Finanzamt Linz, Gruppe Einbringung – und der Firma A=GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt Mag.K, wie folgt:

Hinsichtlich der derzeit offenen und fälligen Abgabenverbindlichkeiten zur Steuernummer 000/0000 vereinbaren die oben genannten Parteien, dass durch Zahlung eines Betrages von 2,500.000,-- S (in Worten: zweimillionenfünfhunderttausend Schilling) bis spätestens 15.7.2001 die Abgabenschuld getilgt und die restlich aushaltende Forderung erlassen wird.

Bei fristgerechter Zahlung ist auch eine allfällige Haftung der Geschäftsführerin RX nach § 9 BAO und eine allfällige Haftung von Mitgliedern der Familie X nach § 11 BAO für diese Abgabenverbindlichkeit getilgt."

Diese "Vereinbarung" wurde vom Rechtsvertreter der Berufungswerberin und vom Vorstand des Finanzamtes unterfertigt, neben dessen Unterschrift sich ein Rundsiegel des Finanzamtes mit der Aufschrift "Republik Österreich * Finanzamt Linz" findet.

Am 20.6.2001 wurde "aus verrechnungstechnischen Gründen" eine Aussetzung der Einbringung von Abgaben in Höhe von insgesamt "2,524.270,-- S" (richtig: 2,524.315,00 S) verfügt. Bei diesem Betrag handle es sich um die Löschungssumme laut "Vereinbarung" vom 11.6.2001. Nach Eingang der Zahlung von 2,5 Mio. S sei dieser Rückstand abzuschreiben.

Nachdem mit Wirksamkeit 26.6.2001 2,5 Mio. S auf das Abgabenkonto überwiesen worden waren, wurde am 10.8.2001 die Einbringung der genannten Abgaben wieder aufgenommen und am 13.8.2001 die Löschung derselben am Abgabenkonto durchgeführt. Als kassenmäßiger Beleg wurde dazu ein Bescheidvordruck für einen Löschungsbescheid gemäß § 235 BAO verwendet, der den Vermerk "Bescheid – nicht absenden! Umwandlung d. AEB in Löschung" trägt.

In einer an die Staatsanwaltschaft beim Landesgericht Linz gerichteten Nachtragsanzeige nach § 82 Abs. 2 FinStrG iVm § 84 StPO vom 22.7.2003 wurde der Geschäftsführerin der Berufungswerberin im Wesentlichen vorgeworfen, dass sie ihre Vermögensverhältnisse im Zuge der "Vergleichsverhandlungen" mit dem Finanzamt nicht wahrheitsgemäß offen gelegt habe, weshalb das Finanzamt zu Unrecht von ihrer Heranziehung zur Haftung für Abgaben der Gesellschaft Abstand genommen, und einen Teil der Abgabenforderungen gelöscht hätte.

Bei einer Lottoziehung vom 13.5.2001 habe die Beschuldigte 13.622.825,00 S gewonnen.

Dieser Gewinn sei am 13.6.2001 auf ein Sparbuch überwiesen worden.

In den Akten findet sich ein Entwurf für einen Bescheid, mit dem die erfolgte Löschung der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 183.449,12 € (2.524.315,00 S) zur Gänze widerrufen werden sollte. Obwohl dieser Bescheid nicht abgefertigt wurde, und daher nie an die Berufungswerberin erging, wurde am 6.2.2004 am Abgabenkonto ein "Widerruf einer Löschung" dieser Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 183.449,12 € gebucht. Der Abgabenguthold betrug zu diesem Zeitpunkt 2.700,81 € und wurde auch auf der Buchungsmittelung Nr. 3/1 als bisheriger Kontostand ausgewiesen.

Mit Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides vom 15.3.2004, beim Finanzamt laut Eingangsstempel eingelangt am 16.3.2004, begehrte die Berufungswerberin die Feststellung, dass zum Zeitpunkt der Buchungsmittelung Nr. 3/1 lediglich ein Rückstand von "2.781,00 €" (richtig: 2.700,81 €) bestand und der Widerruf der Löschung unwirksam sei. In der Begründung wurde auf die "Vereinbarung" vom 11.6.2001 verwiesen. Mit der genannten Buchungsmittelung sei zu Unrecht ein Widerruf einer Löschung erfolgt. Dieser Widerruf stünde in Widerspruch zur "Vereinbarung" vom 11.6.2001. Mit Bescheiden vom 5.3.2004 betreffend Anspruchsinsen, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002 seien überdies Gutschriften in Höhe von insgesamt 15.523,40 € festgesetzt worden. Dieses "Guthaben" sei jedoch vom Finanzamt nicht ausbezahlt, sondern mit "der behaupteten Abgabenverbindlichkeit" verrechnet worden. Die Berufungswerberin beantrage die Auszahlung dieses Steuerguthabens in Höhe von 15.523,40 €.

Mit Schreiben vom 29.4.2004 übersandte der Rechtsvertreter der Berufungswerberin eine weitere, am 29.4.2004 unterschriebene Ausfertigung dieses Antrages, da ihm seitens der Finanzkasse mitgeteilt worden sei, dass bisher kein derartiger Antrag eingelangt wäre.

Im Abrechnungsbescheid vom 4.6.2004 stellte das Finanzamt im Wesentlichen fest mit welchen Abgabenschuldigkeiten die Zahlung vom 26.6.2001 über 2,5 Mio. S verrechnet worden war. Die Gutschriften aus den Bescheiden vom 5.3.2004 wären mit Umsatzsteuern für die Jahre 1995 und 1996 verrechnet worden. Der Rückstand am Abgabenkonto wurde mit 176.606,13 € beziffert. In der Begründung wurde auf die "Vereinbarung" vom 11.6.2001 verwiesen. Hätte die Geschäftsführerin der Berufungswerberin dabei ihre Vermögensverhältnisse wahrheitsgemäß offen gelegt (Lottogewinn), wären "die Löschungszusage vom 11.6.2001 und die Löschung vom 13.8.2001 nicht erfolgt", weil deren Sachverhaltsannahmen, nämlich dass die Gesellschafter wegen ihrer Vermögenslosigkeit keine werthaltigen Besicherungen anbieten und auch mit keinem nennbaren Einbringungserfolg als Haftungsschuldner herangezogen werden könnten, nicht zutreffend gewesen wären.

In der gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 5.7.2004 erhobenen Berufung wurde die Feststellung beantragt, dass zum Zeitpunkt der Buchungsmitteilung Nr. 3/1 ein Rückstand von "2.731,00 €" (richtig: 2.700,81 €) bestand, und der Widerruf der Löschung unwirksam sei. Auf alle Fälle möge auch über den bisher unerledigten Antrag auf Auszahlung eines Steuerguthabens im Gesamtausmaß von 15.523,40 € entschieden werden. In der Begründung wurde im Wesentlichen bemängelt, dass das Finanzamt keine Beweise für den behaupteten Lottogewinn angeführt habe. Auch bestünde keine rechtliche Verpflichtung einer Geschäftsführerin oder Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft über die Stammeinlage hinausgehende Zahlungen zu leisten. Die Geschäftsführerin sei auch nicht zur Haftung für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden, weshalb ihre Vermögensverhältnisse für die Frage einer Abschlagszahlung irrelevant wären. Ein Finanzstrafverfahren gegen die Geschäftsführerin sei zwischenzeitig abgeschlossen worden. In diesem Verfahren sei das Finanzamt als Privatbeteiliger eingeschritten und habe die Abgabenschuld der Gesellschaft als voll bezahlt bestätigt, obwohl zu diesem Zeitpunkt das Finanzamt über den "angeblichen Lottogewinn" informiert gewesen sei. Der Tilgung der Abgabenverbindlichkeiten liege eine allen Erfordernissen eines wirksamen Vergleiches entsprechende privatrechtliche Vereinbarung zugrunde, welche nicht einseitig widerrufen werden könne. Eine gerichtliche Anfechtung der Vereinbarung vom 11.6.2004 sei nicht erfolgt. Ein einseitiger Widerruf ohne gerichtliche Anfechtung sei wirkungslos.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 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, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Der Abrechnungsbescheid ist seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid. Im Abrechnungsverfahren trifft die Partei die Behauptungslast und Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebarungskomponenten. Die Berufungswerberin begehrte im gegenständlichen Fall die Feststellung, dass im Zeitpunkt der Buchungsmitteilung Nr. 3/1 am 6.2.2004 nur ein Abgabenzurückstand in Höhe von 2.700,81 € bestand und an diesem Tag zu Unrecht die Verbuchung eines Widerrufes einer Löschung von Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von 183.449,12 € vorgenommen wurde. Zu Unrecht seien auch die aus den Bescheiden vom 5.3.2004 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002 sowie Anspruchszinsen sich ergebenden Gutschriften in Höhe

von insgesamt 15.523,40 € mit "der behaupteten Abgabenverbindlichkeit" (Umsatzsteuern 1995 und 1996) verrechnet worden.

Dazu ist zunächst die Rechtsnatur der "Vereinbarung" vom 11.6.2001 zu klären. Nur wenn ein rechtskonformer Verzicht auf die Abgabenansprüche vorliegt und sich damit auch die Buchung vom 13.8.2001 über eine Löschung von Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von 183.449,12 € (2.524.315,00 S) als rechtmäßig erweist, ist es zu einem Wegfall dieser Abgabenansprüche gekommen. Andernfalls bestünde auch im Fall der rechtswidrigen Verbuchung eines Widerrufes der Löschung dieser Abgabenforderungen am 6.2.2004 der im angefochtenen Abrechnungsbescheid angeführte Abgabenzurückstand der Gesellschaft zu Recht, da diese Abgabenansprüche nie erloschen wären.

Entstehung, Inhalt und Erlöschen der Abgabenschuld einschließlich des diesbezüglichen Verfahrens und der diesbezüglichen Rechtsformen hoheitlichen Handelns sind entsprechend dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Abgabenverwaltung ausschließlich durch das Gesetz geregelt. Das Gesetz sieht nicht vor, dass die Abgabenschuld ungeachtet der Verwirklichung des Abgentatbestandes im Fall einer gegenteiligen vertraglichen Vereinbarung zwischen Abgabenschuldner und Abgabengläubiger nicht entstünde oder zum Wegfall gelangte. Eine Nachsicht des Abgabenanspruches kann im Bereich des Abgabenrechtes nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen, und zwar in Bescheidform erfolgen; letzteres gilt auch für die Löschung der Abgabe durch Abschreibung im Sinn des § 235 BAO. Abmachungen zwischen den Organwaltern des Abgabengläubigers und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld sind ohne jede abgabenrechtliche Bedeutung, und stehen - soweit sie nicht im Gesetz ausdrücklich zugelassen sind - im Widerspruch zu dem aus Art. 18 B-VG abzuleitenden Erfordernis der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung der Abgabenvorschriften. Öffentlich-rechtliche Verträge sind nur dann zulässig, wenn - was im gegenständlichen Fall nicht zutrifft - eine gesetzliche Ermächtigung solches ausdrücklich vorsieht (VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035).

Die "Zustimmung" zu einem "außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag" kann demnach nur im Rahmen des Abgabenverfahrens nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und in Bescheidform erfolgen, konkret entweder im Zuge einer Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO oder der Löschung des die "Ausgleichsquote" übersteigenden Restrückstandes gemäß § 235 BAO.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann die "Vereinbarung" vom 11.6.2001 als Löschungsbescheid im Sinne des § 235 BAO qualifiziert werden, da sie alle essentiellen Bescheidmerkmale aufweist.

Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehören lediglich die Bezeichnung der Behörde (§ 96 BAO), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie die Unterschrift (nach Maßgabe des § 96 BAO; vgl. auch dazu VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035).

Die Behörde wurde durch das Rundsiegel mit der Aufschrift "Republik Österreich * Finanzamt Linz" hinreichend bezeichnet. Das Schriftstück trägt auch die Unterschrift des Finanzamtsvorstandes. Aus einem Bescheidspruch muss sich eindeutig ergeben, dass die Behörde normativ, also entweder rechtsgestaltend oder rechtsfeststellend, eine Angelegenheit des Verwaltungsrechtes entschieden hat. Ergibt sich aus dem Wortlaut der behördlichen Erledigung eindeutig, dass ein rechtsverbindlicher Abspruch vorliegt, dass also von der Behörde der Erledigung nicht bloß der Charakter einer Wissenserklärung, sondern der eines Willensaktes beigemessen wird, dann ist ungeachtet des Fehlens der ausdrücklichen Bezeichnung als Bescheid und des Fehlens einer Rechtsmittelbelehrung und einer Begründung der Charakter der Erledigung als Bescheid als gegeben anzunehmen (Stoll, BAO-Kommentar, 918). Aus dem eingangs wörtlich wiedergegebenen Inhalt des Schriftstückes vom 11.6.2001 ergibt sich eindeutig, dass das Finanzamt nicht bloß eine Wissenserklärung abgegeben, sondern einen Willensakt gesetzt hat. Es wurde ausdrücklich ausgesprochen, dass nach Zahlung eines Betrages von 2,500.000,00 S "die restlich aushaftende Forderung erlassen wird".

Insgesamt gesehen weist die Erledigung daher alle essenziellen Bescheidmerkmale auf. Da dem "Ausgleichsvorschlag" vollinhaltlich entsprochen wurde, bedurfte es gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO keiner Begründung. Das Fehlen der Rechtsmittelbelehrung entkleidet den Verwaltungsakt nicht seines Bescheidcharakters, hat also auf die Wirksamkeit des Bescheides keinen Einfluss (Stoll, a.a.O., 975). Der Vollständigkeit halber sei noch auf die Bestimmung des § 92 Abs. 1 lit. a BAO verwiesen, wonach Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen sind, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben. Mit der Erledigung des Finanzamtes vom 11.6.2001 wurde die Pflicht der Berufungswerberin aufgehoben, den die angebotene Ausgleichsquote übersteigenden Restrückstand zu entrichten. Diese teilweise Aufhebung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht durfte gemäß § 92 Abs. 1 lit. a BAO nur in Bescheidform erfolgen.

Durch den Löschungsbescheid vom 11.6.2001 sind die von diesem Bescheid umfassten Abgabenansprüche in Höhe von insgesamt 183.449,12 € erloschen, und wurden diese daher zu Recht am 13.8.2001 am Abgabekonto abgeschrieben.

Ein bescheidmäßiger Widerruf dieser Löschung erfolgte nicht. Der in den Akten erliegende Entwurf eines Widerrufbescheides wurde nicht abgefertigt, und ist daher nie an die Berufungswerberin ergangen. Die am 6.2.2004 am Abgabekonto vorgenommene Verbuchung eines "Widerrufes einer Löschung" dieser Abgabenschuldigkeiten in Höhe von

183.449,12 € erweist sich somit als rechtswidrig. Durch die Buchungsmittelung Nr. 3/1 allein konnte ein derartiger Widerruf nicht ausgesprochen werden, da Buchungsmittelungen keine Bescheide sind (Ritz, BAO², § 216 Tz. 1 mit Hinweis auf VwGH 27.3.1996, 92/13/0299).

Im Ergebnis betrug der Abgabenzustand am 6.2.2004 daher lediglich 2.700,81 €. Zu Unrecht wurden daher auch die Gutschriften aus der mit Bescheiden vom 5.3.2004 festgesetzten Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von 12.841,38 €, Umsatzsteuer 2002 in Höhe von 2.483,17 € und Anspruchszinsen 2002 in Höhe von 198,85 € mit Umsatzsteuern 1995 und 1996 verrechnet. Diese Umsatzsteuern waren aufgrund des Löschungsbescheides vom 11.6.2001 abgeschrieben worden, und sind – da kein Widerrufsbescheid vorliegt – auch nicht wieder aufgelebt.

Im Rahmen des Abrechnungsverfahrens kann nur über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung abgesprochen werden. Über Rückzahlungsanträge ist in einem gesonderten Verfahren gemäß § 239 BAO zu entscheiden. Jedenfalls hat über den Antrag der Berufungswerberin auf Auszahlung eines Steuerguthabens im Gesamtausmaß von 15.523,40 € erstinstanzlich das Finanzamt zu entscheiden. Eine solche Entscheidung liegt bisher nicht vor. Der von der Berufungswerberin im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung begehrte Abspruch über diesen Antrag war daher aus zweierlei Gründen nicht möglich: zum einen ist über diesen Antrag nicht im Zuge des Abrechnungsverfahrens nach § 216 BAO sondern im Rahmen eines Rückzahlungsverfahrens nach § 239 BAO zu entscheiden; zum anderen würde der unabhängige Finanzsenat bei einer erstmaligen Entscheidung über diesen Antrag in der gegenständlichen Berufungsentscheidung eine erstinstanzliche Zuständigkeit in Anspruch nehmen und damit seine Entscheidung mit Rechtswidrigkeit wegen Verletzung des Rechtes auf den gesetzlichen Richter belasten.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass in einem Abrechnungsbescheid bzw. in einer diesbezüglichen Berufungsentscheidung als rechtswidrig festgestellte Buchungen richtig zu stellen sind (vgl. Ritz, BAO², § 216 Tz. 11 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2316).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. November 2005