



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch B&G, vom 9. Jänner 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. Dezember 2000 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 1.10.2001 begann das Finanzamt laut Prüfungs- und Nachschauauftrag bei der Berufungswerberin mit der Durchführung einer Lohnabgabenprüfung. Mit Bescheid vom 27.12.2005 erließ das Finanzamt unter Hinweis auf die Beilage (Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung und Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht) die angefochtenen Bescheide und forderte Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen nach.

In den dagegen erhobenen Berufungen verwies die Berufungswerberin auf § 209 Abs. 1 BAO idF Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/180, wonach sich nunmehr die Verjährungsfrist bei nach außen erkennbaren Amtshandlungen um ein Jahr (keine Unterbrechung mit Neubeginn der fünfjährigen Verjährungsfrist mehr) verlängern würde. Somit sei unter Einbezug der Verlängerungshandlung durch die Lohnsteuerprüfung im Jahr 2001 für die Abgaben des Jahres 1996 Verjährung mit Ende 2002, für die Abgaben 1997

Verjährung mit Ende 2003 und für die Abgaben 1998 Verjährung mit Ende 2004 eingetreten. Unter Hinweis auf die betroffenen Abgaben werde daher wegen eingetretener Verjährung beantragt, die dargestellten Beträge nicht festzusetzen und den Bescheid entsprechend abzuändern.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass § 209 Abs 1 BAO in der Fassung Abgabenänderungsgesetz BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden sei. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs 1 BAO) sei die Neufassung des § 209 Abs 1 jedoch erst ab 1.1.2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird zu der in der Berufungsvorentscheidung angeführten Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 BAO auf die erläuternden Bemerkungen verwiesen, die nachfolgend wiedergegeben werden:

„Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechts (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271). Daher bedeutet eine Änderung solcher Bestimmungen, dass ab In-Kraft-Treten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabenansprüche vor dem In-Kraft-Treten entstanden sind.

Die Sonderregelung (im § 323 Abs. 18 erster Satz BAO) für „offene“ Außenprüfungen gewährleistet, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (§ 147 BAO) auch dann noch im Jahr 2005 erfolgen darf, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgte, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004) noch nicht abgelaufen ist, jedoch unter Berücksichtigung der Neufassung bereits Ende 2004 (oder früher) ablaufen würde.“

Da die Sonderregelung des § 323 Abs. 18 eine Ausnahmeregelung darstellen würde, sei diese Regelung restriktiv zu interpretieren. Wie den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen sei, ziele diese Bestimmung nur auf abgabenbehördliche Prüfungen ab, deren Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgt sei, in dem die Verjährungsfrist unter Berücksichtigung der Neuregelung des § 209 Abs. 1 BAO bereits abgelaufen wäre. Dies treffe auf gegenständlichen Fall nicht zu, sondern sei die Prüfung bereits mit 24.10.2001 beendet worden, sodass die Voraussetzungen zur Anwendung der Sonderregelung des § 323 Abs. 18 Erster Satz BAO (der im übrigen auch nur von begonnenen und nicht von abgeschlossenen Prüfungen sprechen würde) nicht gegeben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 209 Abs. 1 BAO idF Abgabenänderungsgesetz 2004 (AbgÄG 2004), BGBl. I Nr. 180/2004 (neue Rechtslage), Inkrafttretensdatum 1.1.2005, lautet:

„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.“

§ 323 Abs. 18 BAO lautet:

„§ 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.“

Die erläuternden Bemerkungen betreffend das AbgÄG 2004 zu Z 9 und 12 (§§ 209 und 323 Abs. 18 BAO) lauten:

„Die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO dient (im Verhältnis zur Fassung durch BGBl. I Nr. 57/2004) der Klarstellung.

Die Umschreibung der zur Verlängerung der Bemessungsverjährungsfristen führenden Amtshandlungen entspricht dem derzeit anzuwendenden § 209 Abs. 1 BAO (Unterbrechung der Verjährung).

Solche Amtshandlungen sind beispielsweise (sich auf die betreffende Abgabe beziehende) Abgabenbescheide, Außenprüfungen, Einvernahmen von Zeugen, Amtshilfeersuchen.

Die durch Amtshandlungen um ein Jahr verlängerbaren Verjährungsfristen sind die im § 207 BAO genannten Fristen (ein, drei, fünf oder sieben Jahre).

Der zweite Satz des § 209 Abs. 1 BAO verlängert sowohl die nach dem ersten Satz verlängerte Frist als auch Fristen, deren Verlängerung sich aus dem zweiten Satz ergibt, für den Fall, dass entsprechende Amtshandlungen jeweils im letzten Jahr der Verjährungsfrist (im Jahr vor Ablauf der Frist) unternommen werden.

Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechts (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271). Daher bedeutet eine Änderung solcher Bestimmungen, dass ab In-Kraft-Treten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabeanprüche vor dem In-Kraft-Treten entstanden sind.

Die Sonderregelung (im § 323 Abs. 18 erster Satz BAO) für „offene“ Außenprüfungen gewährleistet, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (§ 147 BAO) auch dann noch im Jahr 2005 erfolgen darf, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgte, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004) noch nicht abgelaufen ist, jedoch unter Berücksichtigung der Neufassung bereits Ende 2004 (oder früher) ablaufen würde.

Als „Beginn der Amtshandlung“ gilt für die Außenprüfung der Zeitpunkt, in dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordert (zB VwGH 15. 12. 1998, 93/14/0178, zu § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG).

Der vorletzte Satz des § 323 Abs. 18 BAO stellt klar, dass im Jahr 2004 erfolgte die Verjährungsfrist (gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004) unterbrechende Amtshandlungen als Amtshandlungen zur Verlängerung der Verjährungsfrist (im Sinn des neuen zweiten Satzes des § 209 Abs. 1 BAO) zu werten sind.

Der letzte Satz des § 323 Abs. 18 BAO stellt klar, dass die Verkürzungen von Verjährungsfristen keine Auswirkungen insbesondere auf offene Berufungsverfahren haben.“

Die bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, geltende Fassung des § 209 Abs. 1 BAO (alte Rechtslage), Außerkrafttretensdatum 30.12.2004, hat gelautet:

„Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.“

Dem undatierten Prüfungs- und Nachschauauftrag des Finanzamtes ist zu entnehmen, dass Prüfungsbeginn der 1.10.2001, 10:00 Uhr, war. Dies wurde der Berufungswerberin am 29.8.2001 zur Kenntnis gebracht.

Der Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung ist datiert mit 27.12.2005 (an diesem Tag ergingen auch die angefochtenen Bescheide); vom Prüfer wurde der Bericht allerdings bereits am 7.11.2001 unterfertigt.

Nach dem Inhalt des (nicht mit Handzeichen versehenen) Laufzettels ist der Akt am 28.8.2001 eingelangt bzw. übernommen, der Prüfungsauftrag am 29.8.2001 erstellt und die Prüfung ebenfalls am 29.8.2001 angekündigt worden. Der Prüfungsbeginn war am 1.10.2001, Prüfungsende/Schlussbesprechung am 5.11.2001 und der Berichtsentwurf ist am 6.11.2001 erstellt worden.

Der Prüfungszeitraum war vom 1.1.1996 bis 31.12.2000. Die Verjährungsfrist beträgt mit Ausnahme der in § 207 Abs 2 BAO aufgezählten Abgaben grundsätzlich fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.

Für den gegenständlichen Prüfungszeitraum und die im angefochtenen Bescheid festgesetzten ältesten Abgaben hat demnach die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 1996 zu laufen begonnen und hätte mit Ende des Jahres 2001 geendet. Die Verjährungsfrist wurde durch den Beginn der Prüfungshandlungen im Jahr 2001 unterbrochen, hat nach der oben zitierten alten Gesetzeslage mit Ablauf des Jahres 2001 neu zu laufen begonnen und hätte nach dieser (alten) Gesetzeslage nach fünf Jahren mit Ablauf des Jahres 2006 geendet.

Nach der oben zitierten neuen Gesetzeslage des § 209 BAO idF AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) verlängert sich die Verjährungsfrist, wenn Verlängerungshandlungen gesetzt wurden, jeweils um ein Jahr. Die Neufassung ist grundsätzlich auch für die am Tag ihres Inkrafttretens „offenen“ Verfahren anzuwenden. Ausnahmen hievon sieht § 323 Abs. 18 zweiter und vorletzter Satz vor. § 323 Abs. 18 zweiter Satz BAO besagt, dass für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung die Neufassung des § 209 Abs. 1 erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden ist, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. Dadurch wird aus Verjährungssicht die Fortsetzung einer Ende 2004 noch nicht abgeschlossenen Außenprüfung bzw. die Auswertung der Prüfungsergebnisse im Jahr 2005 ermöglicht (vgl. Ritz BAO § 209 Tz 42-46). Obwohl Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts sind und grundsätzlich ab In-Kraft-Treten auch dann anzuwenden sind, wenn die betreffenden Abgabenansprüche vor dem In-Kraft-Treten entstanden sind, verhindert die Sonderregelung des § 323 Abs. 18 BAO, dass die neue Gesetzeslage uneingeschränkt ab 1.1.2005 anzuwenden ist.

Nach Lehre und Rechtsprechung gilt als Beginn der Amtshandlung der Zeitpunkt, in dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordert (VwGH 19.11.1963, 95/61; OGH 27.8.1998, 12 Os 73/98, ecolex 1999, 126; VwGH 15.12.1998, 93/14/0178). Der Beginn der Lohnabgabenprüfung ist im gegenständlichen Fall unstrittig im Jahr 2001.

Nach den oben zitierten erläuternden Bemerkungen zu den §§ 209 und 323 Abs. 18 BAO der ab 1.1.2004 geltenden Fassung (neue Rechtslage) gewährleistet die Sonderregelung des § 323 Abs. 18 BAO lediglich für „offene“ Außenprüfungen, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (§ 147 BAO) auch dann noch im Jahr 2005 erfolgen darf, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgte, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004) noch nicht abgelaufen ist, jedoch unter Berücksichtigung der Neufassung bereits Ende 2004 (oder früher) ablaufen würde.

Zur Beendigung einer Außenprüfung und damit zur Beantwortung der Frage, ob die gegenständliche Außenprüfung noch „offen“ ist, ist Folgendes auszuführen:

Gem. § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung).

Ritz vertritt in seinem Kommentar zur BAO, Tz 1 zu § 149, unter Hinweis auf Ellinger ua, BAO 3, § 149 Anm 1, die Auffassung, aus dem Wort „nach“ ergebe sich, dass die Prüfung bereits

vorher beendet sei. Dafür spreche weiters die Formulierung „über das Ergebnis“ im ersten Satz des § 149 Abs. 1 sowie „nach dem Prüfungsergebnis...“ in § 149 Abs. 2.

Nach Stoll (BAO, 1658) endet das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss, somit etwa durch Bescheide gem. § 307 Abs 1 oder solche, dass keine Wiederaufnahme zu verfügen ist. Das durch Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitete Verfahren müsse stets auch durch Bescheid beendet werden (Stoll, BAO, 1654). Auch nach der Schlussbesprechung seien weitere Prüfungshandlungen zulässig (Stoll, BAO, 1662).

Der Unabhängige Finanzsenat folgt in diesem Zusammenhang der von Stoll vertretenen Rechtsmeinung aus folgenden Gründen:

Ritz begründet seine Ansicht mit Hilfe der Interpretation der Wortfolge „Nach Beendigung der Buch- und Betriebsprüfung“ im ersten Satz des § 149 Abs. 1 und weiters mit den Formulierungen „über das Ergebnis“ und „nach dem Prüfungsergebnis“ in § 149 Abs 2 BAO. Aus der Formulierung „nach Beendigung“ der Außenprüfung ist „über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten“ ist abzuleiten, dass die Prüfung schon vor der Schlussbesprechung beendet wäre. Diese Interpretation führt dazu, dass eventuell sich im Zuge der Schlussbesprechung ergebende noch notwendige Ermittlungen nicht im Rahmen dieser Außenprüfung durchgeführt werden können (vgl. die Ausführungen von Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, § 149, Punkt 3.2., Schlussbesprechung – Abschluss der Prüfung). Stoll, BAO, 1658, versteht unter der Wortfolge „Nach Beendigung der Buch- und Betriebsprüfung“ nicht das Ende der gesamten Prüfung sondern die Beendigung der Prüfungshandlungen. Die Schlussbesprechung bedeutet das Ende der Prüfungshandlungen, sie ist aber nicht der formale Abschluss des Prüfungsverfahrens. Diese Ansicht lässt sich auch aus der Rechtsprechung (VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229; 13.10.1993, 91/13/0058) ableiten, wonach die Schlussbesprechung der Besprechung des Prüfungsergebnisses und der Wahrung des Parteiengehörs dient. Wäre die Außenprüfung tatsächlich vor der Schlussbesprechung beendet, würde sich ein Parteiengehör bzw. eine Besprechung der Prüfungsergebnisse erübrigen.

Der Formulierung „nach dem Prüfungsergebnis“ in § 149 Abs. 2 BAO kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht der Sinn beigemessen werden, wonach die Schlussbesprechung entfallen kann, wenn sich nach Beendigung der Außenprüfung keine Änderung ergeben würde, sondern jener Sinn, wonach die Schlussbesprechung entfallen kann, wenn sich inhaltlich keine Änderung ergibt.

Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, § 149, Punkt 3.3., Änderungen/Berichtigungen nach der Schlussbesprechung, vertreten zwar die Ansicht, dass mit der Schlussbesprechung das Prüfungsverfahren beendet sei, der Abgabepflichtige aber das Recht habe, auch nach der Schlussbesprechung (ergänzende) Beweisanträge zu stellen und noch nicht bekannte Einwendungen zu erheben. Daraus ergibt sich ebenfalls, dass im Sinne von Stoll die Schlussbesprechung nicht das Ende der gesamten Prüfung sondern die Beendigung der Prüfungshandlungen und somit nicht den formalen Abschluss des Prüfungsverfahrens darstellt.

Stoll argumentiert weiters damit, dass das Prüfungsverfahren mit Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitet werde und es auch förmlich zu beenden sei (Wiederaufnahmebescheid samt neuem Sachbescheid oder Einstellungsbescheid). Diese Argumentation ist insofern einleuchtend, als ohne förmlichen (bescheidmäßigen) Abschluss des Prüfungsverfahrens dem Abgabepflichtigen jedwede Einspruchsmöglichkeit gegen Prüfungshandlungen jeglicher Art genommen werden würde.

Auf Grund der vom UFS vertretenen Ansicht, bei der gegenständlichen Lohnsteuerprüfung handle es sich um eine noch nicht abgeschlossene und somit offene Prüfung, ist die Verwertung des Prüfungsergebnisses entsprechend der Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 BAO bis 31.12.2005 möglich. Nachdem die angefochtenen Bescheide am 27.12.2005 vom Finanzamt erlassen wurden ist die von der Berufungswerberin eingewendete Verjährung noch nicht eingetreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Mai 2010