

TE Vwgh Erkenntnis 2010/9/23 2010/15/0112

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.09.2010

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §147;

BAO §151;

BAO §209 Abs1;

BAO §323 Abs18;

VwRallg;

1. BAO § 147 heute
2. BAO § 147 gültig ab 20.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 147 gültig von 19.04.1980 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 151 heute
2. BAO § 151 gültig ab 01.03.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 151 gültig von 19.04.1980 bis 29.02.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 209 heute
2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 323 heute
2. BAO § 323 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. BAO § 323 gültig von 30.07.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
4. BAO § 323 gültig von 24.12.2025 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
5. BAO § 323 gültig von 24.12.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
6. BAO § 323 gültig von 25.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 50/2025

7. BAO § 323 gültig von 01.07.2025 bis 24.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
8. BAO § 323 gültig von 20.07.2024 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
9. BAO § 323 gültig von 06.06.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 56/2024
10. BAO § 323 gültig von 01.01.2024 bis 05.06.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 201/2023
11. BAO § 323 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
12. BAO § 323 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
13. BAO § 323 gültig von 31.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 187/2023
14. BAO § 323 gültig von 22.07.2023 bis 30.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
15. BAO § 323 gültig von 22.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2023
16. BAO § 323 gültig von 20.07.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
17. BAO § 323 gültig von 25.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2021
18. BAO § 323 gültig von 30.01.2021 bis 24.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2021
19. BAO § 323 gültig von 23.01.2021 bis 29.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2021
20. BAO § 323 gültig von 08.01.2021 bis 22.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
21. BAO § 323 gültig von 07.08.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
22. BAO § 323 gültig von 25.07.2020 bis 06.08.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
23. BAO § 323 gültig von 05.04.2020 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 23/2020
24. BAO § 323 gültig von 30.10.2019 bis 04.04.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
25. BAO § 323 gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
26. BAO § 323 gültig von 23.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
27. BAO § 323 gültig von 23.07.2019 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
28. BAO § 323 gültig von 28.12.2018 bis 22.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2018
29. BAO § 323 gültig von 15.08.2018 bis 27.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
30. BAO § 323 gültig von 18.05.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
31. BAO § 323 gültig von 13.04.2017 bis 17.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
32. BAO § 323 gültig von 31.12.2016 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
33. BAO § 323 gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
34. BAO § 323 gültig von 29.12.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
35. BAO § 323 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
36. BAO § 323 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
37. BAO § 323 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
38. BAO § 323 gültig von 13.06.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
39. BAO § 323 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
40. BAO § 323 gültig von 18.04.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
41. BAO § 323 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
42. BAO § 323 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
43. BAO § 323 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
44. BAO § 323 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
45. BAO § 323 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
46. BAO § 323 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
47. BAO § 323 gültig von 28.07.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
48. BAO § 323 gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
49. BAO § 323 gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
50. BAO § 323 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
51. BAO § 323 gültig von 27.06.2008 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
52. BAO § 323 gültig von 01.01.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2008
53. BAO § 323 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
54. BAO § 323 gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
55. BAO § 323 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
56. BAO § 323 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
57. BAO § 323 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

58. BAO § 323 gültig von 26.06.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
59. BAO § 323 gültig von 25.05.2002 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
60. BAO § 323 gültig von 19.12.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
61. BAO § 323 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
62. BAO § 323 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
63. BAO § 323 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
64. BAO § 323 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
65. BAO § 323 gültig von 01.07.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 257/1993
66. BAO § 323 gültig von 01.01.1962 bis 30.06.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der A GmbH in G, vertreten durch die Baumgartner & Grienschgl GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 8010 Graz, Elisabethstraße 40, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 5. Mai 2010, Zl. RV/0400- G/07, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1996 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem in Kopie vorgelegten angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft begann das Finanzamt am 1. Oktober 2001 eine Prüfung der Lohnabgaben. Mit Bescheid vom 27. Dezember 2005 erließ das Finanzamt unter Hinweis auf den Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer und Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Sie verwies auf § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, wonach sich nunmehr die Verjährungsfrist durch nach außen erkennbare Amtshandlungen lediglich um ein Jahr verlängere. Somit sei Verjährung für die Abgaben des Jahres 1996 mit Ende 2002, für die Abgaben 1997 mit Ende 2003 und für die Abgaben 1998 mit Ende 2004 eingetreten. Unter Hinweis auf die Verjährung beantragte die Beschwerdeführerin, die betroffenen Abgaben nicht festzusetzen. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Sie verwies auf Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Fassung AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004, wonach sich nunmehr die Verjährungsfrist durch nach außen erkennbare Amtshandlungen lediglich um ein Jahr verlängere. Somit sei Verjährung für die Abgaben des Jahres 1996 mit Ende 2002, für die Abgaben 1997 mit Ende 2003 und für die Abgaben 1998 mit Ende 2004 eingetreten. Unter Hinweis auf die Verjährung beantragte die Beschwerdeführerin, die betroffenen Abgaben nicht festzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Das Inkrafttreten von § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004 werde in § 323 Abs. 18 BAO geregelt. Für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung sei demnach die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei. In den ErlRV zum AbgÄG 2004 werde u. a. ausgeführt: Das Inkrafttreten von Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Fassung AbgÄG 2004 werde in Paragraph 323, Absatz 18, BAO geregelt. Für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung sei demnach die Neufassung des Paragraph 209, Absatz eins, BAO erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei. In den ErlRV zum AbgÄG 2004 werde u. a. ausgeführt:

"Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechts (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271). Daher bedeutet eine Änderung solcher Bestimmungen, dass ab Inkraft-Treten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabenansprüche vor dem Inkraft-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."Die Sonderregelung (im Paragraph 323, Absatz 18, erster Satz BAO) für 'offene' Außenprüfungen gewährleistet, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (Paragraph 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 (Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,) noch nicht abgelaufen ist, jedoch unter Berücksichtigung der Neufassung bereits Ende 2004 (oder früher) ablaufen würde."

Die bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, geltende Fassung des § 209 Abs. 1 BAO habe gelautet: Die bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004,, geltende Fassung des Paragraph 209, Absatz eins, BAO habe 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." "Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (Paragraph 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."

Im gegenständlichen Fall umfasse der Prüfungszeitraum den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000. Der Prüfungsauftrag sei am 29. August 2001 erstellt und die Prüfung ebenfalls am 29. August 2001 angekündigt worden. Der Prüfungsbeginn sei mit 1. Oktober 2001 anzusetzen. Die Schlussbesprechung habe am 5. November 2001 stattgefunden, der Berichtsentwurf sei am 6. November 2001 erstellt worden.

Die Verjährungsfrist betrage grundsätzlich fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei. Die Verjährungsfrist betrage grundsätzlich fünf Jahre. Gemäß Paragraph 208, Absatz eins, BAO beginne die Verjährung in den Fällen des Paragraph 207, Absatz 2, BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei.

Für den gegenständlichen Prüfungszeitraum und die im Bescheid des Finanzamtes festgesetzten ältesten Abgaben habe demnach die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 1996 zu laufen begonnen und hätte mit Ende des Jahres 2001 geendet. Die Verjährungsfrist sei aber durch den Beginn der Prüfungshandlungen im Jahr 2001 unterbrochen worden, habe mit Ablauf des Jahres 2001 neu zu laufen begonnen und habe gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der ursprünglichen Fassung nach fünf Jahren mit Ablauf des Jahres 2006 geendet. Für den gegenständlichen Prüfungszeitraum und die im Bescheid des Finanzamtes festgesetzten ältesten Abgaben habe demnach die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 1996 zu laufen begonnen und hätte mit Ende des Jahres 2001 geendet. Die Verjährungsfrist sei aber durch den Beginn der Prüfungshandlungen im Jahr 2001 unterbrochen worden, habe mit Ablauf des Jahres 2001 neu zu laufen begonnen und habe gemäß Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der ursprünglichen Fassung nach fünf Jahren mit Ablauf des Jahres 2006 geendet.

Nach der neuen Gesetzeslage des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004 verlängere sich die Verjährungsfrist, wenn Verlängerungshandlungen gesetzt wurden, nur mehr um ein Jahr. Die Neufassung sei grundsätzlich auch für die am Tag ihres Inkrafttretens "offenen" Verfahren anzuwenden. Ausnahmen hievon sehe § 323 Abs. 18 BAO vor. § 323 Abs. 18 zweiter Satz BAO besage, dass für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden ist, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 liege. Dadurch werde aus Verjährungssicht die Fortsetzung einer Ende 2004 noch nicht abgeschlossenen Außenprüfung bzw. die Auswertung der Prüfungsergebnisse im Jahr 2005 ermöglicht. Nach der neuen Gesetzeslage des Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Fassung AbgÄG 2004 verlängere sich die Verjährungsfrist, wenn Verlängerungshandlungen gesetzt wurden, nur mehr um ein Jahr. Die Neufassung sei grundsätzlich auch für die am Tag ihres Inkrafttretens "offenen" Verfahren anzuwenden. Ausnahmen hievon sehe Paragraph 323, Absatz 18, BAO vor. Paragraph 323, Absatz 18, zweiter Satz BAO besage, dass für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung die

Neufassung des Paragraph 209, Absatz eins, BAO erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden ist, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 liege. Dadurch werde aus Verjährungssicht die Fortsetzung einer Ende 2004 noch nicht abgeschlossenen Außenprüfung bzw. die Auswertung der Prüfungsergebnisse im Jahr 2005 ermöglicht.

Nach Lehre und Rechtsprechung gelte als Beginn der Amtshandlung der Zeitpunkt, in dem der Prüfer zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordere (Hinweis u.a. auf das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1998, 93/14/0178).

Nach den ErlRV zu den §§ 209 und 323 Abs. 18 BAO idF AbgÄG 2004 (neue Rechtslage) gewährleiste 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 dürfe, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgt sei, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen noch nicht abgelaufen sei, 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" sei, sei Folgendes auszuführen: Nach den ErlRV zu den Paragraphen 209 und 323 Absatz 18, BAO in der Fassung AbgÄG 2004 (neue Rechtslage) gewährleiste die Sonderregelung des Paragraph 323, Absatz 18, BAO lediglich für "offene" Außenprüfungen, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (Paragraph 147, BAO) auch dann noch im Jahr 2005 erfolgen dürfe, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgt sei, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen noch nicht abgelaufen sei, 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" sei, sei Folgendes auszuführen:

Nach Stoll (BAO, 1658) ende das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss, somit etwa durch Bescheide gem. § 307 Abs 1 BAO oder solche, dass keine Wiederaufnahme zu verfügen sei. 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). Die belangte Behörde folge dieser Rechtsmeinung. Die Schlussbesprechung bedeute das Ende der Prüfungshandlungen, sie sei aber nicht der formale Abschluss des Prüfungsverfahrens. Nach Stoll (BAO, 1658) ende das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss, somit etwa durch Bescheide gem. Paragraph 307, Absatz eins, BAO oder solche, dass keine Wiederaufnahme zu verfügen sei. 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). Die belangte Behörde folge dieser Rechtsmeinung. Die Schlussbesprechung bedeute das Ende der Prüfungshandlungen, sie sei aber nicht der formale Abschluss des Prüfungsverfahrens.

Somit sei im gegenständlichen Fall die Lohnsteuerprüfung eine noch nicht abgeschlossene und somit offene Prüfung gewesen.

Die Verwertung des Prüfungsergebnisses sei sohin im gegenständlichen Fall entsprechend der Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 BAO bis 31. Dezember 2005 möglich gewesen. Da die Bescheide des Finanzamtes am 27. Dezember 2005 erlassen worden seien, sei die von der Beschwerdeführerin eingewendete Verjährung nicht eingetreten und die Berufung daher abzuweisen. Die Verwertung des Prüfungsergebnisses sei sohin im gegenständlichen Fall entsprechend der Übergangsregelung des Paragraph 323, Absatz 18, BAO bis 31. Dezember 2005 möglich gewesen. Da die Bescheide des Finanzamtes am 27. Dezember 2005 erlassen worden seien, sei die von der Beschwerdeführerin eingewendete Verjährung nicht eingetreten und die Berufung daher abzuweisen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 224 BAO idF BGBl Nr. 151/1980 lautet auszugsweise: Paragraph 224, BAO in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 151 aus 1980, lautet auszugsweise:

1. "(1) Absatz eins, Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. ...
2. (2) Absatz 2, Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.
3. (3) Absatz 3, Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines

Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig."Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Absatz eins, ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig."

§ 207 BAO lautet auszugsweise: Paragraph 207, BAO lautet auszugsweise:

1. "(1)Absatz eins, Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.
2. (2)Absatz 2, Die Verjährungsfrist beträgt ... bei allen übrigen

Abgaben fünf Jahre. ..."

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Stammfassung wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen, wobei mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt. Gemäß Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Stammfassung wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (Paragraph 77,) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen, wobei mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt.

§ 209 Abs. 1 idF AbgÄG 2004, BGBl I Nr. 180/2004, lautet: Paragraph 209, Absatz eins, in der Fassung AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004,, 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." "Werden innerhalb der Verjährungsfrist (Paragraph 207,) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (Paragraph 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."

Zum Inkrafttreten des § 209 Abs 1 idF AbgÄG 2004 regelt § 323 Abs. 18 BAO Zum Inkrafttreten des Paragraph 209, Absatz eins, in der Fassung AbgÄG 2004 regelt Paragraph 323, Absatz 18, BAO:

"§ 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. "§ 209 Absatz eins, in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004, ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (Paragraph 147, Absatz eins,) ist die Neufassung des Paragraph 209, Absatz eins, jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. Paragraph 209, Absatz eins, zweiter Satz in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004, gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des Paragraph 209, Absatz eins, in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,."

§ 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl I Nr. 57/2004 sinngemäß. Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden." Paragraph 209 a, Absatz eins, und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des Paragraph 207, Absatz 2, zweiter Satz durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, des Paragraph 209, Absatz eins, durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004,, des Paragraph 209, Absatz 3, durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57

aus 2004, sowie des Paragraph 304, durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004, sinngemäß. Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des Paragraph 209, Absatz 3, durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004, dürfen Bescheide nicht gemäß Paragraph 299, Absatz eins, aufgehoben werden."

Die Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 BAO gilt für Außenprüfungen und Buch- und Betriebsprüfungen iSd § 147 BAO idF vor dem SteuerreformG 2005 sowie für die Prüfung der Aufzeichnungen iSd § 151 BAO idF vor dem SteuerreformG 2005 (vgl. Ritz, BAO3, § 209 Tz 45). Für Nachforderungen bzw Gutschriften als Folge solcher Prüfungen ist gemäß § 323 Abs. 18 BAO die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO nicht vor dem 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn die Beginn der betreffenden Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. Die Übergangsregelung des Paragraph 323, Absatz 18, BAO gilt für Außenprüfungen und Buch- und Betriebsprüfungen iSd Paragraph 147, BAO in der Fassung vor dem SteuerreformG 2005 sowie für die Prüfung der Aufzeichnungen iSd Paragraph 151, BAO in der Fassung vor dem SteuerreformG 2005 vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 209, Tz 45). Für Nachforderungen bzw Gutschriften als Folge solcher Prüfungen ist gemäß Paragraph 323, Absatz 18, BAO die Neufassung des Paragraph 209, Absatz eins, BAO nicht vor dem 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn die Beginn der betreffenden Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

In der Beschwerde wird vorgebracht, es bestehe kein Streit darüber, dass bei Anwendbarkeit des § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem AbgÄG 2004 im gegenständlichen Fall Verjährung noch nicht eingetreten sei. Die Beschwerdeführerin gehe jedoch davon aus, dass § 209 Abs. 1 BAO bereits in der Fassung des AbgÄG 2004 anzuwenden sei. Diesfalls wäre Verjährung eingetreten, weil die im Jahr 2001 vom Finanzamt gesetzte Prüfungshandlung die Verjährungsfrist bloß um ein einziges Jahr verlängerte. Die ErlRV zu § 323 Abs. 18 BAO (AbgÄG 2004) brächten zum Ausdruck, diese Inkrafttretensregelung solle für "offene" Außenprüfungen gewährleisten, dass die Fortsetzung einer vor Ende 2004 begonnenen Prüfung möglich sei. Im gegenständlichen Fall habe die Prüfung im Jahr 2001 begonnen. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei sie hingegen zum Ablauf des Jahres 2004 nicht mehr "offen" gewesen. Zwar habe das Finanzamt bei Ablauf des Jahres 2004 die Bescheide (auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen) noch nicht erlassen gehabt, es sei aber bereits die "Beendigung" der Außenprüfung eingetreten, weil die Prüfungshandlungen abgeschlossen gewesen seien. In der Beschwerde wird vorgebracht, es bestehe kein Streit darüber, dass bei Anwendbarkeit des Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Fassung vor dem AbgÄG 2004 im gegenständlichen Fall Verjährung noch nicht eingetreten sei. Die Beschwerdeführerin gehe jedoch davon aus, dass Paragraph 209, Absatz eins, BAO bereits in der Fassung des AbgÄG 2004 anzuwenden sei. Diesfalls wäre Verjährung eingetreten, weil die im Jahr 2001 vom Finanzamt gesetzte Prüfungshandlung die Verjährungsfrist bloß um ein einziges Jahr verlängerte. Die ErlRV zu Paragraph 323, Absatz 18, BAO (AbgÄG 2004) brächten zum Ausdruck, diese Inkrafttretensregelung solle für "offene" Außenprüfungen gewährleisten, dass die Fortsetzung einer vor Ende 2004 begonnenen Prüfung möglich sei. Im gegenständlichen Fall habe die Prüfung im Jahr 2001 begonnen. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei sie hingegen zum Ablauf des Jahres 2004 nicht mehr "offen" gewesen. Zwar habe das Finanzamt bei Ablauf des Jahres 2004 die Bescheide (auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen) noch nicht erlassen gehabt, es sei aber bereits die "Beendigung" der Außenprüfung eingetreten, weil die Prüfungshandlungen abgeschlossen gewesen seien.

Im weiteren Beschwerdevorbringen setzt sich die Beschwerdeführerin ausführlich mit der Frage auseinander, ob eine Außenprüfung bereits vor der Schlussbesprechung beendet sei oder erst mit bzw nach der Schlussbesprechung. Sie bringt dann vor, im gegenständlichen Fall sei einzig strittig, ob die Prüfung noch "offen" gewesen sei. Da die Prüfung bei Ablauf des Jahres 2004 nicht mehr offen gewesen sei, hätte die belangte Behörde § 209 Abs. 1 BAO bereits in der Fassung des AbgÄG 2004 anwenden müssen. Im weiteren Beschwerdevorbringen setzt sich die Beschwerdeführerin ausführlich mit der Frage auseinander, ob eine Außenprüfung bereits vor der Schlussbesprechung beendet sei oder erst mit bzw nach der Schlussbesprechung. Sie bringt dann vor, im gegenständlichen Fall sei einzig strittig, ob die Prüfung noch "offen" gewesen sei. Da die Prüfung bei Ablauf des Jahres 2004 nicht mehr offen gewesen sei, hätte die belangte Behörde Paragraph 209, Absatz eins, BAO bereits in der Fassung des AbgÄG 2004 anwenden müssen.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Die Inkrafttretensregelung des § 323 Abs. 18 BAO stellt darauf ab, ob der "Beginn" der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall zweifelsfrei gegeben. Solcherart ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass bei Erlassung der auf der Grundlage der Prüfung ergangenen Bescheide des Finanzamtes § 209 Abs. 1 BAO nicht in der Fassung des AbgÄG 2004 anzuwenden war. Mit diesem

Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Die Inkrafttretensregelung des Paragraph 323, Absatz 18, BAO stellt darauf ab, ob der "Beginn" der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall zweifelsfrei gegeben. Solcherart ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass bei Erlassung der auf der Grundlage der Prüfung ergangenen Bescheide des Finanzamtes Paragraph 209, Absatz eins, BAO nicht in der Fassung des AbgÄG 2004 anzuwenden war.

Erläuterungen zur Regierungsvorlage kommt keine normative Bedeutung zu, hat doch der Gesetzgeber keinen wie immer gearteten Einfluss auf deren Inhalt. Daran ändert nichts, dass solche ErlRV im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten können. Im gegenständlichen Fall ist von Bedeutung, dass das Gesetz (§ 323 Abs. 18 BAO) nicht von "offenen" Prüfungen spricht. Auf das Beschwerdevorbringen zur Frage, ob Prüfungen bei bzw nach einer Schlussbesprechung noch "offen" sind, braucht daher nicht eingegangen zu werden. Erläuterungen zur Regierungsvorlage kommt keine normative Bedeutung zu, hat doch der Gesetzgeber keinen wie immer gearteten Einfluss auf deren Inhalt. Daran ändert nichts, dass solche ErlRV im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten können. Im gegenständlichen Fall ist von Bedeutung, dass das Gesetz (Paragraph 323, Absatz 18, BAO) nicht von "offenen" Prüfungen spricht. Auf das Beschwerdevorbringen zur Frage, ob Prüfungen bei bzw nach einer Schlussbesprechung noch "offen" sind, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass die Literatur (Ritz, BAO3, § 209 Tz 47) sogar Fälle, in denen aufgrund einer Außenprüfung bereits Bescheide erlassen worden sind, die jedoch im Jahre 2005 (beispielsweise nach § 299 BAO) aufgehoben werden, dem Anwendungsbereich des § 323 Abs. 18 BAO zuordnet. Ergänzend sei darauf verwiesen, dass die Literatur (Ritz, BAO3, Paragraph 209, Tz 47) sogar Fälle, in denen aufgrund einer Außenprüfung bereits Bescheide erlassen worden sind, die jedoch im Jahre 2005 (beispielsweise nach Paragraph 299, BAO) aufgehoben werden, dem Anwendungsbereich des Paragraph 323, Absatz 18, BAO zuordnet.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. September 2010

Schlagworte

Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1 Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2010150112.X00

Im RIS seit

18.10.2010

Zuletzt aktualisiert am

27.08.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at