



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat-10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Sachwalterin Dr. Christiane Bobek, Rechtsanwältin, 1150 Wien, Mariahilfer Straße 140, vom 12. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 10. Dezember 2008 betreffend (I.) Aufhebungsbescheid ([§ 299 BAO](#)) betreffend Abrechnungsbescheid vom 5. November 2008 ([§ 216 BAO](#)), (II.) Zurückweisung des Ansuchens vom 26. Oktober 2008 um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum 2000-2002, (III.) Abweisung des Antrages vom 26. Oktober 2008 um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum ab 2003 und (IV.) Zurückweisung der Berufung vom 7. Dezember 2008 betreffend Abrechnungsbescheid vom 5. November 2008 nach der am 26. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- I. Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Berufung wird stattgegeben und der Zurückweisungsbescheid aufgehoben.
- III. Der Berufung wird stattgegeben und der Abweisungsbescheid aufgehoben.
- IV. Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über FinanzOnline beantragte der von der Sachwalterin beauftragte steuerliche Vertreter der Berufungswerberin (Bw.) am 26. Oktober 2008 „aus gegebenem Anlass“ die Ausstellung eines Abrechnungsbescheides nach [§ 216 BAO](#) über die Richtigkeit der Verbuchung seit 1. Jänner 2000 bis dato.

Mit Bescheid vom 5. November 2008 entschied das Finanzamt mit Abrechnungsbescheid, dass kein Rückstand bestehe und der Saldo Null wäre und legte Kontoauszüge über den angefragten Zeitraum bei.

In der dagegen am 7. Dezember 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der steuerliche Vertreter ein, dass die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft mit Einspruchsvorentscheidung vom 6. Februar 2008 den Bescheid vom 18. Dezember 2007, mit welchem die Sozialversicherungsbeiträge auf Grund der Pflichtversicherung gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 1 GSVG](#) des Zeitraumes 1. Februar 2000 bis 31. Mai 2001 festgesetzt worden wären, aufgehoben hätte, da die Bw. bereits seit 11. Februar 2004 unter gerichtlich angeordneter Sachwalterschaft gestanden wäre. Diese Aufhebung hätte sich gegründet auf die Feststellung der mangelnden Handlungsfähigkeit auf Grund einer amtsärztlich festgestellten Behinderung von 50 % bereits seit 1. Jänner 1982.

Auf Grund dieser Tatsache wäre davon auszugehen, dass die im Abrechnungsbescheid ab 31. Juli 2000 verbuchten Abgaben, welche auf einer Selbstbemessung der Abgabepflichtigen oder auf einer Bescheidefestsetzung gegenüber der Bw. beruht hätten, rechtsgrundlos wären, da die Bw. auf Grund der fehlenden Handlungsfähigkeit gemäß [§ 79 BAO](#) nicht in der Lage gewesen wäre, rechtsgültig Selbstbemessungsgrundlagen bekanntzugeben, bzw. es sich bei den Bescheidefestsetzungen gegen die Bw. um rechtlich unbeachtliche Nichtbescheide gehandelt hätte, obgleich zu diesen Zeitpunkten noch keine gerichtlich angeordnete Sachwalterschaft bestanden hätte. Zur rechtlichen Relevanz derartiger Bescheide werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.6.1991, [91/13/0002](#), verwiesen, worin festgestellt worden wäre, dass das Fehlen eines Sachwalters zur Folge hätte, dass die gegenüber dem Beschwerdeführer erlassenen Bescheide keine Wirksamkeit entfaltet hätten.

Es werde daher beantragt, den berufungsgegenständlichen Abrechnungsbescheid aufzuheben, im neu zu erlassenden Abrechnungsbescheid die darin ab 31. Juli 2000 verbuchten Steuerbelastungen rückzubuchen und die Zahlungen der Bw. bis dato guthabenswirksam auszuweisen bzw. dieses sich sodann ergebende Guthaben an die Bw. zurückzuzahlen.

Im Falle der Befassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz werde die Senatszuständigkeit sowie die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit Bescheiden vom 10. Dezember 2008 hob das Finanzamt (I.) den angefochtenen Abrechnungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) von Amts wegen mit der Begründung auf, dass die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hätte, wies (II.) das Ansuchen um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 als nicht fristgerecht eingebracht zurück, weil ein solcher Antrag nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Verbuchung erfolgt wäre oder erfolgen hätte müssen, zulässig wäre, wies (III.) den Antrag um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum ab 1. Jänner 2003 mit der Begründung ab, dass ein Abrechnungsbescheid lediglich der Klärung von abgabenrechtlichen Gebarungen diene, nicht aber der Befassung mit der Rechtmäßigkeit einer gesetzten Maßnahme, ein konkretes Vorbringen über strittige Verbuchungen im Antrag aber fehle, und wies (IV.) die Berufung als unzulässig zurück, weil sich der gegenständliche Abrechnungsbescheid nicht mehr im Rechtsbestand befinde.

Gegen diese vorgenannten Bescheide brachte der steuerliche Vertreter am 12. Jänner 2009 (ergänzender Schriftsatz vom 14. Jänner 2009) das Rechtsmittel der Berufung ein, beantragte im Falle der Befassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Senatszuständigkeit sowie die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte begründend aus:

ad (I.) Die ersatzlose Bescheidaufhebung wäre rechtswidrig, weil die Behörde den nunmehr ersatzlos aufgehobenen Abrechnungsbescheid auf Grund der ihr mit Berufung vom 7. Dezember 2008 zur Kenntnis gelangten Tatsachen buchungsmäßig hätte berichtigen müssen, wie es in dieser Berufung beantragt worden wäre.

ad (II.) Das Ansuchen um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides wäre entgegen der behördlichen Aussage nicht für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002, sondern bis dato gestellt worden. Der am 5. November 2008 ergangene Abrechnungsbescheid hätte auch die Buchungen bis dato enthalten. Die in der Berufung beantragten Änderungen des Abrechnungsbescheides, nämlich die darin ab 31. Juli 2000 verbuchten Steuerbelastungen rückzubuchen und die Zahlungen guthabenswirksam auszuweisen, hätte die Behörde ohnehin erst ab 7. Dezember 2008 vornehmen können, da ihr die buchungsanspruchsbegründenden Tatsachen erst mit der Berufung zur Kenntnis gelangt wären. Für die Vornahme dieser beantragten Rückbuchungen wäre die Fünfjahresfrist keinesfalls abgelaufen, zumal auf Grund der fehlenden Handlungsfähigkeit der Bw. gemäß [§ 79 BAO](#) diese Frist gegenüber der Bw. ursprünglich nicht in Kraft gesetzt worden wäre.

ad (III.) Gerade im Anwendungsbereich eines Abrechnungsbescheides wären die auf Grund der obigen Ausführungen ab 31. Juli 2000 verbuchten Steuerbelastungen nunmehr rückzubuchen und die Zahlungen der Bw. bis dato guthabenswirksam auszuweisen und somit darin den Gebarungsbestand den tatsächlichen Bescheidverhältnissen (ursprüngliches Vorliegen von Nichtbescheiden) anzupassen.

ad (IV.) Der Abrechnungsbescheid vom 5. November 2008 wäre zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung gegen diesen vom 7. Dezember 2008 noch nicht aufgehoben gewesen und hätte sich noch im Rechtsbestand befunden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2009 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen, da gemäß [§ 216 BAO](#) mit Abrechnungsbescheid über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen wäre, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen wäre. Ein Abrechnungsbescheid solle Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch die Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen wäre, klären. Es gehe hierbei um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsschritte schlechthin (VwGH 18.12.1980, B 404/79).

Der Abrechnungsbescheid hätte sich lediglich damit zu befassen, ob Belastungen, Tilgungen und Gutschriften verrechnungsmäßig zutreffend dargestellt worden wären. Er befasse sich aber nicht mit der Rechtmäßigkeit einer gesetzten Abgabe (zB Abgabenfestsetzung, Pfändung eines Abgabenguthabens), die zu einer entsprechenden Buchung geführt hätte. Das Abrechnungsverfahren hätte sich damit zu beschäftigen, ob die Bescheide in der kassenmäßigen Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden hätten. Im Abrechnungsverfahren treffe die Partei weiters die Behauptungslast und die Konkretisierungspflicht hinsichtlich der fraglichen und strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebarungskomponenten. Die Berufung wäre abzuweisen gewesen, da keine weiteren Ausführungen bezüglich der Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung, bzw. ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch die Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen wäre, zu entnehmen gewesen wären.

Fristgerecht beantragte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 19. April 2009 die Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zu der am 26. September 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschien trotz ausgewiesener ordnungsgemäßer Ladung niemand für die Bw. Es erging der Beschluss

auf Durchführung der mündlichen Verhandlung gemäß [§ 284 Abs. 4 BAO](#) in Abwesenheit der Bw. Die Amtsbeauftragte verwies auf das schriftliche Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vermag eine Person, die an einer psychischen Krankheit leidet oder geistig behindert ist, alle oder einzelne ihrer Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst zu besorgen, so ist ihr gemäß [§ 273 Abs. 1 ABGB](#) auf ihren Antrag oder von Amts wegen dazu ein Sachwalter zu bestellen.

Zunächst ist festzustellen, dass für die Bw. auf Grund des gerichtlichen Beschlusses vom 11. Februar 2004 für die Besorgung dringender Angelegenheiten, insbesondere die Besorgung finanzieller Angelegenheiten und für die Vermögensverwaltung, als Sachwalterin Frau Rechtsanwältin Dr. Christiane Bobek bestellt wurde. Die Sachwalterin wiederum beauftragte Herrn Wirtschaftstreuhänder Dr. Josef Weller als steuerlichen Vertreter, der am 26. Oktober 2008 den Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis dato einbrachte.

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß [§ 216 BAO](#) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung ([§ 213 BAO](#)) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

I. Aufhebungsbescheid vom 10. Dezember 2008 gemäß [§ 299 BAO](#)

betreffend Abrechnungsbescheid vom 5. November 2008

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß [§ 302 Abs. 1 BAO](#) sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß [§ 299 BAO](#) jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe ([§ 97 BAO](#)) des Bescheides zulässig.

Eine Aufhebung eines Bescheides ist gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nur dann zulässig, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht ausschlaggebend.

Der Spruch des nunmehr aufgehobenen Abrechnungsbescheides vom 5. November 2008 lautet:

„Auf Grund Ihres Antrages vom 26.10.2008 wird gemäß [§ 216 Bundesabgabenordnung](#) entschieden, dass kein Rückstand besteht (Saldo = Null).“

Damit erweist sich der Spruch als rechtswidrig, weil die Bw. laut fachärztlichem Sachverständigengutachten vom 2. September 2004 bereits seit ihrem fünften Lebensjahr das nunmehrige Krankheitsbild aufwies, wodurch die mangelnde Geschäftsfähigkeit rückwirkend ab 1. Jänner 1982 bescheinigt wurde.

Daraus folgt, dass die ab 31. Juli 2000 verbuchten Abgaben, welche auf einer Selbstbemessung der Abgabepflichtigen oder auf einer Bescheidfestsetzung gegenüber der Bw. beruhten, rechtsgrundlos sind, da die Bw. auf Grund der fehlenden Handlungsfähigkeit gemäß [§ 79 BAO](#) nicht in der Lage war, rechtsgültig Selbstbemessungsgrundlagen bekanntzugeben, bzw. es sich bei den Bescheidfestsetzungen gegen die Bw. um rechtlich unbeachtliche Nichtbescheide handelte, obgleich zu diesen Zeitpunkten noch keine gerichtlich angeordnete Sachwalterschaft bestand. Zur rechtlichen Relevanz derartiger Bescheide verwies die Sachwalterin zu Recht auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.6.1991, [91/13/0002](#), worin festgestellt wurde, dass das Fehlen eines Sachwalters zur Folge hatte, dass die gegenüber dem Beschwerdeführer erlassenen Bescheide keine Wirksamkeit entfaltet hatten.

Da darüber hinaus die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass der Antrag zufolge des Ablaufes der Fünfjahresfrist gemäß [§ 216 zweiter Satz BAO](#) hinsichtlich des Zeitraumes 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 zurückzuweisen gewesen wäre, nämlich deshalb verfehlt ist, weil die fünfjährige Frist gegenüber der nicht geschäftsfähigen Bw. nicht zu laufen beginnen konnte, sondern erst mit der Bestellung der Sachwalterin (vgl. Punkt II.), hätte der Spruch des Abrechnungsbescheides nicht auf Saldo € 0,00 lauten dürfen, sondern unter Aufhebung der rechtswidrigen Buchungen (inklusive Pfändungsgebühren, Verspätungszuschlägen und Zwangs- und Ordnungstrafen) ein rückzahlbares Guthaben in noch zu ermittelnder Höhe ausweisen müssen.

Da eine inhaltliche Rechtswidrigkeit somit vorlag, erfolgte die Aufhebung des angefochtenen Abrechnungsbescheides zu Recht.

**II. Zurückweisung vom 10. Dezember 2008 des Ansuchens vom 26. Oktober 2008
um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides
für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002**

Wie bereits unter Punkt I. ausgeführt, war die in [§ 216 zweiter Satz BAO](#) normierte Fünfjahresfrist zur Einbringung eines Abrechnungsantrages für alle Buchungen, die seit dem 1. Jänner 2000 erfolgten oder erfolgen hätten sollen, noch nicht abgelaufen, da die Sachwalterin zwar erst am 11. Februar 2004 mit gerichtlichem Beschluss bestellt wurde, allerdings auch nicht unberücksichtigt bleiben durfte, dass die Bw. laut fachärztlichem Sachverständigengutachten vom 2. September 2004 bereits seit ihrem fünften Lebensjahr das nunmehrige Krankheitsbild aufwies, wodurch die mangelnde Geschäftsfähigkeit rückwirkend ab 1. Jänner 1982 bescheinigt wurde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war daher nicht nur der Zeitpunkt der gerichtlichen Bestellung der Sachwalterschaft maßgeblich für die Beurteilung der Geschäftsfähigkeit der Bw., sondern war auch für die Zeit davor zu prüfen, ob die Bw. schon damals nicht mehr in der Lage war, die Bedeutung und Tragweite der Verfahren und der sich in diesen ereignenden prozessualen Vorgänge zu erkennen, zu verstehen und sich den Anforderungen derartiger Verfahren entsprechend zu verhalten (VwGH 20.2.2002, [2001/08/0192](#)).

Da im Zeitpunkt des Fristenbeginns für die Beantragung eines Abrechnungsbescheides gemäß [§ 216 zweiter Satz BAO](#) (für die im Jahr 2000 erfolgten oder zu erfolgenden Buchungen daher der 1. Jänner 2001) ein Sachwalter noch nicht bestellt war, folgt daraus, dass der Lauf der Frist für ein derartiges Ansuchen noch nicht beginnen konnte (vgl. VwGH 5.7.2012, [2011/21/0254](#)).

Der Fristenlauf wurde allerdings durch die Bestellung der Sachwalterin am 11. Februar 2004 in Gang gesetzt, war aber im Zeitpunkt der Antragstellung auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides (26. Oktober 2008) noch nicht abgelaufen, weshalb für alle Buchungen ab 2000 eine Abrechnung zulässig ist.

Der Bescheid war daher aufzuheben.

III. Abweisung vom 10. Dezember 2008 des Antrages vom 26. Oktober 2008 um Ausstellung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum ab 1. Jänner 2003

Ein Abrechnungsbescheid ist ein Feststellungsbescheid, der nach einem Anbringen zur Geltendmachung von Rechten zu erlassen ist.

Über einen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides kann demnach nur mit Erlassung eines Abrechnungsbescheides oder mit der Zurückweisung des Antrages als unzu-

lässig entschieden werden. [§ 216 BAO](#) bietet keine Grundlage für die Erlassung eines Abweisungsbescheides (vgl. *Schmutzer* in UFS-Aktuell 1/2007, 29 f.).

Da in einem Abrechnungsbescheid festzustellen ist, welche Buchungen an einem konkreten Tag vorzunehmen waren und warum eine vom Abgabepflichtigen begehrte Buchung an diesem Tag nicht vorzunehmen war, kann der angefochtene Bescheid vom 10. Dezember 2008 mit dem Hinweis, dass im Antrag die inhaltlichen und tatbestandsmäßigen Voraussetzungen – über konkrete Tilgungsvorgänge abzusprechen – für die Erlassung eines Abrechnungsbescheides fehlen würden, seinem materiellen Inhalt nach nicht als Abrechnungsbescheid im Sinne des [§ 216 BAO](#) gedeutet werden.

Der den Abrechnungsantrag zu Unrecht abweisende Bescheid war daher ebenfalls aufzuheben.

IV. Zurückweisung vom 10. Dezember 2008 der Berufung vom 7. Dezember 2008 betreffend Abrechnungsbescheid vom 5. November 2008

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erster Instanz erlassen, sind gemäß [§ 243 BAO](#) Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist gemäß [§ 280 BAO](#) Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Da die Aufhebung des Abrechnungsbescheides vom 5. November 2008 mit Bescheid vom 10. Dezember 2008 durch die abweisende Berufungsentscheidung Punkt I. vom 26. September 2013 bestätigt wurde und sich dadurch der gegenständliche Abrechnungsbescheid nicht mehr im Rechtsbestand befindet, war die Berufung vom 7. Dezember 2008 zu Recht als unzulässig zurückzuweisen und die dagegen erhobene gegenständliche Berufung abzuweisen.

Informativ wird dazu bemerkt, dass über den nunmehr wieder offenen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides das Finanzamt zu entscheiden haben wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2013