



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0316-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LP, vom 12. Juli 2005, betreffend Zurückweisung bezüglich Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner 2004, Februar 2004, März 2004 und April 2004, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. Juli 2005, betreffend Zurückweisung der Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner 2004 (2.2.2004), Februar 2004 (1.3.2004), März 2004 (5.4.2004), April 2004 (5.4.2004), Mai 2004 (1.6.2004), Juni 2004 (13.7.2004), Juli 2004 (2.8.2004), September 2004 (11.10.2004), Oktober 2004 (17.11.2004), November 2004 (9.12.2004) und Dezember 2004 (31.1.2005) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Spruch lautet:

Die Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai 2004 (1.6.2004), Juni 2004 (13.7.2004), Juli 2004 (2.8.2004), September 2004 (11.10.2004), Oktober 2004 (17.11.2004), November 2004 (9.12.2004) und Dezember 2004 (31.1.2005) werden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) reicht für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume des Jahres 2004 anstelle von Umsatzsteuervoranmeldungen Eingaben mit folgender Gestaltung bei der Amtspartei ein, wobei exemplarisch die Eingabe für den Jänner 2004 dargestellt wird:

„Betrifft: UVA für Jänner 2004

Ich stelle hiermit gemäß § 201 (3) Z 1 BAO den

ANTRAG auf Umsatzsteuerfestsetzung

für Jänner 2004.“

Die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2004 ist dieser Eingabe beigegeben. Nach dem vorgelegten Verwaltungsakt verfährt der Bw in dieser Weise für sämtliche Voranmeldungszeiträume des Jahres 2004 mit Ausnahme des Monats August 2004.

Zu den auf § 201 (3) Z 1 BAO gestützten Anträgen auf Umsatzsteuerfestsetzung Jänner 2004 bis einschließlich Juli 2004 brachte der Bw zuvor beim unabhängigen Finanzsenat sieben Devolutionsanträge ein. Es ergingen vom unabhängigen Finanzsenat sieben Aufforderungsschreiben auf Bescheide nachholung an die Amtspartei, die jedoch untätig blieb, sodass der unabhängige Finanzsenat Zuständigkeit zur Entscheidung über die auf § 201 (3) Z 1 BAO gestützten Anträge Jänner bis Juli 2004 erlangte.

Mit Bescheid vom 16. Februar 2005, RD/0062-W/04 ff, wies der im Devolutionsweg zuständig gewordene unabhängige Finanzsenat die Anträge gemäß § 201 (3) Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung Jänner 2004 bis April 2004 im Wesentlichen mit der Begründung zurück, dass § 201 Abs. 1 bis 3 BAO für die Umsatzsatzsteuer betreffende Angelegenheiten nicht anwendbar sei, weil das Umsatzsteuergesetz als spezielleres Gesetz eigene, abweichende Regelungen, nämlich die Umsatzsteuervoranmeldung und das Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren gemäß § 21 Abs. 1 bis 3 UStG 1994, enthalte und deshalb die Bundesabgabenordnung als Generalgesetz verdränge.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2005, RD/0099-W/04 ff, wies der unabhängige Finanzsenat die Anträge gemäß § 201 (3) Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung Mai 2004 bis Juli 2004 wegen verfrühter Stellung zurück und führte begründend aus, dass ein verfrüht gestellter Devolutionsantrag nicht den Übergang der Entscheidungspflicht in der urgierten Rechtssache bewirken könne.

Mit Datum 5. Juli 2005 erließ die Amtspartei den im Spruch dargestellten Bescheid und begründete die Zurückweisung wie folgt: „Die Anträge werden zurückgewiesen, da die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2004 am 6.6.2006 bei der Abgabenbehörde eingebracht wurde (§ 201 BAO).“

Gegen diesen Bescheid richtet sich die verfahrensgegenständliche Berufung vom 12. Juli 2005, mit der inhaltliche Rechtswidrigkeit vorgeworfen wird, weil gemäß § 201 BAO die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung die Abgabenbehörde der Pflicht zur Festsetzung der Steuer gemäß § 201 (3) Z. 1 BAO nicht enthoben werde. Es wird der Berufungsantrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Festsetzung der Steuer gemäß der Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 201 (3) Z. 1 BAO gestellt.

Über diese Berufung entscheidet die Amtspartei mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2006, in der sie einleitend die Rechtsbeziehung von *lex generalis* und *lex specialis* wie oben dargestellt erläutert und dann begründet, dass gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 eine Festsetzung über Voranmeldungszeiträume nur so lange erfolgen könne, als nicht die Jahreserklärung vorliege.

Mit Schriftsatz vom 4. Februar 2006 bringt der Bw den Vorlageantrag ein, in welchem er die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu den §§ 21 Abs. 3 UStG 1994 und § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO als rechtswidrig bezeichnet. Nach Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 201 (3) BAO behauptet der Bw, dass sich aus den Bestimmungen des § 201 (3) BAO nicht ableiten lasse, dass er nicht zum Zug komme. Zweiten Berufungspunkt bildet das zum § 274 BAO idF AbgRmRefG erstattete Vorbringen.

Mit Datum 12. April 2006 – also nach dem Vorlageantrag vom 4. Februar 2006, in welchem auf § 274 BAO Bezug genommen wird – erlässt die Amtspartei den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

§ 21 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 lautet: Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Gemäß § 21 Abs. 3 zweiter Satz UStG 1994 kann eine Festsetzung nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde.

Gemäß dem im Bundesabgabenverfahren analog anzuwenden § 68 Abs. 1 AVG sind Anbringen von Beteiligten, die außer den Fällen der §§ 69 und 71 die Abänderung eines der Berufung nicht oder nicht mehr unterliegenden Bescheides begehren, wenn die Behörde nicht

den Anlass zu einer Verfügung gemäß den Abs. 2 bis 4 findet, wegen entschiedener Sache zurückzuweisen.

2. Rechtliche Würdigung:

Solche Anträge, wie sie gegenständlichem Berufungsverfahren zu Grunde liegen, dürfte es eigentlich nicht geben. Der Bw und die ihm nahe stehenden Personen EK und KG, wohnhaft in Berlin, sind wohl die einzigen, die für die Voranmeldung ihrer Umsätze mit dem amtlichen Vordruck, nämlich der „Umsatzsteuervoranmeldung“ (kurz: UVA) nicht das Auslangen finden. Es stößt ha. auf keine Bedenken, wenn die Amtspartei über die – unzulässigen – auf § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestützten Anträge in sinngemäßer Anwendung des § 201 Abs. 4 BAO in einem Bescheid abgesprochen hat. Es ist daher von einem Bescheid auszugehen, der von der verfahrensgegenständlichen Berufung zur Gänze angefochten wird.

Aus dem dargestellten Verwaltungsgeschehen geht hervor, dass die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Anträge auf Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 201 (3) Z 1 BAO für Jänner 2004 bis einschließlich April 2004 im Devolutionsweg auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen war, der dieser Entscheidungspflicht weiters mit der Erlassung des Bescheides vom 16. Februar 2005, RD/0062-W/04 ff, nachkam. Indem die Amtspartei im angefochtenen Bescheid auch über die Anträge bezüglich Jänner bis April 2004 abgesprochen hat, hat sie zum einen als unzuständige Behörde gehandelt und zum anderen außer Acht gelassen, dass in dieser Rechtssache bereits ein Bescheid vom unabhängigen Finanzsenat ergangen ist, und damit weiters den Grundsatz der entschiedenen Sache verletzt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

An die Stelle der Begründung des angefochtenen Bescheides wird gesetzt, dass die im Spruch angeführten Anträge zurückgewiesen werden, weil § 201 Abs. 1 bis Abs. 3 BAO infolge der spezielleren Norm § 21 Abs. 1 bis Abs. 3 UStG 1994 für Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. – festsetzungen nicht anwendbar ist. Zu weiteren rechtlichen Ausführungen wird auf den Bescheid vom 16. Februar 2005, RD/0062-W/04 ff, des unabhängigen Finanzsenates verwiesen. Die Umsatzsteuerfestsetzungsanträge gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO sind nicht durch das Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung unzulässig geworden, sondern sind an und für sich unzulässig, weil sie in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehen sind.

Klarstellend wird zur Vermeidung von Missverständnissen darauf hingewiesen, dass die im letzten Satz der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2006 getroffene Aussage, nämlich dass gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 eine Festsetzung über Voranmeldungszeiträume nur so lange erfolgen könne, als nicht die Jahreserklärung vorliege, oben angeführtem Gesetzeswortlaut widerspricht. Eine Festsetzung kann gemäß leg. cit. so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid iSd § 21 Abs. 4

UStG 1994 erlassen wurde. Der Grund liegt darin, dass der Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlung nach der Judikatur ... nur eine zeitlich begrenzte Wirkung hat, denn er wird mit der Erlassung des USt-Jahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt. Ab Erlassung des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides entfaltet der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkungen mehr, ab diesem Zeitpunkt scheidet er aus dem Rechtsbestand aus (USt-Kommentar, Ruppe, dritte, überarbeitete und erweiterte Auflage, WUV, § 21, Tz 22, mwN). Nach den VwGH-Erkenntnissen vom 4.6.2008, 2004/13/0124 und 2006/13/0102, tritt der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid auch iSd § 274 BAO idF AbgRmRefG an die Stelle zuvor ergangener Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide; der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid verdrängt also zuvor ergangene Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand.

Der Zeitraum zwischen Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung beim Finanzamt und Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides ist jedoch ein besonderer, denn dem Finanzamt können in dieser Zeit zwischen zwei Anbringen (eine UVA und eine USt-Jahreserklärung) und 13 unerledigte Anbringen (zwölf UVA und eine USt-Jahreserklärung) vorliegen, die jeweils gemeinsam betrachtet dieselbe Abgabenart betreffend und denselben Zeitraum umfassen bzw. mitumfassen.

Der Bw hatte beim unabhängigen Finanzsenat Devolutionsanträge bezüglich verschiedener Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2003 eingebracht. Nachdem beim Finanzamt die Umsatzsteuerjahreserklärung eingelangt war, hat der unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 27. Jänner 2005, RD/0009-W/04, entschieden, dass die Devolutionsanträge aus diesem Grund als unzulässig geworden zurückzuweisen seien, weil damit die Entscheidungspflicht über die UVA erloschen sei. Nach Darstellung der Rechtsgrundlagen wurde näher begründet:

„Es ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass mit Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides eines bestimmten Jahres zu diesem Jahr gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 ergangene Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Der Gerichtshof begründet seine Rechtsansicht damit, dass es im Festsetzungsverfahren gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 kein Prozessthema gebe, dass nicht auch im Veranlagungsverfahren zur Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 Prozessthema sein könne. Ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen ist für bestimmte Kalendermonate zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insoweit einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides, welcher den gleichen Zeitraum (mit-)umfasst, außer Kraft gesetzt wird, sodass er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann (VwGH vom 29.10.2003, 2001/13/0007, mit Hinweis

auf VwGH vom 28.3.2000, 95/14/0024; vom 30.5.2001, 2000/13/0011; vom 22.11.2001, 98/15/0096).

Diese vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsanschauung angewendet auf der Ebene umsatzsteuerlicher Anbringen bedeutet, dass mit Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung zu einem bestimmten Jahr die Entscheidungspflicht des Finanzamtes zu Umsatzsteuervoranmeldungen dieses Jahres erlischt. Entscheidungspflicht besteht ab Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung ausschließlich zu dieser, auch wenn das Finanzamt bis zum Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides noch Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide zu diesem Jahr erlassen und in UVA ausgewiesene Gutschriften oder Zahllasten verbuchen kann. Die bescheidmäßige Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum einschließender Veranlagungsbescheid erlassen wurde (Ruppe², Kommentar zum UStG 1994, Wien 1999, § 21, Tz 22).

Im vorliegenden Fall ist der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für 2003 zwar noch nicht ergangen, jedoch wurde bereits die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2003 eingebracht, zu welcher die Entscheidungspflicht gemäß § 311 Abs. 1 BAO bereits entstanden ist und die in § 311 Abs. 2 BAO normierte Frist von sechs Monaten bereits zu laufen begonnen hat. Eine doppelte, gleichzeitig bestehende Entscheidungspflicht zu ein und derselben Abgabe und zu ein und demselben Zeitraum ist aus der abgaberechtlichen Prozessordnung nicht ableitbar. Die Entscheidungspflicht zu den Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2003 ist mit Einlangen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 erloschen, wiewohl das Finanzamt bis zum Ergehen des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2003 monatliche Umsatzsteuerfestsetzungen vornehmen kann.“

Bereits dieser Bescheid hat ausgeführt, dass das Finanzamt auch nach Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung bis zum Ergehen des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2003 monatliche Umsatzsteuerfestsetzungen vornehmen kann. Dies deshalb, weil die Abgabenbehörde neben der durch den Abgabepflichtigen gemäß § 311 BAO durchsetzbaren Entscheidungspflicht selbstverständlich auch das Recht zur Entscheidung hat und das ihr zustehende Recht kann, soll und wird die Abgabenbehörde in der Regel auch ausüben und über unerledigte Umsatzsteuervoranmeldungen vor Erlassung des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides mit Festsetzungsbescheiden absprechen.

Im vorliegenden Fall ist der Bw jedoch ein Abgabepflichtiger, der die Abgabenbehörde weit über ein Normalmaß hinaus mit einer notorischen Vielzahl an Eingaben in einer Arbeitskapazitäten erschöpfenden Art und Weise befasst, wobei er von einem Anfang der Neunziger Jahre des vorigen Jahrhunderts entwickelten Vorsteuerbetrugsmodell (s. Urteil des

Landesgerichtes für Strafsachen Wien 12c Vr 8952/98) nicht ablassen kann und das Finanzamt zu den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen in ein Festsetzungsverfahren gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 eintreten müsste. Zu dem der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 zu Grunde gelegten Sachverhalt wird auf die Berufungsentscheidung vom 23. März 2004, RV/4468-W/02 mwN, verwiesen, wobei der VwGH mit Erkenntnis vom 4.6.2008, 2004/13/0124, die Sachverhaltsannahme zu absoluten Scheingeschäften als ausführlich und schlüssig begründet bezeichnet hat.

Auch der Verwaltungsgerichtshof spricht in seinem die Verfahrenshilfe zum Bescheid vom 27. Jänner 2005, RD/0009-W/04, abweisenden Beschluss vom 16.2.2005, VH 2005/13/0006, von einem Versuch der Verfolgung einer sachlich bereits überholten Entscheidungspflicht und bejahte das Vorliegen von Mutwilligkeit iSd gemäß § 61 Abs. 1 VwGG sinngemäß anzuwendenden Vorschrift des § 63 Abs. 1 ZPO.

Wien, am 27. Oktober 2008