



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung O.K., (Bw.) vertreten durch Auditreu SteuerberatungsgesmbH, 1010 Wien, Gonzagagasse 17, vom 31. März 2011 gegen den Abrechnungsbescheid ([§ 216 BAO](#)) des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. März 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und folgende Feststellung getroffen:

Die Umsatzsteuerzahllast für Dezember 2010 in Höhe von € 4.022,70 wurde am 25. Februar 2011 verbucht und hat hinsichtlich eines Teilbetrages von € 2.000,00 nach [§ 210 Abs. 6 BAO](#) die Zahlungsfrist 21.3.2011, hinsichtlich des Teilbetrages von € 2.000,00 die Zahlungsfrist 20.04.2011, und hinsichtlich des Restbetrages von € 22,70 die Zahlungsfrist 20.5.2011 bekommen. Die Vorauszahlung wurde mit 20.4.2011 vollständig getilgt.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2011, mit einer am 15. März 2011 fälligen Zahllast von € 2.265,87 wurde am 24. Februar 2011 eingereicht und am 30. März 2011 verbucht. Sie wurde nicht bei Fälligkeit entrichtet und hat keine Zahlungsfrist erhalten.

Entscheidungsgründe

Am 3. März 2011 beantragte der Bw. die Erlassung eines Abrechnungsbescheides und führte dazu aus, dass zum Zeitpunkt der Buchung des Guthabens aus der Veranlagung 2009 und vor Fälligkeit der UVA 12/2010, jeweils per 15.2.2010 zufolge eines rechtskräftig bewilligten

Stundungsansuchens und bislang weiterhin eingehaltener Ratenzahlungen von monatlich € 2.000,00 keine fälligen Abgabenrückstände bestanden haben.

Eine Gutschrift beseitige nicht die Rechtswirkungen eines rechtskräftig bewilligten Stundungs- und Ratenansuchens und es sei diesbezüglich auch weder Terminverlust eingetreten noch ein Rückstandsausweis ergangen.

Die Buchung von € 9.817,58 per 15. 2. 2010 sei eine Gutschrift iSd [§ 214 BAO](#) und habe zu keinem Guthaben iSd [§ 215 BAO](#) geführt. Gemäß [§ 214 Abs. 1 BAO](#) seien Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, wobei ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sei, dass im Falle einer bewilligten Stundung bei Zahlungserleichterungen an die Stelle des ursprünglichen gesetzlichen Fälligkeitstermins der davon abweichende zuletzt maßgebliche durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin trete.

Sogar bei Erlöschen der Zahlungserleichterungen infolge Terminverlustes würden die abweichenden Ratentermine laut Zahlungserleichterungsbescheid weitergelten, solange kein gegenteiliger Rückstandsausweis ausgestellt sei.

Solange eine Zahlungserleichterung bzw. Ratentermine wirksam seien, seien für die Fälligkeit im Zusammenhang mit der Anrechnung von Gutschriften jedenfalls die bewilligten Ratentermine zu beachten.

Die Gutschrift sei daher auf die Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2010 und 1/2011 zur Gänze und auf die Umsatzsteuervoranmeldung für 2/2011 im verbleibenden Ausmaß anzurechnen und die übrigen Abgabenschuldigkeiten gemäß rechtskräftiger Ratenbewilligung weiterhin in Raten zu den bescheidmäßigen Fälligkeitsterminen zu entrichten.

Es werde der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gestellt. Das rechtliche Interesse bestehe nicht nur in der Klarstellung der mangelnden Fälligkeit bzw. nicht gegebenen Rückstände punkto UVA 12/2010 und folglich 1/2011 sowie (zumindest) teils 2/2011 solange die bewilligten Raten eingehalten werden, sondern auch in der Ermittlungsmöglichkeit der zutreffenden Stundungszinsen und Hintanhaltung von Säumniszuschlägen für die genannten Umsatzsteuervoranmeldungen.

Am 23. März 2011 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz einen Abrechnungsbescheid und stellte fest, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Dezember 2010 in der Höhe von € 4.022,70 und für Jänner 2011 in der Höhe von € 2.265,87 nicht erloschen sei.

Die Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung sei mit dem ältesten Rückstand zu verrechnen gewesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 31. März 2011, in der vorgebracht wird, dass zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2010 ein deutlich übersteigendes Guthaben vorgelegen sei, wenn man die übrigen Abgaben, welche zu diesem Zeitpunkt von einer rechtskräftig bewilligten Zahlungserleichterung umfasst gewesen seien, ausklammere.

Selbiges gelte auch für die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2011.

Es seien weder die Umsatzsteuervorauszahlungen unberichtet geblieben noch sei Terminverlust eingetreten, da sämtliche Ratenzahlungstermine eingehalten worden seien.

Dem angefochtenen Bescheid laste daher eine Verletzung der Wahrung des Parteiengehörs, ein unzureichendes Ermittlungsverfahren, eine Verletzung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung sowie des Grundsatzes der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit und letztlich auch eine unzureichende Bescheidbegründung an.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass dem Antrag stattgegeben und festgestellt werde, dass die Verpflichtung zur Zahlung der UVA 12/2010 und 1/2011 erloschen sei, in eventu den Bescheid aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Geburung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Geburung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten

und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

(2) In den Fällen einer gemäß § 201 Abs. 4 zusammengefassten Festsetzung von Abgaben gilt Abs. 1 mit der Maßgabe, dass als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist.

(3) Die in Bewilligungen von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermine sind bei Anwendung des Abs. 1 nur dann maßgeblich, wenn im Zeitpunkt der Zahlung oder sonstigen Gutschrift diese Bewilligung wirksam ist oder ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz für die den Gegenstand der Bewilligung bildenden Abgaben besteht.

Eine Verrechnung auf Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, darf nur nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 erfolgen.

(4) Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen, soweit sie a) Abgabenschuldigkeiten oder b) im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersätze oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche betreffen.

Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

(5) Wurde eine Verrechnungsweisung im Sinn des Abs. 4 erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen; dies gilt nicht für die vor der Antragstellung durchgeführten Einbringungsmaßnahmen und die im Zusammenhang mit diesen angefallenen Nebengebühren. Der Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Dies gilt sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 irrtümlich nicht erteilt wurde.

(6) Zahlungen und sonstige Gutschriften, die unter Bezugnahme auf eine Mahnung oder im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens erfolgen, sind in erster Linie auf die Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, die Gegenstand der Mahnung oder des Vollstreckungsverfahrens sind.

(7) In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 Abs. 4 sind Zahlungen für Rechnung eines Gesamtschuldners, der nicht alle zusammengefasst verbuchten Abgaben schuldet, ausschließlich auf die ihn betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, wenn auf dem Zahlungsbeleg ausdrücklich eine diesbezügliche Widmung verfügt wurde. Soweit sich durch nachträgliche Abänderung oder Aufhebung eines maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides erweist, dass die für Rechnung eines Gesamtschuldners zu verrechnen gewesenen Beträge die Abgaben übersteigen, für die er in Anspruch zu nehmen war, ist der übersteigende Betrag durch Umbuchung aus der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung herauszulösen. Wurde eine Widmung irrtümlich nicht verfügt, so gilt Abs. 5 sinngemäß mit der Maßgabe, dass der Antrag binnen drei Monaten ab nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides zulässig ist.

(8) Eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift ist auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

Am 15. Februar 2011 wurde eine Gutschrift aus der am 25. Jänner 2011 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 in der Höhe von € 9.817,58 verbucht.

Im Zeitpunkt der Buchung wies das Abgabenkonto einen Rückstand von € 13.699,89 aus.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2010 mit einer ebenfalls am 15. Februar 2011 fälligen Zahllast von € 4.022,70 wurde am 14. Februar 2011 eingereicht und am 25. Februar 2011 verbucht. Sie erhöhte den Rückstand am Abgabenkonto auf € 5.815,11.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2011 mit einer am 15. März 2011 fälligen Zahllast von € 2.265,87 wurde am 24. Februar 2011 eingereicht und am 30. März 2011 verbucht. Sie erhöhte den Rückstand am Abgabenkonto auf € 6.161,43.

Auf Antrag vom 28. September 2010 wurden dem Bw. mit Bescheid vom 24. November 2010 neun Ratenzahlungen in der Höhe von € 2.000,00 beginnend mit 20. Dezember 2010 bis 20. August 2011 genehmigt.

Auf dem Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen wird zur Überschrift „Nichtanrechnung von Gutschriften“ ausgeführt, dass Gutschriften – unabhängig vom Anlass ihres Entstehens – zwar den Rückstand vermindern, aber weder in die zu leistenden Raten noch auf nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgaben angerechnet werden dürfen.

Die Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung wurde auf die am Abgabenkonto bestehende Abgabenschuld angerechnet. Die Umsatzsteuervorauszahlungen für Dezember 2010 und Jänner 2011 waren nicht von der Zahlungserleichterung umfasst, da sie nach der Bewilligung der Ratenzahlungen fällig wurden.

Strittig sind nunmehr die Fragen der Rechtmäßigkeit der Verrechnung der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2009 und in der Folge der Rechtmäßigkeit der Festsetzung eines Säumniszuschlages wegen Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2010 bei deren Fälligkeit (siehe RV/1920-W/11).

Solange ein Zahlungsaufschub nicht beendet ist, tritt bei Verrechnung der Zahlungen oder sonstigen Gutschriften auf dem Abgabenkonto an die Stelle der ältesten Fälligkeit der jeweils gewährte Zahlungstermin (VwGH 16.2.1983, 3854/80).

Mit Schaffung des [§ 214 Abs. 3 BAO](#) über die Fälligkeit der von einer Zahlungserleichterung erfassten Abgabenschuldigkeiten sollte erreicht werden, dass während der Laufzeit einer Zahlungserleichterung neu fällig werdende, nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgabenschuldigkeiten entrichtet werden können, ohne dass eine Verrechnung mit den ältesten Schuldigkeiten erfolgt.

Voraussetzung für die Verrechnung einer Zahlung oder einer sonstigen Gutschrift mit einer Abgabenschuldigkeit gem. [§ 214 Abs. 3 BAO](#) ist, dass diese spätestens gleichzeitig mit dem Wirksamwerden der Gutschrift fällig wird (VwGH 17.9.1986, 84/13/0208).

Die Verrechnung einer Gutschrift kann stets nur auf verbuchte Abgabenschuldigkeiten erfolgen (vgl. dazu Stoll, [BAO](#), 2296).

Die Umsatzsteuervorauszahlungen 12/2010 und 1/2011 waren bei Buchung der Gutschrift noch nicht verbucht.

Die RAE stellen einen Auslegungsbehelf zum 6. Abschnitt der [BAO](#) dar. 1.6.3. Vermeidung von Härten ([§ 210 Abs. 6 BAO](#)): Durch die Bestimmung des [§ 210 Abs. 6 BAO](#) werden im Einzelfall Härten vermieden, die sich aus der kontokorrentmäßigen kumulativen Verrechnung einer Zahlung oder einer sonstigen Gutschrift ergeben können. Wird eine Abgabenschuldigkeit vor Ende der für ihre Entrichtung zustehenden Frist getilgt, so wird jede später gebuchte Abgabenschuldigkeit, für die ansonsten ein Guthaben zur Verfügung gestanden oder hinsichtlich derer eine Zahlung oder die Verwendung einer sonstigen Gutschrift rechtzeitig gewesen wäre, mit dem Zahlungstermin (Fälligkeitstag, Zahlungsfrist oder Nachfrist) der vorzeitig getilgten Schuldigkeit versehen, sofern dieser nach dem für die Entrichtung der später gebuchten Schuldigkeit zustehenden Termin liegt.

Der Zahlungserleichterungsbescheid sieht folgende Ratenzahlung vor:

Rückstand		17.699,89
1.	20.12.2010	2.000,00
2.	20.1.2011	2.000,00
3.	21.2.2011	2.000,00
4.	21.3.2011	2.000,00

5.	20.4.2011	2.000,00
6.	20.5.2011	2.000,00
7.	20.6.2011	2.000,00
8.	20.7.2011	2.000,00
9.	22.8.2011	1.699,89

Die auf den Rückstand anzurechnende Gutschrift vom 25. Jänner 2011 in der Höhe von € 9.817,58 ergibt, dass die monatlichen Ratenverpflichtungen damit für die Zahlungsfristen 21.2.2011, 21.3.2011, 20.4.2011 und 20.5.2011 bis auf € 182,42 damit abgegolten werden und die Einzahlungen von jeweils € 2.000,00/ Monat auf die Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2010 angerechnet werden können.

Die Umsatzsteuerzahllast für Dezember 2010 bekommt demnach hinsichtlich eines Teilbetrages von € 2.000,00 (entspricht der bewilligten Ratenhöhe und Einzahlung) nach [§ 210 Abs. 6 BAO](#) die Zahlungsfrist 21.3.2011, hinsichtlich des Teilbetrages von € 2.000,00 die Zahlungsfrist 20.04.2011, und hinsichtlich des Restbetrages von € 22,70 die Zahlungsfrist 20.5.2011.

Die Umsatzsteuerzahllast für Jänner 2011 ist erst nach dem Wirksamwerden der Gutschrift fällig geworden, daher ist eine Verrechnung nach [§ 214 Abs. 3 BAO](#) nicht möglich.

Gemäß [§ 230 Abs. 5 BAO](#) gilt: Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine bewilligte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermines oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Ist ein Terminverlust auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermines zurückzuführen, so darf ein Rückstandsausweis frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden.

Durch die Nichtentrichtung der Umsatzsteuerzahllast für Jänner 2011 am 15. März 2011 ist Terminverlust eingetreten.

Die am 9. März 2011 erlassene Verständigung nach [§ 230 Abs. 5 BAO](#) bezog sich jedoch auf den nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz bereits durch eine Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2010 bewirkten Terminverlust, damit sind somit hinsichtlich des erst später eingetretenen Terminverlustes die Vorgaben des letzten Satzes des [§ 230 Abs. 5 BAO](#), nämlich die Verständigung des Abgabepflichtigen von dem Eintritt des Terminverlustes und die Setzung einer Zahlungsfrist, nicht erfüllt.

Die Umsatzsteuerzahllast für Dezember 2010 wurde demnach – unbeeinträchtigt durch den wegen Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2011 bewirkten Terminverlust - durch Anrechnung der Ratenzahlungen bis 20.4.2011 (die vor der ersten Zahlungsfrist liegende Rate für Februar konnte auch bereits angerechnet werden) vollständig getilgt.

Die Feststellungen des Abrechnungsbescheides waren somit spruchgemäß abzuändern.

Wien, am 6. Oktober 2011