



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RD/0009-W/04, RD/0041-
W/04, RD/0009-W/05

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Devolutionsanträge des Dw. wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen für Februar 2003 und Dezember 2003 sowie den Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2003 entschieden:

Der Devolutionsantrag bezüglich UVA Februar 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Devolutionsantrag bezüglich UVA Dezember 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Dem Devolutionsantrag bezüglich des Antrages gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2003 wird Folge gegeben.

Der Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Der Devolutionswerber (Dw) ist den zuständigen Abgabenbehörden I. und II. Instanz sowie dem Verwaltungsgerichtshof durch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen

hinlänglich bekannt. Seit der im Herbst 2002 beendeten Prüfung von Aufzeichnungen besteht Streit zwischen dem Dw und dem Finanzamt, welche seiner Tätigkeiten infolge Unternehmereigenschaft seinem Unternehmen zuzuordnen sind und welche nicht. Nach den Prüfungsfeststellungen wurden sämtliche ausgeübten Tätigkeiten (Vermietung einer Wohnung und der Verlag) als Liebhaberei oder Scheingeschäfte beurteilt. Die abgabenfestsetzende Stelle des Finanzamtes folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide. Für das Jahr 2003 ging das Finanzamt davon aus, dass sich der Sachverhalt nicht geändert habe, und ließ die monatlich eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen und Anträge auf Umsatzsteuerfestsetzung unerledigt.

Vorgeschichte:

Aus dem zu RV/0936-W/04ff protokollierten Berufungsverfahren ist am 21. Juli 2004 niederschriftlich folgender Sachverhalt bekannt geworden: Der Dw hat für Jänner und Februar 2003 je eine UVA beim Finanzamt eingereicht. Für die Voranmeldungszeiträume März bis Dezember 2003 hat er beim Finanzamt monatlich zwei ustliche Anbringen eingereicht, und zwar eine Umsatzsteuervoranmeldung UND einen Antrag auf Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO. Auf Befragen, weshalb er dies tue, gab der Dw an, weil sich dadurch die Entscheidungsfrist von zwölf Monaten auf sechs Monate verkürze. Der Dw wurde anlässlich der Amtshandlung informiert, dass § 201 Abs. 1 bis 3 BAO dann nicht für Selbstbemessungsabgaben anzuwenden ist, soweit in anderen, spezielleren Abgabengesetzen anderes geregelt sei. Dies sei im Umsatzsteuergesetz für die in Umsatzsteuervoranmeldungen zu berechnenden Zahllasten oder Überschüssen der Fall. Diese Rechtsansicht sah der Dw als rechtswidrig an.

Die zusätzlich zu den UVA eingereichten Umsatzsteuerfestsetzungsanträge sind daher eine Reaktion auf die an den Dw gerichtete Berufsentscheidung vom 11. Oktober 2000, RV/133-16/14/2000, in welcher die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zu Recht entschieden hat, dass für Umsatzsteuervoranmeldungen die Entscheidungsfrist (nach der damaligen Rechtslage) zwölf Monate betrage, weil eine Umsatzsteuervoranmeldung gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 als Steuererklärung gelte. Weiters wurde dem Dw mitgeteilt, dass § 311 Abs. 2 BAO seit 1.1.2003 für sämtliche devolvierbaren Anbringen einschließlich Steuerklärungen eine einheitliche Frist von sechs Monaten vorsehe. Diese Rechtsauskunft überzeugte den Dw nicht.

Das Finanzamt hat nun – wie bereits erwähnt – die Umsatzsteuervoranmeldungen unerledigt gelassen, jedoch zu den Anträgen auf Umsatzsteuerfestsetzungen gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO drei Abweisungsbescheide erlassen und die Abweisungen damit begründet, dass die Unternehmereigenschaft nicht gegeben sei. Diese Abweisungsbescheide ergingen für die

Zeiträume März 2003, Mai 2003 und Juni bis November 2003 und wurden mit Berufungsentcheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 23. Juli 2004, RV/0936-W/04, aufgehoben.

Bis zur am 21. Juli 2004 aufgenommenen Niederschrift ging der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Dw seine Umsatzsteuervoranmeldungen als Anträge auf Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO bezeichne, monatlich jedoch nur ein ustliches Anbringen eingereicht habe.

Gegenständliche Devolutionsverfahren:

Der Devolutionsantrag zur UVA Februar 2003 wurde persönlich am 9.3.2004 beim unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, eingebracht. Der Auftrag gemäß § 311 Abs. 3 BAO an das Finanzamt erging am 11. März 2004. Am 8. Juni 2004 langt der Fristverlängerungsantrag bis zum 6.8.2004 des Finanzamtes ein, in welchem begründend ausgeführt wird, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2003 am 12. Mai 2004 eingelangt sei und mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides in Kürze gerechnet werden könne. Die Frist wird analog zum (damals noch anhängigen) Devolutionsverfahren für die UVA März 2003 bis 6. August 2004 verlängert.

Der den Voranmeldungsmonat Dezember 2003 betreffende Devolutionsantrag vom 5.7.2004 hat folgenden Wortlaut:

"Betrifft: Festsetzung von Umsatzsteuer hinsichtlich meiner UVA für Dezember 2003, mein Antrag auf Umsatzsteuerfestsetzung vom 1.1.2004 beim Finanzamt ...

Mein Antrag auf Umsatzsteuerfestsetzung vom 1.1.2004 beim Finanzamt ... wurde nicht erledigt. Ich stelle daher den Antrag auf Entscheidung durch den UFS."

Der Auftrag gemäß § 311 Abs. 3 BAO an das Finanzamt erging am 20. Juli 2004 mit dem Betreff "Devolutionsantrag zur UVA für Dezember 2003 (bzw. auch bezeichnet als Antrag auf USt-Festsetzung). Nach oben erwähnter Niederschrift vom 21.7.2004 erging am 22. Juli 2004 ein ergänzender Berichtsauftrag an das Finanzamt, der auch den Antrag auf Umsatzsteuerfestsetzung für diesen Monat als säumiges Anbringen anführt.

Am 28. Juli 2004 berichtet das Finanzamt zu den UVA Februar und Dezember 2003 dass infolge Einlangens der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 am 12. Mai 2004 do. keine Entscheidungspflicht mehr zu den genannten UVA bestehe.

Am 22. Juli 2004 gab der Dw bekannt, dass er für die UVA Jänner 2003 keinen Devolutionsantrag einzubringen beabsichtige. Den für April 2003 angemeldeten Überschuss habe das Finanzamt erklärungskonform verbucht.

Am 27. Jänner 2005 legt das Finanzamt eine Kopie des Antrages gemäß § 201 Abs.3 Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2003 vor.

**Über die Devolutionsanträge und den
Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wurde erwogen:**

Mit dem Bericht vom 28. Juli 2004 ist die Entscheidungspflicht betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen für Februar 2003 und Dezember 2003 auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen. Zum Antrag gemäß § 201 Abs.3 Z 1 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2003 hat das Finanzamt keinen Bericht erstattet, weshalb diesbezüglich die Entscheidungspflicht gemäß § 311 Abs. 4 BAO am 6. Oktober 2004 übergegangen ist.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 311 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekannt gegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen (§ 311 Abs. 2 BAO).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat gemäß § 311 Abs. 3 BAO der Abgabenbehörde erster Instanz aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten ab Einlangen des Devolutionsantrages zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen.

Gemäß § 311 Abs. 4 BAO geht die Zuständigkeit zur Entscheidung erst dann auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz über, wenn die Frist (Abs. 3) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde erster Instanz vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

...

§ 21 Abs. 3 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. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines fest-

gesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschussbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. ...

2. Rechtliche Würdigung:

Es trifft zwar zu, dass auch die Umsatzsteuervorauszahlungen zu den Selbstbemessungsabgaben iSd § 201 BAO gehören, doch gilt § 201 BAO insoweit nicht, als Abgabenvorschriften abweichende (speziellere) Normen enthalten. Eine solche speziellere Norm ist § 21 Abs. 1 und 3 UStG 1994. Reicht ein Unternehmer eine Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt ein, wird damit die Obliegenheit des Finanzamtes ausgelöst, entweder die UVA erklärungskonform iSd § 21 Abs. 1 UStG 1994 zu verbuchen oder in ein Verfahren gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 einzutreten. Gemäß § 21 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 gilt die UVA als Steuererklärung, und nicht als Antrag. Für Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gilt lediglich der (hier nicht interessierende) Abs. 4 des § 201 BAO. Eine Auseinandersetzung mit § 201 Abs. 3 Z 1 BAO neu (oder alt) ist somit für die Entscheidung entbehrlich.

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 Umsatzsteuerfest-

setzungsbescheide 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 (*Ruppe*², 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*. Zur am 12. Mai 2004 Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 ist bis dato noch kein Devolutionsantrag eingelangt.

Die Entscheidungspflicht besteht trotz der auf eine Einschränkung deutenden Worte im § 311 Abs. 1 BAO auf in Abgabenvorschriften vorgesehene Anbringen auch für im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehene Anbringen (*Ritz*, BAO-Kommentar, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, § 311, Tz 7.) Als ein solches nicht gesetzlich vorgesehenes Anbringen ist der auf § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestützte Antrag zur Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 2003 anzusehen.

Wien, 27. Jänner 2005