

GZ. RV/0049-K/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag.Dr. Herbert Petritz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Aussetzung der Einhebung vom 22. Juni 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. reichte für die Kalendermonate Jänner 2004, Feber 2004, März 2004 und April 2004 Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt ein, welche eine Gutschrift von insgesamt € 13.766,27 auswiesen.

Das Finanzamt verbuchte auf dem Abgabenkonto des Bw. die für die Kalendermonate Jänner 2004, Feber 2004 und April 2004 geltend gemachten Gutschriften in Höhe von insgesamt

€5.532,40. Die für den Monat März 2004 geltend gemachte Gutschrift wurde vom Finanzamt nicht auf dem Abgabenkonto verbucht.

Mit Bescheid vom 22. Juni 2004 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. eine Zahllast an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2004 bis April 2004 in Höhe von insgesamt €5.795,01 fest.

Der Bw. erhob gegen diesen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid Berufung und beantragte die Aussetzung der Einhebung des strittigen Umsatzsteuerbetrages gemäß § 212 a BAO.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2004 gab das Finanzamt dem Antrag des Bw. auf Aussetzung der Einhebung nur teilweise Folge und setzte lediglich den Betrag von € 5.532,40, sohin den Gesamtbetrag der auf dem Abgabenkonto tatsächlich verbuchten Gutschriften für die Kalendermonate Jänner, Februar und April 2004 von der Einhebung gemäß § 212 a BOA aus. Das Finanzamt verwies auf einen unstrittigen Teilbetrag der Umsatzsteuer-Festsetzung in Höhe von €262,61 aus der Versteuerung von Mieteinnahmen, welchen der Bw. nicht angefochten habe.

Der Bw. erhob Berufung gegen den Aussetzungsbescheid und führte begründend aus, dass das dem Aussetzungsantrag zu Grunde liegende Berufungsbegehren auf Aussetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung nach den der Berufung beigeschlossenen, um die Mieteinnahmen berichtigten, Voranmeldungen für den Zeitraum Jänner bis April 2004 in Höhe von €13.766,27 Gutschrift gelautet habe. Nach dem Bescheid vom 22. Juni 2004 seien für den gleichen Zeitraum €262,61 als Zahllast festgestellt und gebucht worden. Daraus ergebe sich eine Differenz zur kontenmäßigen Abrechnung in Höhe von €14.028,88. Weiters führte der Bw. aus, dass in der Begründung des Bescheides vom 16. Juli 2004 vom Finanzamt vorgetragen worden sei, dass eine Aussetzung der Einhebung nur für Nachforderungen in Betracht komme und unter Nachforderung jede aus einer Abgabenfestsetzung sich ergebende Zahlungsverpflichtung zu verstehen sei. Diesen Ausführungen werde jedoch unrichtigerweise bei der Auslegung der Begriffe "Nachforderungen" bzw. "Zahlungsverpflichtungen" ein zu enger Inhalt beigemessen.

Der Bw. habe bereits im Aussetzungsantrag auf die Ausführungen in Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Tz 13 zu § 212 a BAO hingewiesen. Demnach werde unter Nachforderungen auch verstanden, wenn durch Bescheide Gutschriften aufgehoben würden. Dies treffe im gegenständlichen Falle zu. Grundsätzlich wäre es auch nicht einsichtig, wenn die Aufhebung von Gutschriften anders behandelt werden würde als Nachforderungen aus über Berufung gekämpften Sachbescheiden. In beiden Fällen würden dem Abgabepflichtigen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen

Erledigung des Rechtsmittels treffen. Der Bw. verwies diesbezüglich auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1986, Zl. G 119/86.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Das Finanzamt führte zu dem vom Bw. ins Treffen geführten Tatbestandsmerkmal der "Nachforderung" aus, dass eine Nachforderung eine Zahlungsverpflichtung des Abgabepflichtigen voraussetze und verwies auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1991, Zl. 91/14/0164, vom 11. Februar 1994, Zl. 92/17/0152 und vom 17. Oktober 2002, Zl. 2002/17/0238. Da eine der Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat März 2004 entsprechende Gutschrift nicht erfolgt sei, bestehe hinsichtlich des mit dieser Voranmeldung geltend gemachten Überschusses auch keine Zahlungsverpflichtung. Insoweit komme daher nach Ansicht des Finanzamtes eine Aussetzung nicht in Betracht. Der vom Bw. zitierte Kommentar zur Bundesabgabenordnung weise keinen anderen Weg. Dieser streiche nämlich das Erfordernis des Bestehens einer Zahlungsverpflichtung gleichfalls hervor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, ob eine vom Bw. vorangemeldete, vom Finanzamt jedoch nicht verbuchte, Gutschrift an Umsatzsteuer für den Kalendermonat März 2004 einer Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO zugänglich ist.

§ 212 a BAO normiert im Absatz 1, dass die Einhebung einer Abgabe deren Höhe unmittelbar oder unmittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen ist, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gelte sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten werde.

Gemäß § 212 a Abs. 2 BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen,

- a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint, oder
- b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder

c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Wie der Bw. unter Verweis auf Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, zweite Auflage, Tz. 13 zu § 212 a BAO, zutreffend hinweist, werde unter Nachforderungen auch verstanden, wenn durch Bescheide Gutschriften aufgehoben würden. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob im vorliegenden Fall Gutschriften in der vom Bw. angesprochenen Höhe vom Finanzamt aufgehoben wurden.

Nach § 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 u. 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu den 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 Absatz 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 sieht vor, dass das Finanzamt die Steuer festzusetzen hat, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Dem vorletzten Satz des § 21 Abs. 1 UStG 1994 ist somit zu entnehmen, dass ein vorangemeldeter Überschuss nur dann gutzuschreiben ist, wenn nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die geltend gemachte Gutschrift für März 2004 nicht verbucht und in weiterer Folge einen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid erlassen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Entstehung eines rückzahlbaren Guthabens auf einem gemäß § 213 Abs. 1 BAO geführten Abgabenkonto ausgeführt hat, sind für das Entstehen eines Guthabens nur die tatsächlich durchgeföhrten Buchungen ausschlaggebend. Dabei kommt es nicht auf die Gutschrift an, welche die Abgabenbehörden nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätten durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde

tatsächlich durchgeführten Gutschriften. Das Finanzamt musste somit nicht von den in der Umsatzsteuervoranmeldung für März 2004 geltend gemachten Vorsteuern mit der Folge einer entsprechenden, auf dem Abgabekonto zu verbuchenden, Gutschrift ausgehen (vgl. hiezu die Erkenntnisse des VwGH vom 22. März 2000, ZI. 99/13/0098, vom 19. Oktober 1999, ZI. 94/14/0082 und vom 15. April 1997, ZI. 96/14/0061).

Im Lichte der Bestimmungen des § 21 UStG 1994 sowie dieser höchstgerichtlichen Rechtssprechung ergibt sich damit, dass für den Kalendermonat März 2004 keine Gutschrift an Umsatzsteuer auf dem Abgabekonto des Bw. entstanden war. Durch den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid vom 22. Juni 2004 wurde daher auch keine Umsatzsteuer-Gutschrift hinsichtlich des Kalendermonates März 2004 aufgehoben.

Im nächsten Schritt ist nun zu prüfen, ob eine zwar vorangemeldete jedoch vom Finanzamt nicht verbuchte, Gutschrift für den Bw. eine "Nachforderung" als Voraussetzung für die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO zur Folge hatte.

Bereits der erste Absatz des § 212 a Abs. 1 BAO, wonach die Einhebung **einer** Abgabe, **deren** Höhe von der Erledigung einer Berufung abhängig ist, ausgesetzt werden könne, zeigt, dass im gegenständlichen Fall ausschließlich die Umsatzsteuer zu betrachten ist und nicht allenfalls andere Abgaben, für welche das Abgabekonto des Bw. gemäß § 213 BAO gemeinsam geführt wird. Alle Auswirkungen auf die Rechtsstellung bzw. den Rechtschutz des Bw. sind also aus der Sicht der Zahlungsverpflichtung an Umsatzsteuer zu betrachten. Eine aus der Nichtanerkennung einer Umsatzsteuer-Gutschrift durch die gemeinsame Gebarung auf dem Abgabekonto sodann nicht gegebene Verminderung von Zahlungsverpflichtungen aus anderen Abgaben ist für die Beurteilung des verfahrensgegenständlichen Begriffes einer "Nachforderung" als Voraussetzung für die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe gemäß § 212 a BAO nicht heranzuziehen.

Diese sich schon aus der wörtlichen Interpretation des § 212 a BAO ergebende Rechtslage fand ihren Niederschlag in der höchstgerichtlichen Rechtssprechung, wo der Begriff der "Nachforderung" mit der Möglichkeit der Setzung von Einhebungsschritten hinsichtlich der strittigen Abgabe als Voraussetzung verknüpft wurde. So verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Bestehen einer "Nachforderung" anlässlich der Berufung gegen einen der Selbstberechnung und Vorauszahlung gemäß erlassenen Jahresbescheid an Werbeabgabe mit der Begründung, dass aus dem Jahresbescheid keine Nachforderung resultiere, da der vorgeschriebene (und nunmehr strittige) Abgabenbetrag bereits entrichtet worden sei (vergleiche VwGH vom 17. Oktober 2002, ZI. 2002/17/0238). Auch im Falle einer teilweise entrichteten und nunmehr wieder strittigen Abgabe ging der Gerichtshof davon aus,

dass nur die "allenfalls restliche" Abgabe eine "Nachforderung" darstelle (VwGH vom 11. Feber 1994, Zl. 92/17/0152).

Wenn daher ein durch Berufung strittig gewordener Abgabenbetrag, welcher schon vorausgezahlt wurde, keine "Nachforderung" im Sinne des § 212 a BAO darstellt, da keine daraus resultierenden Einhebungsschritte möglich sind, so muss dies ebenso für die nicht verbuchte Gutschrift an Umsatzsteuer für den Kalendermonat März 2004 gelten.

Durch den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid vom 22. Juni 2004 ergab sich für den Bw. lediglich eine für Einhebungsschritte zugängliche Nachforderung in Höhe von € 5.795,01, wovon ein Teilbetrag von € 262, 61 auf die – nach dem beiderseitigen Vorbringen unbestrittene – Versteuerung von Mieteinnahmen des Bw. entfiel.

Nicht durchdringen konnte in diesem Zusammenhang der Hinweis des Bw. auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1986, Zl. G 119/86, da die in diesem Erkenntnis angesprochene Problematik der Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung für den Abgabepflichtigen durch die zitierte jüngere Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes als hinreichend präzisiert erschien.

Auch aus dem Umstand, dass das Finanzamt den verfahrensgegenständlichen Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht gemäß § 212 a Abs. 2 lit. a BAO abgelehnt hat, kann im Lichte vorstehender Ausführungen für den Standpunkt des Bw. nichts gewonnen werden.

Die vom Finanzamt vorgenommene Aussetzung der Einhebung erfolgte daher den Bestimmungen des § 212 a BAO entsprechend.

Die Berufung erwies sich als unbegründet. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 31. März 2005