

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen A. AG, Adr., vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien

über die Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. August 2010, StNr. 1 (A. AG), RV/7103414/2010, und über die Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. August 2010, StNr. 2 (A. AG als Rechtsnachfolgerin der B. AG), RV/7103415/2010 zu Recht erkannt:

Festgestellt wird,

dass auf die in der Rückstandsaufgliederung des angefochtenen Abrechnungsbescheides, Abgabenkonto StNr. 2, zum 15. April 2010 chronologisch dargestellten Rückstände (Zeile 1 bis 26) zuerst die Gutschrift vom 16. April 2010 in Höhe von € 84.000,00 und danach die Gutschriften vom 19. April 2010 in Höhe von insgesamt € 537.075 beginnend mit dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag beginnend mit den früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten auf diesem Abgabenkonto zu verrechnen sind,

danach der überrechnete Betrag von € 23.497,38 beginnend mit dem Fälligkeitstag nach noch offenen ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag beginnend mit den früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten auf diesem Abgabenkonto zu verrechnen ist

und die Zahlung von € 7.922,51 mit dem restlichen noch offenen Rückstand auf diesem Abgabenkonto zu verrechnen ist.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf und Sachverhalt

Bezugnehmend auf ihre Abgabenkonten StNr. 2 und StNr. 1 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) und im Hinblick auf die vom FAG vertretene Ansicht in von der Beschwerdeführerin (Bf.) bekämpften Bescheiden über die Abweisung von Aussetzungsanträgen, dass auf diesen Abgabenkonten kein Rückstand bestehen solle, beantragte die Bf. die Erlassung eines Bescheides gemäß § 216 BAO.

Dazu meinte die Bf., dass in diesem Verfahren über die Höhe und die Zusammensetzung der zum Zeitpunkt der Einbringung der Aussetzungsanträge (15. April 2010) bestehenden (saldierten) Schulden und deren Veränderung bis zum Zeitpunkt von deren Abweisung (9. Juni 2010) abgesprochen werden solle.

Weiters solle in diesem Verfahren geklärt werden, auf welche Abgaben die im Zeitraum vom 15. April 2010 bis 9. Juni 2010 geleisteten Zahlungen und Gutschriften angerechnet gehören.

Zweckmäßigerweise solle in dem Abrechnungsbescheid daher als Ausgangspunkt insbesondere eine nach ihrem Entstehungszeitpunkt chronologische Auflistung der zum 15. April 2010 bestehenden Schulden enthalten sein.

In den im selben Schriftsatz eingebrachten, bezughabenden Berufungen gegen die Abweisungen von Aussetzungsanträgen machte die Bf. geltend, dass das FAG gegen die Vorgabe des § 213 Abs. 1 BAO verstoßen habe, da es bedingt durch die in den Jahren 2008 und 2009 erfolgten Verschmelzungen - trotz der Gesamtrechtsnachfolge - noch im Jahr 2010 drei verschiedene Konten (zu den Steuernummern 3, 2 und 1) geführt habe. Tatsächlich bestehe noch ein Rückstand auf dem Abgabenkonto der Bf. mit der StNr. 3 in Höhe von € 243.137,30.

Die Ansicht des FAG, dass kein aussetzungsfähiger Rückstand auf dem Steuerkonto der Bf. bestehe, sei somit nur auf die von diesem vorgenommene gesetzeswidrige Splitting der Abgabengebarung auf drei verschiedenen Konten zurückzuführen.

Auch sei die Annahme, dass die Bf. die von den Aussetzungsanträgen umfassten Abgaben gezielt abdecken habe wollen, unrichtig.

Ganz im Gegenteil habe die Bf. vor den Zahlungen auf Erledigung der Aussetzungsanträge gedrängt und in dieser Angelegenheit sogar persönlich beim FAG vorgesprochen. Die Zahlungen in der getätigten Höhe seien nur vorgenommen worden, da das FAG bei diesen Gesprächen in Aussicht gestellt habe, keine Unbedenklichkeitsbescheinigungen mehr zu erteilen, was letztlich dazu geführt hätte, dass die Bf. diesem ihrem Kerngeschäft nicht mehr nachgehen können.

Im Hinblick auf die aufgezeigten Begleitumstände, die zu den gegenständlichen Zahlungen führten, sei jedenfalls festzuhalten, dass die konkreten Zahlungen ohne

explizite Widmungen erfolgt und daher gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden anzurechnen seien.

Auf Grund dieses Antrages erließ das FAG je einen Abrechnungsbescheid zum Abgabenkonto 2 und zum Abgabenkonto 1 in denen es jeweils feststellte, dass die Verrechnungen rechtmäßig erfolgt seien.

Dazu listete das FAG den Rückstand am Abgabenkonto 2 zum 15. April 2010 von insgesamt € 652.494,89 und den Rückstand am Abgabenkonto 1 zum 15. April 2010 von insgesamt € 166.353,43 sowie die Tilgungen dieser Rückstände im Wesentlichen wie folgt auf:

Abgabenkonto StNr. 1 A. AG:

Rückstände:

	Fälligkeitstag		Betrag
1 Grunderwerbsteuer	10.03.2010	€	42.000,00
2 Grunderwerbsteuer	23.04.2010	€	3.235,27
3 Grunderwerbsteuer	26.04.2010	€	74.112,49
4 Grunderwerbsteuer	26.04.2010	€	25.973,92
5 Grunderwerbsteuer	03.05.2010	€	21.031,75

Tilgung :

Buchungstag	Einzahlung	
06.05.2010	€ 80.000,00	zur Abdeckung des Rückstandes siehe Zeile 1-2 angerechnet auf Rückstand siehe Zeile 3 (offen: 39.347,76)
17.05.2010	€ 86.353,43	zur Abdeckung des Rückstandes siehe Zeile 3-5

Abgabenkonto StNr. 2 B _AG.:

	Fälligkeitstag		Betrag
1 Grunderwerbsteuer	24.08.2009	€	34.109,58
2 Säumniszuschlag 1	16.10.2009	€	2.124,23
3 Säumniszuschlag 1	16.10.2009	€	9.322,75
4 Einbringungskosten	28.10.2009	€	5.714,60

5 Einbringungskosten	28.10.2009	€	0,55
6 Grunderwerbsteuer	30.11.2009	€	6.846,00
7 Grunderwerbsteuer	07.12.2009	€	44.310,00
8 Aussetzungszinsen	18.12.2009	€	297,16
9 Grunderwerbsteuer	15.01.2010	€	4.452,00
10 Grunderwerbsteuer	15.01.2010	€	3.696,00
11 Grunderwerbsteuer	18.01.2010	€	105.000,00
12 Grunderwerbsteuer	18.01.2010	€	132.300,00
13 Säumniszuschlag 2	18.01.2010	€	2.108,77
14 Grunderwerbsteuer	10.03.2010	€	158.340,00
15 Grunderwerbsteuer	10.03.2010	€	8.484,00
16 Grunderwerbsteuer	10.03.2010	€	36.708,00
17 Grunderwerbsteuer	10.03.2010	€	55.440,00
18 Grunderwerbsteuer	10.03.2010	€	33.600,00
19 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	136,92
20 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	886,20
21 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	89,04
22 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	73,92
23 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	2.100,00
24 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	2.646,00
25 Säumniszuschlag 1	16.03.2010	€	2.142,00
26 Stundungszinsen	16.03.2010	€	1.567,17

Tilgung :

Buchungstag	Abschreibung	Einzahlung	Überrechnung
16.04.2010	€ 84.000,00		angerechnet auf Rückstand siehe Zeile 12 (offen: 48.300,00)
19.04.2010	€ 537.075,00		zur Abdeckung des Rückstandes siehe Zeile 1-17

		angerechnet auf Rückstand
		siehe Zeile 18 (offen:21.778,64)
29.04.2010	€ 23.497,38	zur Abdeckung des Rückstandes
		siehe Zeile 18
		angerechnet auf Rückstand
		siehe Zeile 23 (offen:381 ,26)
07.05.2010	€ 7.922,51	zur Abdeckung des Rückstandes
		siehe Zeile 19-26

In der rechtzeitig eingebrauchten Berufung gegen diese lt. Angabe der Bf. beim Zustellungsbevollmächtigten am 30. August 2010 eingelangten Abrechnungsbescheide erklärte die Bf., dass sich die Berufung gegen die auf zwei *[gemeint wohl: drei]* verschiedenen Abgabenkonten aufgesplittete Gebarung eines Abgabepflichtigen und die dadurch bedingte nicht erfolgte Anrechnung von nicht ausdrücklich gewidmeten Zahlungen auf die jeweils älteste Abgabenschuld richte und beantragte dazu, die Gebarung der Bf. in einem Abgabenkonto zusammengefasst auszuweisen und die nicht ausdrücklich gewidmeten Zahlungen auf die jeweils älteste Schuld anzurechnen.

In einer Ergänzung zur Berufung stellte die Bf. ausgehend von den Rückständen auf den hier gegenständlichen Konten zum 15. April 2010, so wie vom FAG in den angefochtenen Bescheiden festgestellt, und vom Rückstand auf dem weiteren Abgabenkonto StNr. 3, die Rückstände in einem zusammengefasst dar, und führte weiters aus, wie die zwischen dem 15. und dem 19. April 2010 erfolgten "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen" in Höhe von gesamt € 621.075,00 und die zwischen dem 29. April und 17. Mai 2010 geleisteten Überweisungen von gesamt € 197.773,32 ihres Erachtens auf die Rückstände anzurechnen seien.

Im Besonderen meinte die Bf., dass die "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen" direkt auf die seinerzeit vorgeschriebenen Grunderwerbsteuern anzurechnen seien, wozu die Bf. die ältesten auf den Konten StNr. 2 und 1 verbuchten Grunderwerbsteuerrückstände (ohne Nebenansprüche) bis zur Höhe von € 621.075,00 auflistete, ohne jedoch eine tatsächliche Beziehung der "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen" zu den Grunderwerbsteuerrückstände darzulegen.

Mit den "Überweisungen" in Höhe von € 197.773,32 wären der Darstellung der Bf. zu Folge - nach Deckung der ältesten Grunderwerbsteuerrückstände durch die "berichtigten

"Grunderwerbsteuerfestsetzungen" - von den, auf den drei von der Bf. zusammengefassten Abgabenkonten verbliebenen Rückständen die ältesten Rückstände zu decken.

Demnach käme es im Wesentlichen zur Abdeckung von auf dem Konto 3 verbuchter Gesellschaftsteuer und auf den Konten StNr. 2 und 1 verbuchte Grunderwerbsteuer wäre demnach noch nicht getilgt.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2011 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Bf. unter Hinweis auf *Stoll*, Kommentar zur BAO, S 2288 u. 2289 vor, dass entgegen ihrer Ansicht nicht die Bestimmungen des § 213 Abs. 1 BAO anzuwenden seien, sondern die des § 213 Abs. 2 BAO, da es sich bei der Grunderwerbsteuer nicht um wiederkehrend zu erhebende Abgaben handle.

Die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mehrerer von derselben Abgabenbehörde zu erhebender Abgaben und der diesbezüglichen Nebenansprüche diene der Verwaltungsökonomie. Eine Verpflichtung zur Saldierung der Konten verschmolzener Gesellschaften mit dem bereits bestehenden Konto der aufnehmenden Gesellschaft ergebe sich aus § 213 Abs. 2 BAO nicht, da diese Bestimmung im Gegensatz zu § 213 Abs. 1 BAO weder eine zwingende Zusammenfassung bestimmter Abgabenarten noch eine zwingende Zusammenfassung innerhalb einer Abgabenart normiere.

Weiters nahm der Unabhängige Finanzsenat bzw. in der Folge das Bundesfinanzgericht Einsicht in das Abgabebuchungssystem des Bundes (AIS) und forderte vom FAG die Zahlungsbelege und die Bescheide zu den "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen an".

Aus dem AIS ist ersichtlich, dass das FAG das Konto 1 als Abgabenkonto der Bf. und die Konten StNr. 2 und StNr. 3 als Abgabenkonten der Rechtsvorgängerin der Bf. der B. AG, geführt hatte und nach der Verschmelzung mit der Bf. letztere für die Bf. als deren Rechtsnachfolgerin gesondert vom Konto StNr. 1 weitergeführt hatte.

Auf den Konten StNr. 2 und StNr. 1 wurden die Grunderwerbsteuer und die damit in Zusammenhang stehenden Nebenansprüche verbucht.

Auf dem Konto StNr. 3 wurde lediglich Gesellschaftsteuer und die damit in Zusammenhang stehenden Nebenansprüche verbucht.

Die Gutschriften auf dem Konto 2 aus den "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen" in Höhe von € 621.075,00 (€ 84.000,00 vom 16. April 2010 und € 34.125,00, € 158.550,00, € 105.000,00, € 132.300,00 und € 107.100,00 vom 19. April 2010) wurden vom FAG zur Abdeckung der Rückstände am Konto 2 lt. Zeile 1 bis 17 und eines Teiles des Rückstandes lt. Zeile 18 (offen bleibend € 21.778,64), wenn auch nicht beginnend mit dem ältesten Rückstand, verwendet.

Von dem beim Finanzamt Klagenfurt unter der StNr. 4 für die Bf. als Rechtsnachfolgerin der B. AG geführten Abgabenkonto war ein Guthaben vom 17. März 2010 in Höhe von € 23.497,38, wie das BFG durch Einsichtnahme ins AIS feststellen konnte, vom Finanzamt Klagenfurt zur Deckung fälliger Rückstände auf das Konto des FAG StNr. 2

überrechnet worden und es wurden damit der restliche Rückstand lt. Zeile 18 und ein Teil des Rückstandes lt. Zeile 23 (offen bleibend € 381,26) gedeckt.

Der restliche aushaltende Rückstand auf dem Konto 2 in Höhe von € 7.922,51 wurde entsprechend dem vom FAG vorgelegten Ausdruck eines elektronischen Überweisungsbeleges, aus dem ersichtlich ist, dass die Überweisung in Höhe von € 7.922,51 von der Bf. zur "Abdeckung Rest offener Betrag Steuernummer 123 [offensichtlich gemeint: 2] erfolgte, abgedeckt.

Aus den weiteren vom FAG vorgelegten Ausdrucken elektronischer Überweisungsbelege ist ersichtlich, dass die Überweisungen von € 80.000,00 und € 86.353,43 von der Bf. zur StNr. 1 erfolgten.

Aus den zu den "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen" in Höhe von insgesamt € 621.075,00 vom FAG vorgelegten Bescheiden vom 16. bzw. 19. April 2010 ist ersichtlich, dass es sich in allen Fällen um unter der StNr. 2 an die Bf. als Rechtsnachfolgerin der B. AG gerichtete Erstattungsbescheide gemäß § 17 GrEStG 1987 handelt, mit welchen der Bf. rechtskräftig gegenüber der Rechtsvorgängerin B. AG festgesetzte Grunderwerbsteuer erstattet worden ist.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Senatszuständigkeit wurde mit Eingabe vom 5. April 2011 zurückgenommen.

Die Grundlagen der Entscheidung wurden der Bf. und dem Finanzamt vom Bundesfinanzgericht vorgehalten.

Inhaltliche Stellungnahmen dazu erfolgten nicht.

Rechtslage und Erwägungen :

Auf Grund des § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Nach Abs. 2 leg.cit. ist bei den anderen als den im Abs. 1 genannten Abgaben die Gebarung für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, nach den einzelnen Abgaben getrennt oder zusammengefasst, jedoch abgesondert von den im Abs. 1 genannten Abgaben zu verbuchen.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind gemäß § 214 Abs.1 BAO 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.

Eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift ist auf Grund des Abs. 8 leg.cit 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.

Ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist gemäß § 215 Abs. 1 BAO zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben ist nach Abs. 2 leg.cit. zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Die Grunderwerbsteuerschulden und -gutschriften aus Ansprüchen der oder gegenüber der Rechtsvorgängerin B. AG samt bezughabender Nebenansprüche (2), die Grunderwerbsteuerschulden und -gutschriften deren Entstehungsgründe immer bloß in der Person der Bf. gelegen waren, samt bezughabender Nebenansprüche (1), und die Gesellschaftssteuer samt bezughabender Nebenansprüche aus Ansprüchen der oder gegenüber der Rechtsvorgängerin B. AG (3) wurden nach Maßgabe des § 213 Abs. 2 BAO getrennt voneinander zusammengefasst verbucht.

Wie der Bf. mit Schreiben vom 28. Februar 2011 vom Unabhängigen Finanzsenat unter Hinweis auf *Stoll*, Kommentar zur BAO, S 2288 u. 2289 vorgehalten, sind hier entgegen der Ansicht der Bf. nicht die Bestimmungen des § 213 Abs. 1 BAO anzuwenden,

sondern die des § 213 Abs. 2 BAO, da es sich bei der Grunderwerbsteuer nicht um eine wiederkehrend zu erhebende Abgabe handelt.

Die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mehrerer von derselben Abgabenbehörde zu erhebender Abgaben und der diesbezüglichen Nebenansprüche dient der Verwaltungsökonomie.

Eine Verpflichtung zur Saldierung der Konten verschmolzener Gesellschaften mit dem bereits bestehenden Konto der aufnehmenden Gesellschaft ergibt sich aus § 213 Abs. 2 BAO jedoch nicht, da diese Bestimmung im Gegensatz zu § 213 Abs. 1 BAO weder eine zwingende Zusammenfassung bestimmter Abgabenarten noch eine zwingende Zusammenfassung innerhalb einer Abgabenart normiert.

Nicht wiederkehrend zu erhebende Abgaben sind getrennt von den wiederkehrend zu erhebenden Abgaben zu verbuchen. Nicht wiederkehrend zu erhebende Abgaben sind zB Rechtsgebühren, Grunderwerbsteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Für solche Abgaben räumt § 213 Abs. 2 *Ermessen* ein, ob sie getrennt oder zusammengefasst verbucht werden (Ritz, BAO⁵, Rz 6 § 213).

Es erscheint durchaus zweckmäßig einerseits Abgaben nur innerhalb bestimmter Abgabenarten (hier Grunderwerbsteuer bzw. Gesellschaftsteuer) zusammengefasst zu verbuchen und andererseits die Abgabenkonten von Rechtsvorgängern nach der Gesamtrechtsnachfolge weiter zu führen und Abgabenschulden und -gutschriften aus Ansprüchen eines Rechtsvorgängers bzw. gegenüber einem Rechtsvorgänger getrennt von den Abgabenschulden und -gutschriften, deren Entstehungsgründe immer bloß in der Person der Abgabenschuldnerin gelegen waren, zu verbuchen.

Dies entsprach bzw. entspricht auch der üblichen Vorgangsweise der bzw. nunmehr des für die Gebühren und Verkehrsteuern zuständigen Abgabenbehörde.

Vor- bzw. Nachteile für die Abgabenschuldner könnten sich lediglich im Einzelfall ergeben und wären bei der Einrichtung der Abgabenkonten wohl nicht voraussehbar, sodass die hier vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise von Trennung und Zusammenfassung der Verbuchung der Abgaben als durchaus billig und zweckmäßig anzusehen ist.

Gründe, die dagegen sprächen, wurden von der Bf. trotz Vorhaltes nicht vorgebracht.

Die Bf. ist wohl bloß irrtümlich davon ausgegangen, dass hier die Bestimmungen des § 213 Abs. 1 BAO anzuwenden wären.

Zur Verbuchung der Gutschriften aus den Erstattungsbescheiden ist zu sagen, dass es sich bei den Ansprüchen nach § 17 GrEStG 1987 auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung um selbstständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis handelt, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer - Kommentar Rz. 63 zu § 17 GrEStG 1987 unter Hinweis auf BFH vom 26. August 1992, II R 120/89).

Über in materiell-rechtlichen Vorschriften vorgesehenen Erstattungsanträgen (so auch nach § 17 GrEStG 1987) ist nach Maßgabe des Vorliegens der gesetzlich normierten Voraussetzungen für die Erstattung bescheidmäßig zu entscheiden. Dieser Bescheid

bildet die Grundlage für die Verrechnung (§ 213 BAO) und führt zunächst zu einer entsprechenden Gutschrift. Der Anspruch auf Rückvergütung nach § 17 GrEStG 1987 entsteht nicht unmittelbar auf Grund des Gesetzes, sondern wird erst nach Durchführung eines verwaltungsbehördlichen Verfahrens festgestellt. Sein Entstehungsgrund ist also der bescheidmäßige Abspruch im Sinne des § 17 GrEStG 1987, weshalb der Anspruch auf Rückvergütung dieser Gesetzesstelle nicht vor der Erlassung des entsprechenden Bescheides entstehen kann. Denn ein Bescheid, durch den die Rückvergütung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 17 GrEStG 1987 verfügt wird, ist ein konstitutiver Rechtsakt und wirkt grundsätzlich nur pro futuro (vgl. VwGH 13.11.1986, 86/16/0102; UFS 11.06.2012, RV/3406-W/10).

Grundlage für die Verrechnung der sich daraus ergebenden Gutschrift ist demnach der vom Grunderwerbsteuerbescheid gesonderte Erstattungsbescheid und nicht ein "berichtigter" Grunderwerbsteuerbescheid.

Nach § 214 Abs. 8 BAO wäre lediglich eine aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Diese Gutschriften sind folglich auf dem Abgabenkonto auf welchem diese entstanden sind, zur Abdeckung des ältesten Rückstandes zu verwenden.

Über das Guthaben beim Finanzamt Klagenfurt wurde von diesem entsprechend den Bestimmungen des § 215 Abs. 2 BAO verfügt. Ob dieser Überrechnung auch eine allfälligen Anregung der Bf. gegenüber dem Finanzamt Klagenfurt zu Grunde lag, braucht auf Grund der gesetzmäßigen Überrechnung nicht weiter hinterfragt werden.

Die Zahlungen (Überweisungen) erfolgten jeweils zu einem bestimmten Abgabenkonto (€ 80.000,00 und € 86.353,43 zur StNr. 1 und € 7.922,51 zur StNr. 2).

Dem entsprechend erfolgte die Verrechnung auf dem Abgabenkonto StNr. 1, so wie im Abrechnungsbescheid dargestellt, zu Recht.

Zur Verrechnung der Gutschriften und des Guthabens auf dem Abgabenkonto StNr. 2 ist zu sagen, dass die im Abrechnungsbescheid aufgegliederten Rückstände von Zeile 1 bis 26 chronologisch nach Fälligkeit und bei gleicher Fälligkeit nach Buchungszeitpunkt gereiht sind.

Warum die mit 16. April 2010 entstandene Gutschrift von € 84.000,00 vom FAG nicht mit dem ältesten Rückstand am Abgabenkonto StNr. 2 verrechnet wurde, ist nicht erkennbar. Ebenso ist nicht erkennbar, warum das Guthaben von € 23.497,38 nach Abdeckung des in Zeile 18 angeführten Rückstandes am Abgabenkonto StNr. 2 mit dem in Zeile 23 angeführten Rückstand verrechnet wurde und nicht auf die früher verbuchten Rückstände mit derselben Fälligkeit.

Diesbezüglich ist die Gebarung richtigzustellen.

Im Übrigen erfolgte die Verrechnung auf dem Abgabenkonto StNr. 2 jedoch zu Recht.

Die Grundlagen für die gegenständliche Entscheidung wurden sowohl der Bf. wie auch dem Finanzamt vorgehalten, wogegen weder von der Bf. noch vom Finanzamt Einwände vorgebracht wurden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Bf. ist im Wesentlichen lediglich von einer Anwendbarkeit der Bestimmung des § 213 Abs. 1 BAO ausgegangen, welche hier, da es sich nicht um die Verbuchung wiederkehrend zu erhebende Abgaben handelt, nicht anzuwenden ist.

Zur Frage ob die "berichtigten Grunderwerbsteuerfestsetzungen" - es handelt sich dabei um Gutschriften aus Erstattungsbescheiden gemäß § 17 GrestG 1987 von bereits zuvor rechtskräftig festgesetzter Grunderwerbsteuer - direkt auf die seinerzeit festgesetzte und mit gesondertem Bescheid erstattete Grunderwerbsteuerschuld anzurechnen sind, ist auf das VwGH-Erkenntnis vom 13.11.1986, 86/16/0102, zu verweisen.

Grundlage für die Verrechnung der sich daraus ergebenden Gutschrift ist demnach der vom Grunderwerbsteuerbescheid gesonderte Erstattungsbescheid.

Nach § 214 Abs. 8 BAO ist lediglich eine aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Wien, am 2. Dezember 2014