

9. Oktober 2009

BMF-010103/0138-VI/2009

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzämter mit Gebührenagenden
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) und zur Haftungsinanspruchnahme nach § 202 BAO

Selbstberechnung von Abgaben, Voraussetzungen für die erstmalige Festsetzung, Antrag, Ermessen, Haftung für Abfuhrabgaben, Hinweise für Landes- und Gemeindeabgaben

Gliederung:

1. Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO

1.1. Anwendungsbereich des § 201 BAO

1.2. Abgabenbescheid

1.3. Allgemeine Voraussetzungen für die Festsetzung

1.4. Antrag des Abgabepflichtigen

1.5. Ermessen

1.5.1. Ermessenskriterien

1.5.2. § 201 Abs. 2 Z 1 BAO (Festsetzung innerhalb eines Jahres)

1.5.3. § 201 Abs. 2 Z 2 BAO (Antrag innerhalb der Jahresfrist)

1.5.4. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (unterlassene Selbstberechnung)

1.5.5. § 201 Abs. 2 Z 3 (Wiederaufnahmsgründe)

1.5.6. Sinngemäße Anwendung des § 293b BAO (§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO)

1.5.7. Sinngemäße Anwendung des § 295a BAO (§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO)

1.6. Kein Ermessen (§ 201 Abs. 3 BAO)

1.6.1. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO (Antrag innerhalb eines Monats)

1.6.2. § 201 Abs. 3 Z 2 BAO (Wiederaufnahmsgründe)

1.7. Zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben (§ 201 Abs. 4 BAO)

1.8. Aufhebung des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO

2. Haftung für Abfuhrabgaben (§ 202 BAO)

3. Hinweise

3.1. Bundesabgaben

3.2. Landes- und Gemeindeabgaben

1. Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO

1.1. Anwendungsbereich des § 201 BAO

§ 201 BAO gilt für Abgaben, für die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten.

Solche Abgabenvorschriften sind (für Bundesabgaben) beispielsweise:

- § 43 FLAG 1967 (Dienstgeberbeitrag),
- § 122 Abs. 7 WKG (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag),
- § 11 GrEStG 1987 (Selbstberechnung durch Parteienvertreter),
- § 3 Abs. 4a GebG (Hundertsatzgebühren, Selbstberechnung durch Parteienvertreter),
- § 33 TP 5 Abs. 5 GebG (Bestandverträge),
- § 33 TP 8 Abs. 4 GebG (Darlehensverträge),

- § 33 TP 22 Abs. 6 GebG (Wechsel),
- § 10a KVG (Gesellschaftsteuer),
- § 6 Abs. 1 Feuerschutzsteuergesetz 1952,
- § 4 Abs. 1 WerbeabgG,
- § 11 Abs. 1 NoVAG 1991,
- § 6 Abs. 3 KfzStG 1992,
- § 15 Abs. 3 Luftfahrtsicherheitsgesetz,
- § 108c EStG 1988 (Forschungsprämie, Bildungsprämie),
- § 108f EStG 1988 (Lehrlingsausbildungsprämie),
- § 3 Abs. 1 StiftEG.

§ 201 BAO gilt insoweit nicht, als in Abgabenvorschriften abweichende (speziellere) Bestimmungen enthalten sind. Solche Abgabenvorschriften sind etwa § 21 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuervorauszahlungen), § 6 Abs. 3 Erdgasabgabegesetz, § 6 Abs. 3 Elektrizitätsabgabegesetz und § 6 Abs. 3 Kohleabgabegesetz.

Für Umsatzsteuervorauszahlungen gilt lediglich der Abs. 4 des § 201 BAO.

Zur Anwendung des § 201 BAO für die Festsetzung von Landes- und Gemeindeabgaben siehe Abschnitt 3.2.

1.2. Abgabenbescheid

§ 201 BAO regelt die **erstmalige Festsetzung** von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid.

Zum **Spruch** des Abgabenbescheides gehören (nach § 93 Abs. 2 BAO bzw. § 198 Abs. 2 BAO):

- die Nennung der Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft), an die der Bescheid ergeht (somit die Bezeichnung des Bescheidadressaten),
- die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen),
- die Art der Abgabe,

- die Höhe der Abgabe,
- die Höhe der aus der Festsetzung resultierenden Nachforderung oder Gutschrift,
- die Angabe des Fälligkeitszeitpunktes (und des Betrages, über dessen Fälligkeit abgesprochen wird).

Die bescheidmäßige Festsetzung hat sich auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe (und nicht bloß auf die Nachforderung) zu erstrecken (zB VwGH 28.05.2008, 2008/15/0136, 0137).

Richtet sich die Fälligkeit nicht nach § 210 Abs. 1 BAO (ein Monat nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides), sondern nach besonderen Regelungen in Abgabenvorschriften (wie zB § 43 Abs. 1 FLAG 1967 für den Dienstgeberbeitrag), so ist im Abgabenbescheid auch über die gesetzlich zustehende Nachfrist (zB gemäß § 210 Abs. 4 BAO) abzusprechen.

Ebenso wie bei der Fälligkeitsangabe ist auch bei der Angabe des Endes der Nachfrist ein Hinweis auf die diesbezügliche Angabe in der Buchungsmitteilung ausreichend; diesfalls wird die betreffende Angabe in der Buchungsmitteilung zum Teil des mit Berufung anfechtbaren Bescheidspruches.

1.3. Allgemeine Voraussetzungen für die Festsetzung

Die erstmalige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 BAO voraus,

- dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder
- dass die bekannt gegebene Selbstberechnung sich als nicht richtig erweist.

Die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages hat insbesondere in der Anmeldung (zB § 11 Abs. 1 NoVAG 1991) oder durch Angabe des Betrages auf dem Zahlungsbeleg (zB Verrechnungsweisung auf einem Erlagschein) zu erfolgen.

Die Voraussetzung (Nichtbekanntgabe eines selbstberechneten Betrages bzw. Unrichtigkeit der bekannt gegebenen Selbstberechnung) muss im Zeitpunkt der Bescheiderlassung gegeben sein. Daher ist eine Festsetzung unzulässig, wenn die Bekanntgabe des sich als richtig erweisenden selbstberechneten Betrages verspätet erfolgt ist.

Für die Anwendung des § 201 BAO ist bedeutungslos,

- ob die Unterlassung der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen ist,
- ob die Unrichtigkeit der bekannt gegebenen Selbstberechnung auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen ist,
- ob die Festsetzung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirken würde,
- ob die Selbstberechnungsabgabe bereits entrichtet ist.

Das Recht (bzw. die Pflicht) zur Erlassung auf § 201 BAO gestützter Abgabenbescheide ist grundsätzlich durch die **Bemessungsverjährung** befristet. Ausnahmen hievon können sich aus § 201 Abs. 2 Z 2 BAO, § 201 Abs. 3 Z 1 BAO, § 201 Abs. 3 Z 2 BAO (iVm § 304 BAO) sowie aus § 209a Abs. 2 BAO ergeben.

Beispiel (zu § 201 Abs. 3 Z 2 BAO):

Dienstgeberbeitrag für 2004. Ein Antrag auf Festsetzung wird rechtzeitig (innerhalb der drei Monate des § 303 Abs. 2 BAO und innerhalb der Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO) eingebracht. Er ist auch nach Eintritt der Bemessungsverjährung (Ablauf des Jahres 2009) stattgebend zu erledigen.

Die Festsetzung liegt in den im § 201 Abs. 2 BAO genannten Fällen im Ermessen der Abgabenbehörde. Nur in den Fällen des § 201 Abs. 3 BAO ist die Festsetzung zwingend vorzunehmen.

Festsetzungen nach § 201 BAO kommen von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabepflichtigen in Betracht.

1.4. Antrag des Abgabepflichtigen

Zur Stellung eines Antrages auf Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe befugt ist der Abgabepflichtige im Sinn des § 77 BAO.

Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO. Er ist somit grundsätzlich schriftlich einzubringen; nach § 86a BAO iVm der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 kann er auch unter Verwendung eines Telekopierers eingebracht werden. Der Antrag kann nach Maßgabe des § 85 Abs. 3 BAO auch mündlich gestellt werden.

Der Antrag ist bei der im Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz einzubringen.

Die für die Stellung des Festsetzungsantrages maßgebenden **Fristen** ergeben sich aus § 201 BAO bzw. aus der jeweils maßgebenden Verjährungsfrist.

Aus § 201 BAO ergeben sich folgende Fristen:

- **ein Monat** ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages (§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO, bei Einhaltung dieser Frist liegt die Festsetzung nicht im Ermessen),
- **ein Jahr** ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages (§ 201 Abs. 2 Z 1 BAO; bei Einhaltung dieser Frist liegt die Festsetzung im Ermessen, außer wenn die Erlassung innerhalb der oben genannten Monatsfrist beantragt wurde),
- **drei Monate** ab nachweislicher Kenntnis des "Wiederaufnahmsgrundes" für auf § 201 Abs. 3 Z 2 BAO gestützte Festsetzungen (eine solche nicht im Ermessen liegende Festsetzung setzt weiters die Einbringung des Antrages innerhalb der für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgebenden Frist des § 304 BAO voraus).

Der Antrag auf Festsetzung unterliegt der **Entscheidungspflicht**; daher ist über den Antrag stets mit Bescheid abzusprechen.

Der Antrag ist insbesondere dann **zurückzuweisen**, wenn er verspätet ist (vgl. zB VwGH 27.01.2009, 2006/13/0096) oder wenn er von einem hiezu nicht Befugten gestellt ist.

Erweist sich die Selbstberechnung der betreffenden Abgabe als richtig, so ist der Antrag **abzuweisen** (zB VwGH 27.01.2009, 2006/13/0097). Er ist überdies abzuweisen, falls die Festsetzung aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben hat.

Der Antrag ist bis zur formellen Rechtskraft des über ihn absprechenden Bescheides zurücknehmbar.

Ein Verzicht auf die Stellung des Antrages auf Festsetzung ist gesetzlich nicht vorgesehen, daher unzulässig und unwirksam.

1.5. Ermessen

1.5.1. Ermessenskriterien

Die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe liegt - außer in den Fällen des § 201 Abs. 3 BAO (Antragstellung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages, Antragstellung bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO) - im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei der Übung des Ermessens (§ 20 BAO) ist vor allem der Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (der Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Bedeutsam können weiters beispielsweise sein:

- der Grundsatz von Treu und Glauben (siehe Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, Erlass des BMF vom 06.04.2006, BMF-010103/0023-VI/2006, AÖF Nr. 126/2006),
- der Grundsatz der Verwaltungsökonomie, wonach in der Regel eine Festsetzung von Bagatelldbeträgen sowie eine Festsetzung bei Uneinbringlichkeit (im Sinn des § 235 BAO) oder Unbilligkeit der Einhebung (im Sinn des § 236 BAO) der Nachforderung zu unterbleiben hat. Bei der Uneinbringlichkeit ist nicht nur auf den Abgabepflichtigen selbst, sondern auch auf allfällige Haftungspflichtige (zB auf die Vertreterhaftung nach § 9 BAO) abzustellen.

Für die Übung des Ermessens ist nicht ausschlaggebend, ob die Festsetzung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirken würde. Im Allgemeinen ist auch unbeachtlich, ob ein Verschulden des Abgabepflichtigen an der Unterlassung der Selbstberechnung bzw. an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

1.5.2. § 201 Abs. 2 Z 1 BAO (Festsetzung innerhalb eines Jahres)

Nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO kann die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen. Diesfalls setzt die Festsetzung lediglich voraus, dass sich die Selbstberechnung als unrichtig erweist (Wiederaufnahmsgründe müssen keine vorliegen).

Erfolgt die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch Angabe auf dem Zahlungsbeleg, so beginnt die Jahresfrist mit dem Einlangen des Zahlungsbeleges bei der Abgabenbehörde.

Erfolgt die Bekanntgabe in einer Anmeldung (zB nach § 11 Abs. 1 NoVAG 1991) oder in einem anderen Anbringen, so ist § 108 Abs. 4 BAO anwendbar, sodass die Postaufgabe des Anbringens die Jahresfrist auslöst.

Für das Ende der Jahresfrist gilt § 108 Abs. 2 und Abs. 3 BAO.

Beispiel:

Die Jahresfrist beginnt am 15. April 2009. Sie endet am 15. April 2010.

1.5.3. § 201 Abs. 2 Z 2 BAO (Antrag innerhalb der Jahresfrist)

Wird der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht, so kann die Festsetzung dem § 201 Abs. 2 Z 2 BAO zufolge auch nach Ablauf der Jahresfrist erfolgen.

Zur Berechnung dieser Frist siehe Abschnitt 1.5.2.

Für die Antragstellung gilt § 108 Abs. 4 BAO; daher reicht zur Fristwahrung die Postaufgabe des Antrages am letzten Tag der Frist.

Die Frist des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO ist eine gesetzliche Frist. Sie ist somit § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht verlängerbar. Sie ist weiters nicht hemmbar.

Bei nicht grob verschuldeter Versäumung der Frist kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) in Betracht.

1.5.4. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (unterlassene Selbstberechnung)

Die Festsetzung kann erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben wurde. Eine solche Festsetzung kann von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabepflichtigen erfolgen. Die Festsetzung darf diesfalls in der Regel nur innerhalb der Verjährungsfrist erfolgen.

§ 209a Abs. 2 BAO ist anwendbar; daher darf die Festsetzung auch nach Ablauf der Verjährungsfrist vorgenommen werden, wenn der diesbezügliche Antrag des Abgabepflichtigen vor Eintritt der Bemessungsverjährung eingebracht ist.

1.5.5. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (Wiederaufnahmsgründe)

Eine (amtswegige) Festsetzung kann innerhalb der Verjährungsfrist erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Die sinngemäße Anwendung bedeutet, dass die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages an die Stelle des (für die Wiederaufnahme erforderlichen) durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens tritt.

Eine Festsetzung kann etwa erfolgen, wenn für die Abgabenbehörde Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind (insbesondere weil sie bei der Bekanntgabe der Selbstberechnung vom Abgabepflichtigen nicht offengelegt wurden), wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden (vom bekannt gegebenen selbst berechneten Betrag abweichenden) Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO wird etwa für Festsetzungsbescheide anlässlich einer Außenprüfung (zB Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988 bezüglich Dienstgeberbeitrag) bedeutsam sein, falls die Festsetzung nicht bereits innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO erfolgt.

Die **Begründung** (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des (amtswegigen) Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Bei Festsetzungen nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO sind somit, wenn sich die Abgabenbehörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (im Sinn des § 303 BAO) stützt, diese Tatsachen oder Beweismittel und ihr Neuhervorkommen darzulegen. Weiters ist die Ermessensübung zu begründen.

Ebenso wie bei der Wiederaufnahme des Verfahrens ist die Entscheidungserheblichkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel nach den im Zeitpunkt der Entscheidung bestehenden Verhältnissen zu beurteilen.

Zu § 303 BAO siehe ergänzend den Erlass des BMF vom 14.06.2006, BMF-010103/0053-VI/2006, Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303 - 307 BAO), AÖF Nr. 192/2006.

1.5.6. Sinngemäße Anwendung des § 293b BAO (§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO)

Abgabenerklärungen für Selbstberechnungsabgaben sind beispielsweise geregelt in

- § 10 KVG (Gesellschaftsteuer),
- § 6 Abs. 4 KfzStG 1992,
- § 5 Abs. 4 Elektrizitätsabgabengesetz,
- § 6 Abs. 4 Erdgasabgabengesetz,
- § 6 Abs. 4 Kohleabgabengesetz,
- § 11 Abs. 2 NoVAG 1991,
- § 6 Abs. 2 Feuerschutzsteuergesetz 1952,
- § 15 Abs. 5 Luftfahrtsicherheitsgesetz,
- § 3 Abs. 2 StiftEG.

Eine **Unrichtigkeit** ist dann **offensichtlich**, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (zB VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198).

Die Unrichtigkeit kann zum Ausdruck kommen

- in einer unzutreffenden Rechtsauffassung,
- in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Ob eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist, ist anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (zB VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Zu § 293b BAO siehe ergänzend den Erlass des BMF vom 19.05.2009, BMF-010103/0057-VI/2009, Richtlinien zur Berichtigung gemäß § 293b BAO, AÖF Nr. 157/2009.

1.5.7. Sinngemäße Anwendung des § 295a BAO (§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO)

Ein **Ereignis ist rückwirkend** (im Sinn des § 295a BAO), wenn es nach Entstehen des Abgabeananspruches (§ 4 BAO) eintritt. Es wirkt in die Vergangenheit, wenn nunmehr der veränderte Sachverhalt anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen ist.

Eine solche Rückwirkung kann ausdrücklich auf Gesetzesstufe normiert sein oder sich aus der Auslegung von Abgabenvorschriften ergeben.

Keine rückwirkenden Ereignisse im Sinn des § 295a BAO sind beispielsweise

- Änderungen oder erstmaliges Ergehen von Rechtsprechung (vgl. zB UFS 29.04.2004, RV/0203-W/04),
- Änderungen von Erlässen oder erstmalige Äußerungen von Rechtsauslegungen in Erlässen des BMF,
- rückwirkende Änderungen von Abgabenvorschriften (vgl. zB BMF, Geltendmachung rückwirkender Änderungen von Steuergesetzen, SWK 2005, S 323).

Zu § 295a BAO siehe ergänzend den Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006, Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, AÖF Nr. 53/2007.

1.6. Kein Ermessen (§ 201 Abs. 3 BAO)

1.6.1. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO (Antrag innerhalb eines Monates)

Die Festsetzung ist zwingend vorzunehmen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Für die Berechnung der **Monatsfrist** sind § 108 BAO, § 109 BAO und § 110 Abs. 1 BAO maßgebend.

Beispiel:

Die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages erfolgt am 15. September 2009; daher endet die Monatsfrist am 15. Oktober 2009. Erfolgt die Postaufgabe des Antrages am letzten Tag dieser Frist, so genügt dies § 108 Abs. 4 BAO zufolge zur Fristwahrung.

Die Frist des § 201 Abs. 3 Z 1 BAO ist eine gesetzliche Frist. Sie ist somit dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht verlängerbar. Sie ist weiters nicht hemmbar.

Bei nicht grob verschuldeter Versäumung der Frist kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) in Betracht.

1.6.2. § 201 Abs. 3 Z 2 BAO (Wiederaufnahmsgründe)

Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Die sinngemäße Anwendung des § 303 BAO, des § 303a BAO und des § 304 BAO bedeutet, dass die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages an die Stelle des (für die Wiederaufnahme erforderlichen) durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens tritt.

Eine auf § 201 Abs. 3 Z 2 BAO gestützte Festsetzung setzt beispielsweise voraus, dass der Antrag innerhalb der Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO sowie innerhalb der sich aus § 304 BAO ergebenden Frist eingebracht ist.

Für den Inhalt des Antrages ist § 303a BAO sinngemäß anzuwenden. Bei Inhaltsmängeln ist nach § 85 Abs. 2 BAO (Mängelbehebungsauftrag) vorzugehen.

Beim Neuerungsstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) steht nur **grobcs Verschulden** der Partei bei Nichtgeltendmachung der betreffenden Tatsachen oder Beweismittel der Bewilligung der Wiederaufnahme entgegen. Dies gilt in sinngemäßer Anwendung auch für die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben nach § 201 Abs. 3 Z 2 BAO.

Grundsätzlich wird kein (grobcs) Verschulden des Abgabepflichtigen vorliegen, wenn er Tatsachen oder Beweismittel deshalb bei der Selbstberechnung nicht geltend gemacht hat,

- weil er von der Richtigkeit von Erlässen des BMF ausgegangen ist,
- weil er auf die Richtigkeit von Rechtsauskünften des Finanzamtes vertraut hat,
- weil er von der Anwendbarkeit nationaler Abgabenvorschriften ausgegangen ist (und nicht von der Unanwendbarkeit dieser Vorschriften als Folge des Anwendungsvorranges von Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union),
- weil er sonst von einer vertretbaren Rechtsauffassung ausgegangen ist.

Ausnahmen vom Grundsatz, dass Abgabenfestsetzungen nur innerhalb der **Bemessungsverjährungsfrist** erfolgen dürfen, können sich vor allem aus § 209a Abs. 2 BAO sowie aus § 304 BAO ergeben.

1.7. Zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben (§ 201 Abs. 4 BAO)

Innerhalb der selben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen (§ 201 Abs. 4 BAO).

Diese Bestimmung gilt auch für Umsatzsteuervorauszahlungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994).

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Zusammengefasst dürfen Abgabefestsetzungen nur erfolgen, wenn für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung vorliegen.

Beispiel:

Die Selbstberechnung des Dienstgeberbeitrages erweist sich für März, April und Juli 2009 als rechtswidrig. Die Festsetzung darf daher die Monate Mai und Juni 2009 nicht mitumfassen.

§ 201 BAO gestattet die zusammengefasste Festsetzung von Abgaben nur für Abgaben desselben Jahres (somit für Abgaben, für die der Abgabeananspruch im selben Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr entstanden ist).

1.8. Aufhebung des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO

Die Aufhebung des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO (Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union) durch das AbgVRefG tritt nach § 323 Abs. 23 dritter Satz BAO mit 1. November 2009 in Kraft.

Ab diesem Zeitpunkt sind auf die aufgehobene Bestimmung gestützte amtswegige Festsetzungen nicht mehr zulässig. Festsetzungen auf Antrag sind zulässig, wenn der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird.

2. Haftung für Abfuhrabgaben (§ 202 BAO)

Nach § 202 Abs. 1 erster Satz BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Derartige Abgabenvorschriften sind insbesondere:

- § 79 EStG 1988 (Lohnsteuer),
- § 95 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer),
- § 99 EStG 1988 (Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht),
- § 27 Abs. 4 UStG 1994 (Abfuhrpflicht des Leistungsempfängers bezüglich Umsatzsteuer "ausländischer" Unternehmer).

Persönliche Haftungen sind mit **Haftungsbescheid** (§ 224 BAO) geltend zu machen. Dies ist nur vor Eintritt der **Einhebungsverjährung** (§ 238 BAO) zulässig (zB VwGH 29.03.1993, 91/15/0093, 0094). Zur Einhebungsverjährung siehe BMF, Richtlinien für die Abgabeneinhebung, RAE Rz 1830 bis Rz 1867.

Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht durch Entrichtung erloschen ist (VwGH 30.03.2000, 99/16/0141).

Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt stets im **Ermessen** der Abgabenbehörde (zB VwGH 14.01.2003, 97/14/0176). Dies gilt beispielsweise auch für die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 (zB VwGH 28.01.2005, 2002/15/0157).

Zur Ermessensübung siehe RAE Rz 1235 bis Rz 1242 und Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, Erlass des BMF vom 06.04.2006, BMF-010103/0023-VI/2006, AÖF Nr. 126/2006, insbesondere Abschnitt 2.2.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe (zB VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029). Daher ist nicht nur die Art der Abgabe, sondern auch der betroffene Zeitraum (zB Monat) anzugeben.

Nach § 224 Abs. 1 BAO hat der Haftungsbescheid einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten.

3. Hinweise

3.1. Bundesabgaben

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über

die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

Dieser Erlass ersetzt den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 3. Februar 2003, 05 2001/1-IV/5/02, Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO), AÖF Nr. 64/2003.

3.2. Landes- und Gemeindeabgaben

Die §§ 201 und 202 BAO gelten ab 1. Jänner 2010 grundsätzlich auch für Landes- und Gemeindeabgaben. Ausnahmen hievon ergeben sich aus § 201a BAO sowie aus § 11 Abs. 3 KommStG 1993 (jeweils in der Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009).

Abgabenvorschriften, welche die Selbstberechnung einer Abgabe anordnen oder gestatten, sind beispielsweise:

- § 6 Abs. 1 Kärntner Zweitwohnsitzabgabegesetz,
- § 10 NÖ Landschaftsabgabegesetz,
- § 5 Abs. 1 Steiermärkisches Landes-Lustbarkeitsgesetz,
- § 5 Abs. 1 Tiroler Gebrauchsabgabengesetz,
- § 12 Abs. 1 (Vorarlberger) Tourismusgesetz,
- § 12 Abs. 1 (Wiener) Gebrauchsabgabengesetz 1966.

Liegen die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO vor, so ist von der Festsetzung abzusehen, wenn der Abgabepflichtige nachträglich die Selbstberechnung berichtigt (§ 201a BAO).

Das Absehen von der Festsetzung ist für die Kommunalsteuer in § 11 Abs. 3 zweiter Satz KommStG 1993 inhaltsgleich mit § 201a BAO geregelt.

Ein solches Absehen von der Abgabefestsetzung liegt weder nach § 201a BAO noch nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 im Ermessen.

Beide Bestimmungen gelten unabhängig davon, ob die Festsetzung zu einer Nachforderung oder zu einer Gutschrift führen würde.

§ 201 Abs. 4 BAO (zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Jahres) gilt auch für die Kommunalsteuer.

Bestimmungen über die Selbstberechnung und Abfuhr durch den Haftungspflichtigen sind beispielsweise:

- § 25 Abs. 3 und 4 Burgenländisches Tourismusgesetz 1992,
- § 6 Abs. 2 und 3 (Kärntner) Orts- und Kurtaxengesetz 1970,
- § 11 Abs. 7 NÖ Tourismusgesetz 1991,
- § 4 Abs. 1 (Salzburger) Kurtaxengesetz 1993,
- § 23 Abs. 2 Tiroler Vergnügungssteuergesetz 1982,
- § 17 Abs. 2 (Vorarlberger) Bodenseefischereigesetz.

Bundesministerium für Finanzen, 9. Oktober 2009