



GZ. RV/0939-W/04,
miterledigt RV/0937-W/04,
RV/0935-W/04, RV/0934-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 4. Juni 2004 und den Vorlageantrag vom 9. Juni 2004 der EK, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 28. Mai 2004, betreffend Zurückweisung von gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Juli 2003 gerichtete Berufungen, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Vorlageantrag wird zurückgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) reicht für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli 2003 Umsatzsteuervoranmeldungen ein. Die Amtspartei folgt den Umsatzsteuervoranmeldungen nicht und erlässt für jeden Voranmeldungszeitraum gesondert abweichende Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994. Die Bw bringt dagegen zwei Berufungen, und zwar bezüglich Jänner 2003 und bezüglich Februar 2003 ein. Am 21. April 2004 erlässt die Amtspartei den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 (Umsatzsteuerjahresbescheid), gegen den die Bw ebenfalls Berufung erhoben hat. Mit dem verfahrensgegenständlich angefochtenen Bescheid vom 28. Mai 2004 weist die Amtspartei nach Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichteten Berufungen mit der Begründung zurück, dass die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide durch Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien, weshalb sich die dagegen erhobenen Berufungen nunmehr als unzulässig erwiesen.

Mit als "Antrag auf Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat" bezeichneten und beim unabhängigen Finanzsenat eingereichten (vier) Schriftsätzen vom 9. Juni 2004 (bezüglich Jänner 2003), 11. Juni 2004 (bezüglich Februar 2003), 14. Juni 2004 (bezüglich März 2003) und vom 15. Juni 2004 (bezüglich April bis Juli 2003) bringt die Bw vor, dass Berufungen als Folge der Neufassung des § 274 BAO nicht mehr zurückzuweisen seien, wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der Berufung durch einen späteren Bescheid ersetzt werde. Der gegenständliche Zurückweisungsbescheid sei somit rechtswidrig. Darüber hinaus sei er mangelhaft, weil darin kein Gesetz angegeben sei, wonach eine Zurückweisung gemäß § 273 Abs. 1 BAO sich als rechtmäßig erweise. Schließlich rügt die Bw die Rechtsmittelbelehrung, denn diese solle offensichtlich eine rechtswidrige, schikanöse Verschleppung bewirken, da man gegen eine zurückgewiesene Berufung keine Berufung einbringen könne. Diese könne ja wieder zurückgewiesen werden und die Berufung dagegen wieder, also ad infinitum.

Die bei der Amtspartei eingebrachten Berufungen vom 4. und vom 8 Juni 2004 werden mit Bericht vom 31. August 2004 vorgelegt. Das Berufungsvorbringen entspricht dem in den Punkten 1 und 2 der beim unabhängigen Finanzsenat eingereichten Vorlageanträge erstatteten Vorbringen. Es wird jeweils der Berufungsantrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner und Februar 2003 und die Festsetzung gemäß den UVA für Jänner und Februar 2003 gestellt. Am 17. Februar 2005 teilt der zuständige Teamleiter KP mit, dass beim Finanzamt bezüglich der Zeiträume März bis Juli 2003 keine Berufungen gegen den Zurückweisungsbescheid vom 28. Mai 2004 vorhanden seien.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gesetzesangaben zur Bundesabgabenordnung (BAO) ohne Angabe der geltenden Fassung beziehen sich auf die Fassung BGBl. I 97/2002, Abgabenrechtsmittelreformgesetz

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

§ 274 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 lautete:

"Abs. 1: Wurde gegen einen vorläufigen Bescheid (§ 200) oder gegen einen nachträglich geänderten Bescheid eine Berufung eingebracht, über die im Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen oder des ändernden Bescheides noch nicht entschieden war, dann ist sie zugleich mit der Erlassung des endgültigen oder des ändernden Bescheides insoweit als gegenstandslos geworden zu erklären, als der endgültige oder der ändernde Bescheid dem Beru-

fungsbegehren Rechnung trägt. Im Übrigen gilt die gegen den vorläufigen oder gegen den geänderten Bescheid eingebrachte Berufung als auch gegen den endgültigen oder gegen den ändernden Bescheid gerichtet.

Abs. 2. Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn ein vorläufiger Bescheid durch einen anderen vorläufigen Bescheid ersetzt wird."

§ 276 Abs. 1 BAO: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Abs. 2: Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

Abs. 3: Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

Abs. 4: Auf das Recht zur Stellung des Vorlageantrages ist in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen. § 93 Abs. 4 bis 6, § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 4, § 249 Abs. 1, § 255, § 256 sowie § 273 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden.

§ 21 UStG 1994:

Abs. 1: Der Unternehmer hat 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. ...

Abs. 2: ...

Abs. 3: 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 festgesetzten 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.

Abs. 4: Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat. ...

Nach *Ritz* (BAO-Handbuch, Linde-Verlag, § 274; RdW 2002/524) betrifft § 274 BAO in der Neufassung die Gegenstandsloserklärung von Berufungen und die Erweiterung des Geltungsbereiches von Berufungen. Die Neufassung gilt daher seiner Ansicht nach in allen Fällen, in denen ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt. § 274 BAO sei daher insbesondere auch bei Umsatzsteuer(jahres)veranlagungsbescheiden, die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide aus dem Rechtsbestand beseitigen, anwendbar. Aus rechtspolitischen Überlegungen habe der Gesetzgeber Nachteile für Abgabepflichtige verhindern wollen, die in Unkenntnis des Anwendungsbereiches des bisherigen § 274 BAO nach Verfügung der Wiederaufnahme eines mit einem angefochtenen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens den neuen Bescheid nicht mit Berufung bekämpfen (im Glauben, dies sei entbehrlich, weil die Berufung gegen den bisherigen Bescheid noch nicht erledigt sei). Die Anwendbarkeit des § 274 BAO setze wie bisher voraus, dass die Berufung gegen den früheren Bescheid im Zeitpunkt der Erlassung des späteren Bescheides noch offen sei. Sei § 274 BAO anwendbar, so habe dies zwei Folgen:

-) Soweit der spätere Bescheid dem Begehren der Berufung (gegen den Bescheid, den er ersetzt) Rechnung trage, sei die Berufung zugleich mit der Erlassung des ihn ersetzenden Bescheides als gegenstandslos geworden zu erklären.
-) Im Übrigen gelte die gegen den früheren Bescheid gerichtete Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

2. Rechtliche Beurteilung:

2.1. Ein Zurückweisungsbescheid ist ein gesondert anfechtbarer verfahrensrechtlicher Bescheid, der zu ergehen hat, wenn eine meritorische Berufungserledigung iSd § 276 Abs. 1 BAO nicht zu erfolgen hat. Von der Abgabenbehörde I. Instanz erlassene Zurückweisungsbescheide sind mit Berufung, von der Abgabenbehörde II. Instanz erlassene Zurückweisungsbeschwerde mit VwGH- bzw. VfGH-Beschwerde anfechtbar. Der gegenständlich angefochtene Zurückweisungsbescheid ist ein in erster Instanz von einem Finanzamt erlassener Erstbescheid, der unter § 243 BAO zu subsumieren ist, weshalb die Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Bescheides nicht zu beanstanden ist.

2.2. Soweit die Bw zum Unzulässigkeitsgrund die Angabe eines Gesetzes vermisst, scheint sie Gesetzestext mit Rechtsanwendung zu verwechseln. Der Unzulässigkeitsgrund iSd § 273 Abs. 1 BAO ist im gegenständlichen Fall das Ausscheiden angefochtener Bescheide aus dem Rechtsbestand, was die Amtspartei zutreffend in der Begründung anführt. Damit sind die Be-

rufungen nicht mehr gegen einen Bescheid gerichtet, was einer Sachentscheidung entgegensteht. Bei Vorliegen von Unzulässigkeitsgründen sind Berufungen einer rein formalen Erledigung zuzuführen, die Vorrang gegenüber einer Sachentscheidung haben, wie sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 276 Abs. 1 BAO eindeutig ergibt.

2.3. Die von *Ritz* vertretene Rechtsanschauung zur Neufassung des § 274 BAO kann aus folgenden Überlegungen nicht geteilt werden:

Es trifft zwar zu, dass auch ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 bei Erlassung eines Umsatzsteuerveranlagungsbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 aus dem Rechtsbestand ausscheidet, weil an seine Stelle dann der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid tritt, doch tritt ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid nicht nur an dessen Stelle, sondern geht darüber hinaus. Im Verhältnis zu den anderen von *Ritz* (BAO-Handbuch, Lindeverlag, § 274 BAO, Seite 187, 188) genannten Fällen mangelt es hier an einer Zeitraumidentität und damit verbunden auch an einer Sachidentität. Im Extremfall könnten zwölf gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufungen als gegen einen einzigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheid gerichtet gelten. Tritt der Veranlagungsbescheid über den Wirkungsbereich eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides hinaus, ist bei umgekehrter Betrachtung zu sagen, dass eine Berufung, der gegen einen Bescheid mit nur einem einmonatigen Wirkungsbereich gerichtet ist, bei fingierter Weitergeltung als gegen einen Bescheid gerichtet anzusehen wäre, der einen zwölfmonatigen Wirkungsbereich umfasst. Da es im Abgabenverfahren grundsätzlich keine Teilrechtskraft gibt, wäre ein Umsatzsteuerjahresbescheid auch hinsichtlich jener Zeiträume angefochten, die als Voranmeldungszeiträume gar nicht Gegenstand der Berufung sein konnten, weil sie andere Zeiträume als den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffen. Eine gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung könnte dann nur als ergänzender Schriftsatz zur (ursprünglichen) Berufung angesehen werden (sinngemäße Anwendung von zB VwGH vom 27.3.1996, 95/13/0264, mwN).

Denkbare Veranlagungsbescheide, die als Rumpfwirtschaftsjahr nur einen Monat umfassen, oder Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 iVm § 201 Abs. 4 BAO, in denen Voranmeldungszeiträume eines ganzen Kalenderjahres zusammengefasst wurden, vermögen obige Überlegungen zur fehlenden Zeitraum- und Sachidentität nicht zu entkräften.

Mit Ausnahme von Umsatzsteuerfestsetzungs- und Umsatzsteuerjahresbescheiden ist allen anderen bei *Ritz* angeführten Fällen von aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Bescheiden und diese ersetzende Bescheide gemeinsam, dass sie von Amts wegen ergehen, weshalb die Abgabenbehörde genaue Kenntnis darüber hat, ob ein Berufungspunkt durch den ersetzenden Bescheid weggefallen ist oder nicht. Im Gegensatz dazu ergeht ein Umsatzsteuer-

erjahresbescheid iSd § 21 Abs. 4 UStG 1994 in aller Regel aufgrund einer Abgabenerklärung. Der Idealfall, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung als die Summe der in zwölf Umsatzsteuervoranmeldungen erklärten Tatbestände anzusehen ist, ist in der Praxis so gut wie nicht anzutreffen. Die Abgabenbehörde hätte daher zur Erledigung der weiter geltenden Berufung mit Vorhalt zu klären, ob ein Berufungspunkt noch offen ist oder nicht.

Eine Anwendbarkeit des § 274 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzungs- und –veranlagungsbescheide ist weiters auch deshalb nicht anzunehmen, weil auch der Berufungsantrag auf "Verbuchung der Gutschrift laut UVA" im Jahresverfahren ausgeschlossen ist, denn anders als im "Umsatzsteuer-Vorsollverfahren" hat auch dann ein Umsatzsteuerjahresbescheid zu ergehen, wenn das Finanzamt der Umsatzsteuerjahreserklärung folgt. Die Berufungsanträge wären entsprechend umzudeuten.

Aus diesem Grund hält die belBeh § 274 BAO idF AbgRmRefGesetz bei Umsatzsteuerfestsetzungs- und –veranlagungsbescheiden nicht für anwendbar. Diese Rechtsanschauung ist im unabhängigen Finanzsenat gesicherte Spruchpraxis geworden.

Wäre § 274 BAO in der Neufassung bei Umsatzsteuerfestsetzungs- und –veranlagungsbescheiden anwendbar, wären die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Jänner bis Juli 2003 erhobenen Berufungen als gegen den einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2003 gerichtet anzusehen und bei hinlänglich bekanntem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass die Amtspartei die Berufungen mit einer Berufungsvorentscheidung zum Umsatzsteuerjahresbescheid als unbegründet abgewiesen hätte. Die gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung hätte die Amtspartei als einen die Berufungen ergänzenden Schriftsatz zu beurteilen. Auch diesfalls wäre die Sachentscheidung in dem einen Berufungsverfahren zum Umsatzsteuerveranlagungs(jahres)bescheid zu treffen; auch diesfalls träte das Umsatzsteuerveranlagungs(jahres)verfahren nicht zu den zwölf Voranmeldungsverfahren hinzu, sondern ersetzte diese.

2.4. Sprucherläuterung: Ein Bescheid ist bereits mit einer Berufung zur Gänze angefochten. Weitere gegen einen Bescheid erhobene Berufungen können nur als die ursprüngliche Berufung ergänzende Schriftsätze beurteilt werden. Die Entscheidungspflicht iSd § 311 Abs. 1 BAO besteht bei Mehrfachberufungen nur hinsichtlich der ursprünglichen Berufung (nochmals VwGH vom 27.3.1996, 95/13/0264). Zu viel eingebrachte Berufungen vermögen daher die der Entscheidungspflicht unterliegende Anzahl von Anbringen nicht zu erhöhen.

Die im Spruch angeführten Vorlageanträge werden analog zur zu Mehrfachberufungen ergangenen Rechtsprechung beurteilt, dh, der erste Vorlageantrag wird als ein der Entscheidungspflicht unterliegendes Anbringen und die weiteren drei "Vorlageanträge" als diesen ursprünglichen Vorlageantrag ergänzende Schriftsätze beurteilt. Zu diesem ursprünglichen

Vorlageantrag vom 9. Juni 2004 war spruchgemäß zu entscheiden, weil ein Vorlageantrag unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraussetzt (zB VwGH vom 28.10.1997, 93/14/0146), die – wie die Bw selbst vorbringt - im gegenständlichen Fall nicht ergangen ist.

Wien, am 22. Februar 2005