



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 5. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 23. Juli 2007 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides (§ 216 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 3. März 2006 wurde über das Vermögen der Firma M GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde die RA Rechtsanwälte GmbH bestellt.

Am 28. September 2006 wurden am Abgabekonto der M GmbH folgende Bescheide verbucht: Haftung betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003, Umsatzsteuer 2000 bis 2005, Körperschaftsteuer 2000 bis 2004 und Anspruchszinsen 2000 bis 2004. Die Bescheide ergingen an die M GmbH zu Händen des Masseverwalters.

Mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2006 wurde gegen die oben genannten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Mit Bescheid vom 23. Juli 2007 wurde dieses von der Abgabenbehörde erster Instanz zurückgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Zurückweisung erfolgt sei, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig sei: In Folge unrichtiger Adressierung würden die angefochtenen Erledigungen keine Bescheide darstellen.

Die gegenständliche Berufung werde daher mangels rechtlicher Existenz der darin bekämpften Bescheide gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 10. Mai 2007 brachte der ausgewiesene steuerliche Vertreter für den Masseverwalter der M GmbH einen Antrag gemäß § 216 BAO ein. Die Bescheide betreffend Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2005, die Verfügung der Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2003, die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005, die Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 und die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 an die Berufungswerberin (= Bw.) als Masseverwalterin seien dieser gegenüber nicht wirksam geworden, sodass im gegenständlichen Fall keine wirksamen Haftungs- bzw. Abgabenbescheide vorliegen würden und vom Finanzamt die Gebarung auf dem Abgabenkonto richtig zu stellen sei. Aus diesem Grund werde gemäß § 216 BAO der Antrag gestellt, einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, der darüber abspreche, dass die Verbuchung folgender "Bescheide" auf dem Abgabenkonto St.Nr. 123 unrichtig wäre:

## Ü1

5. April 2006	Lohnsteuer 2005	1.402,65 €
	Dienstgeberbeitrag 2005	2.985,89 €
	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	238,86 €
6. April 2006	Umsatzsteuer 2/2006	26.614,97 €
26. Mai 2006	Aussetzungszinsen	58,76 €
28. September 2006	Kapitalertragsteuer 2000	121.644,64 €
	Kapitalertragsteuer 2001	149.694,98 €
	Kapitalertragsteuer 2002	51.205,37 €
	Kapitalertragsteuer 2003	69.292,64 €
	Kapitalertragsteuer 2004	60.111,85 €
	Kapitalertragsteuer 2005	8.316,73 €
	Körperschaftsteuer 2000	157.330,58 €
	Umsatzsteuer 2000	12.374,44 €

	Anspruchszinsen 2000	22.154,68 €
	Umsatzsteuer 2001	35.581,49 €
	Körperschaftsteuer 2001	188.902,86 €
	Anspruchszinsen 2001	24.084,14 €
	Körperschaftsteuer 2002	65.427,87 €
	Umsatzsteuer 2002	24.239,40 €
	Anspruchszinsen 2002	6.941,89 €
	Körperschaftsteuer 2003	100.128,68 €
	Umsatzsteuer 2003	14.850,24 €
	Anspruchszinsen 2003	7.142,17
	Körperschaftsteuer 2004	30.099,45
	Umsatzsteuer 2004	13.088,01 €
	Anspruchszinsen 2004	1.103,30
	Umsatzsteuer 2005	6.248,03 €
	Gesamtbetrag	<b>1.201.264,57 €</b>

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 216 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung (§ 213 BAO) mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) abzusprechen sei. Ein solcher Antrag sei nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgen hätte müssen, zulässig. Da die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Zl. 2006/15/0373, Erkenntnis vom 8. Februar 2007, bisher keinen Niederschlag auf dem Abgabenkonto gefunden habe, wäre mit gegenständlichem Antrag vorzugehen.

Mit Bescheid vom 23. Juli 2007 wurde der Antrag gemäß § 216 BAO vom 10. Mai 2007 von der Abgabenbehörde erster Instanz zurückgewiesen. Der Abrechnungsbescheid diene der Klärung umstrittener abgabenbehördliche Gebärungsakte, nicht aber der Prüfung der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung. Über die dem Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides zu Grunde liegende Zahlungsverpflichtungen seien Abgabenbescheide erlassen worden. Die Bw. begehre die Erlassung eines Abrechnungsbescheides im

Wesentlichen mit einer Begründung – nämlich, dass keine wirksamen Bescheide vorlägen, die sie auch in den Berufungen gegen die Abgabenbescheide vorgebracht habe. Mit der Behauptung, die Abgabenbescheide wären nicht rechtmäßig erlassen und zugestellt worden, bekämpfe die Bw. die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung und nicht die Richtigkeit der rechtmäßigen Anlastung der Abgabenfestsetzung. Gründe, die gegen die Abgabenbescheide selbst erhoben würden, könnten nicht im Verfahren betreffend die Erlassung eines Abrechnungsbescheides geltend gemacht werden. Es widerspreche dem Zweck eines Abrechnungsbescheides, der Bw. mit einem solchen einen weiteren Rechtszug gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu eröffnen. Dass die Anlastung der Abgabenfestsetzungen nicht den in den Abgabenbescheiden ausgesprochenen Festsetzungen entsprechen würden, sei von der Bw. nicht behauptet worden. Der gegenständliche Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides entbehre daher der gesetzlichen Grundlage und sei folglich unzulässig.

Mit Schriftsatz vom 5. September 2007 brachte der ausgewiesene Vertreter der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 23. Juli 2007 das Rechtsmittel der Berufung ein. Es stehe außer Streit, dass ein Abrechnungsbescheid die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebärungsakte, nicht aber der Prüfung der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung diene. Der Antrag vom 10. Mai 2007 wäre allerdings nicht auf die Prüfung der Rechtmäßigkeit von Abgabenfestsetzungen gerichtet, sondern gegen die Verbuchung von "Nichtbescheiden" auf dem Abgabenkonto der Antragstellerin. Dies würde sich nunmehr auch aus dem rechtskräftigen Zurückweisungsbescheid vom 23. Juli 2007 ergeben (mit dem die Berufung vom 25. Oktober 2006 zurückgewiesen worden sei, weil in Folge unrichtiger Adressierung die angefochtenen Erledigungen keine Bescheide darstellen würden). Aus diesem Grund sei es unverständlich, warum die unrichtige Verbuchung (die Verbuchung von "Nichtbescheiden") aufrechterhalten werden solle. Dabei sei ergänzend zu bemerken, dass an der Unrichtigkeit der Verbuchung auch die Tatsache nichts ändern würde, dass das Finanzamt in der Zwischenzeit im "elektronischen Akt" unter der Ruprik "Rückstandsaufgliederung" betreffend "Fälligkeitstag" und "Frist" Änderungen vorgenommen und rechtswirksame Bescheide erlassen habe. Es würden die Anträge gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, der darüber abspreche, dass die Verbuchung der oben aufgelisteten "Bescheide" auf dem Abgabenkonto, St.Nr. 123, unrichtig wäre, gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung über die Berufung zu befassen sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen, wobei auf die Erörterungsmöglichkeit im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO hingewiesen werde.

Am 19. September 2007 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Mit Schriftsatz vom 5. Februar 2009 wurden vom steuerlichen Vertreter der Bw zwei Rechtsätze des Verwaltungsgerichtshofes (Zl. 2005/15/0125 und 2006/16/0129) übermittelt. Aus diesen Rechtsätzen gehe hervor, dass „Sache“ in einem Berufungsverfahren gegen einen Bescheid, mit dem von der Abgabenbehörde erster Instanz ein Antrag zurückgewiesen worden sei, allein die Frage sei, ob die Abgabenbehörde erster Instanz den Antrag zu Recht zurückgewiesen habe und dass die Berufungsbehörde in einem solchen Fall nur über die Rechtmäßigkeit der Zurückweisung, nicht aber über den Inhalt des zurückgewiesenen Antrages entscheiden dürfe. Der Berufungsbehörde sei es in einem solchen Fall verwehrt, den erstinstanzlichen Bescheid in einen Sachbescheid abzuändern, weil dadurch der sachlichen Prüfung des gestellten Antrages und damit der Partei eine Instanz genommen würde. Im berufsgegenständlichen Fall sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass der am 10. Mai 2007 gestellte Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides auf keine gesetzliche Grundlage gestützt werden könne, weil dieser damit begründet worden sei, dass keine wirksamen Bescheide vorliegen würden, was sie auch in den Berufungen gegen die Abgabenbescheide vorgebracht habe. Dabei stützte das Finanzamt die Zurückweisung insbesondere auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. November 1997, 96/16/0285, in dem (sinngemäß) ausgeführt werde, dass, wenn ein Antragsteller in einem Abrechnungsbescheidverfahren (nur) vorbringe, die den Buchungen zugrundeliegenden Bescheide seien nicht zugestellt und damit die Abgaben niemals vorgeschrieben worden, er sich damit in Wahrheit gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung wende, sodass ein solcher Antrag als unzulässig zurückzuweisen sei, weil dieser Antrag einer gesetzlichen Grundlage entbehre.

Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 216 TZ 4, kritisiere deswegen den Verwaltungsgerichtshof, in dem er ausführe, dass der Gerichtshof in diesem Erkenntnis die „Bekämpfung der Rechtmäßigkeit der Zustellung“ eines Abgabenbescheides der „Bekämpfung der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung“ gleichsetze. Ob ein Leistungsgebot zugestellt worden sei, sei keine Frage der Rechtmäßigkeit der Zustellung, sondern ob sie überhaupt (wirksam) erfolgt sei. Diese Frage sollte nach Ritz daher im Verfahren nach § 216 BAO „austragbar“ sei.

Da aber seit 31.12.2004 gemäß § 216 BAO (BGBl. I Nr. 180/2004) ohnehin in erster Linie über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung abzusprechen sei, sei die Frage, ob der Verwaltungsgerichtshof seinerzeit geirrt habe nur noch rechtshistorischer Natur. Dieses Erkenntnis sei nämlich im jetzt zu beurteilenden Fall schon aus dem Grund uninteressant, weil es zu § 216 BAO in der vor dem 31.12.2004 geltenden Fassung ergangen sei.

Während bis zu 30.12.2004 gemäß § 216 BAO im Abrechnungsbescheidverfahren die

Abgabenbehörde auf Antrag zu entscheiden hätte, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei, sei ab 31.12.2004 durch sie auf Antrag mit Bescheid über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei, abzusprechen. Aus diesen Gründen sei die Zurückweisung vom 23. Juli 2007 rechtswidrig. Da der Unabhängige Finanzsenat zu einer meritorischen Entscheidung nicht berechtigt sei, wäre der angefochtene Zurückweisungsbescheid aufzuheben.

Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2009 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Es geht dabei um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebahrungsakte schlechthin. Es kann also die Prüfung und die Darlegung der Ergebnisse verlangt werden, ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung (nicht aber die Abgabenfestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid wird auch – und das vornehmlich – darüber entschieden, ob aufgrund der Verrechnung eine bestimmte Verpflichtung erloschen ist, wirksam getilgt, gezahlt, aufgerechnet, überrechnet oder umgebucht, erlassen (abgeschrieben) oder als verjährt zu gelten hat, also vor allem rechnungsmäßig richtig vollzogen ist, was sich im Bereich des tatsächlichen Zahlungsverkehrs ereignet hat. Die Begründung der Zahlungsverpflichtung ist hingegen nicht Gegenstand des Abrechnungsbescheides, sie wird vorausgesetzt.

Im gegenständlichen Fall wurde ein Abrechnungsbescheid beantragt und vorgebracht, die sich aus der Rückstandsaufgliederung ergebenden Abgaben seien nicht vorgeschrieben worden, es lägen keine rechtskräftigen Abgabenbescheide vor. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass am 28. September 2007 am Abgabenkonto 123 „Bescheide“ verbucht worden sind, die tatsächlich

unwirksam waren, weil sie nicht dem Masseverwalter zugestellt worden waren (vgl. Bescheid vom 23. Juli 2007).

Mit dem Abrechnungsbescheid ist – wie oben dargestellt – über umstrittene abgabenbehördliche Gebärungsakte, nicht aber über die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung zu entscheiden. Im Erkenntnis vom 21. November 1997, 96/16/0285, setzt der Verwaltungsgerichtshof die Bekämpfung der Rechtmäßigkeit der Zustellung eines Abgabenbescheides der Bekämpfung der Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung gleich (daher wäre der Antrag auf Abrechnungsbescheid als unzulässig zurückzuweisen). Nach der Darstellung im Erkenntnis hat die Partei einen Rückstandsausweis über nach ihrer Darstellung mangels Zustellung nicht vorgeschriebene Abgaben erhalten und daher den Antrag gemäß § 216 BAO gestellt. Ob eine Leistungsgebot zugestellt wurde (denn nur dann wäre die Buchung rechtmäßig gewesen), ist jedoch keine Frage der Rechtmäßigkeit der Zustellung, sondern ob sie überhaupt (wirksam) erfolgte. Diese Frage sollte nach Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 216 TZ 4, im Verfahren nach § 216 austragbar sein. In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0266, entschieden. Die in jenem Verfahren belangte Behörde hatte nämlich den Berufungswerber darauf hingewiesen, dass die Frage, ob die strittigen Erledigungen wirksam zugestellt und damit Bescheidqualität erlangt haben, in einem Verfahren nach § 216 BAO ausgetragen werden könnte. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis als zutreffend bezeichnet. Mittlerweile hat auch der Unabhängige Finanzsenat in diesem Sinne entschieden (vgl. Entscheidung vom 25. März 2009, Zahl RV/3980-W/08).

Sache im gegenständlichen Berufungsverfahren ist allein die Frage, ob die Abgabenbehörde erster Instanz den Antrag auf Abrechnungsbescheid zu Recht zurück gewiesen hat. Die Berufungsbehörde darf in einem solchen Fall nur über die Rechtmäßigkeit der Zurückweisung, nicht aber über den Inhalt des zurück gewiesenen Antrages entscheiden. Der Berufungsbehörde ist es daher verwehrt, den erstinstanzlichen Bescheid in eine Sachentscheidung abzuändern, würde doch dadurch der sachlichen Prüfung des gestellten Antrages und damit der Partei eine Instanz genommen. Liegt der in erster Instanz angenommene Zurückweisungsgrund nicht vor, so hat die Berufungsbehörde den Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Abgabenbehörde erster Instanz über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Juli 2009