



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P vertreten durch H, vom 15. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch M, vom 28. Oktober 2005 betreffend Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, (UFS, Salzburg) GZ wurde über die Inanspruchnahme des Berufungswerbers für Abgabenschuldigkeiten der Pa entschieden. Die Inanspruchnahme des Berufungswerbers wurde vom UFS, Salzburg auf die aushaftende Umsatzsteuerschuld des Jahres 1995 eingeschränkt. Der Berufungswerber hat in diesem Verfahren unter anderem die Auffassung vertreten, dass die erklärungskgemäß veranlagte (haftungsgegenständliche) Umsatzsteuerschuld der Kapitalgesellschaft nach Verrechnung der sich aus den Umsatzsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 3 UStG 1994 ergebenden Gutschriften nicht mehr bestehen würde, weswegen auch die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Berufungswerbers als Haftender nicht gegeben seien. Mit diesem Vorbringen habe der Berufungswerber die Frage, welche Abgaben bei der Kapitalgesellschaft uneinbringlich geworden sind, mit der Frage, ob der Vertreter seine Pflicht zur Entrichtung dieser Abgaben schuldhaft verletzt habe vermischt. Auf welche Abgabenschuldigkeiten Gutschriften zu verrechnen sind, regelt § 214 BAO. Bestehen zwischen einem Abgabenschuldigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung

durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, ist darüber nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem durch einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO ausgelösten Verfahren zu entscheiden (siehe Seite fünf der Entscheidung des UFS, Salzburg).

Mit Schriftsatz vom 19. 09. 2005 – eingelangt am 22. 09. 2005 – stellte der Parteienvertreter einen Antrag an die Abgabenbehörde erster Instanz auf Ausfertigung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO. In der Begründung führte er aus, dass mit der Abgabenbehörde eine Meinungsverschiedenheit darüber bestehe, ob die Zahlungsverpflichtung hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 durch Verrechnungen mit Umsatzsteuerberichtigungen noch bestehe oder nicht.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ einen Abrechnungsbescheid und führte im Spruch des Bescheides aus, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 4.300,92 nicht erloschen sei. Begründet sei dies dadurch, dass Zahlungen und sonstige Gutschriften gemäß § 214 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen seien, wobei gegebenenfalls auch gesetzlich zustehende oder mit Bescheid zuerkannte Fristen als Fälligkeitstag in Betracht kämen. Im gegenständlichen Verfahren sei daher die Gutschrift an Umsatzsteuer für das Jahr 1998 mit der Umsatzsteuer für den Monat August 1996 (Zahlungsfrist 26. 03. 1997) sowie die Umsatzsteuer für den Monat Oktober 1996 (Zahlungsfrist 04. 04. 1997) vorrangig zu verrechnen gewesen. Die Zahlungsfrist für die Umsatzsteuer 1997 sei der 5. Mai 1997 gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde nach Gewährung einer Fristverlängerung berufen und unter anderem ausgeführt, dass nach den Bestimmungen des § 21 UStG der Fälligkeitstag für Umsatzsteuervoranmeldungen der 15. des Zweitfolgenden Kalendermonats und für das Kalenderjahr der nachfolgende 15. Februar des Folgejahres sei. Nach Wissen des Parteienvertreters gäbe es weder für die Umsatzsteuervoranmeldungen August und Oktober 1996 noch für die Umsatzsteuer 1995 bescheidmäßig zuerkannte Fristen, die die in der Bescheidbegründung angeführten Zahlungsfristen rechtfertigen würden. Die gesetzlichen Fälligkeitstage seien daher der 15. Oktober 1996 (UVA 8/1996) und der 15. Dezember 1996 (UVA 10/1996) sowie der 15. Februar 1996 (Umsatzsteuer 1995). Als nach dem Fälligkeitstag älteste Abgabenschuldigkeit sei daher zuerst die Umsatzsteuer 1995, dann die UVA 8/1996 und zuletzt die UVA 10/1996 anzusehen. Bei Verrechnung der Gutschrift aus Umsatzsteuer 1998 mit der ältesten Fälligkeit sei daher die Umsatzsteuer 1995 als zur Gänze erloschen anzusehen. Es werde daher beantragt den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, als dass festgestellt werde, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer 1995 erloschen sei.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen und ausgeführt, dass es sich bei den gesetzlich zustehenden Fristen um die Fristen des § 210 Abs. 2 BAO handle. Diese Fristen seien auf den jeweiligen Buchungsmitteilungen ausgewiesen. Die Darstellung im angefochtenen Abrechnungsbescheid sei im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen erfolgt und die Berufung daher abzuweisen.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und unter anderem ausgeführt, dass gemäß § 214 Abs. 1 BAO an die Stelle des Fälligkeitstages der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin trete. Solche Zahlungstermine seien z.B. in Zahlungserleichterungsbescheiden eingeräumte Ratentermine (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 214, Anm. 2). Die Bestimmung des § 210 Abs. 2 BAO regle den Fälligkeitszeitpunkt für den Fall, dass ein Bescheid, der eine Gutschrift zur Folge habe, ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben werde. Dies treffe weder auf die Umsatzsteuerfestsetzungen für 8 und 10/1996 noch für den Umsatzsteuerbescheid 1995 zu. Darüber hinaus sei nach Ansicht des Parteienvertreters die in § 210 Abs. 2 BAO geregelte "Nachfrist" nicht mit dem "Zahlungstermin" nach § 214 Abs. 1 BAO in Verbindung zu bringen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung und den gegenständlichen Akt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor und verständigte den Berufungswerber - unter Übermittlung der Vorlage (Verf 46) sowie der folgenden Ausführungen - von der Vorlage. Die Abgabenbehörde erster Instanz führt unter anderem aus, dass dem Abgabekonto der Pa zu entnehmen sei, dass die Umsatzsteuer 8/1996 bescheidmäßig am 19. 02. 1997 mit einem Betrag von ATS 506.068, -- festgesetzt worden sei. Da die Festsetzung später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit erfolgt sei, sei eine Nachfrist bis 26. 03. 1997 eingeräumt worden. Die Umsatzsteuer 10/1996 sei bescheidmäßig am 25. 02. 1997 mit einem Betrag von ATS 679.422, -- festgesetzt worden. Da die Festsetzung später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit erfolgt sei, sei eine Nachfrist bis 04. 04. 1997 eingeräumt worden. Die Umsatzsteuer 1995 sei bescheidmäßig am 26. 03. 1997 mit einem Betrag von ATS 105.576, -- festgesetzt worden. Da die Festsetzung später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit erfolgt sei, sei eine Nachfrist bis 05. 05. 1997 eingeräumt worden. Die angeführten Abgabenschuldigkeiten seien entsprechend den eingeräumten gesetzlichen Nachfristen/Zahlungsterminen des § 210 Abs 4 BAO gereiht worden. Die am 03. 12. 2001 auf dem Abgabekonto der Pa verbuchte Gutschrift aus der Umsatzsteuer 1998 in Höhe von ATS 590.306, -- sei gemäß § 214 Abs 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag bzw. Zahlungstermin nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten verrechnet worden, so dass nach dieser Verrechnung die Umsatzsteuer 8/1996 getilgt sei, die Umsatzsteuer 10/1996 noch mit einem

Betrag von € 24.507,22 (ATS 337.226,69) und die Umsatzsteuer 1995 noch zur Gänze in Höhe von € 7.672,51 (ATS 105.576, --) aushafte.

Im vorliegenden dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg (UFS, Salzburg) vorgelegten Verwaltungsakt ist unter anderem eine Aufstellung der auf dem Abgabenkonto der Pa vorgenommenen Buchungen betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 1996 bis Oktober 2005 enthalten. Mit 26. 03. 1997 wurde die Veranlagung zur Umsatzsteuer des Jahres 1995 auf dem Abgabenkonto (Geschäftsfall 44 = Steuerbescheid) wie folgt gebucht:

Buchungstag	Abgabenart	Zeitraum	FT/ET	Betrag
26. 03. 1997	Umsatzsteuer	1995	18. 04. 1995 – 05. 05. 1997	105.576,00

Diese Buchung erfolgte auf Grund der mit 3. März 1997 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingereichten Abgabenerklärung (Umsatzsteuer 1995), die erklärungskgemäß verlangt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(§ 289 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002)

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist berechtigt im Rahmen ihrer meritorischen Entscheidungsbefugnis den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 2 BAO kann nach Lehre und Rechtsprechung (Hinweis Ritz, Bundesabgabenordnung², Rz 7 zu § 289, VwGH 11. Dezember 1992, 88/17/0104) nur dann als Sachentscheidung gelten, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt. Etwa, wenn ein angefochtener Feststellungsbescheid nicht zu erstellen gewesen wäre (Stoll, BAO- Kommentar, 2796). Wenn die Abgabenbehörde zweiter Instanz daher, wie im gegenständlichen Verfahren zur Ansicht gelangt, dass ein Abrechnungsbescheid, der seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid ist, weil er in seiner Wirkung für "beide Teile eine bindende Klärung" schafft, nicht zu erlassen gewesen wäre, kann dies nur zu einer ersatzlosen Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen.

Im gegenständlichen Verfahren stellte der Parteienvertreter mit Schriftsatz vom 19. 09. 2005 – eingelangt am 22. 09. 2005 – einen Antrag an die Abgabenbehörde erster Instanz auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides (Feststellungsbescheid) gemäß § 216 BAO, dem die

Abgabenbehörde erster Instanz nachkam. Im Spruch des Abrechnungsbescheides (Feststellungsbescheid) wurde ausgeführt, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 4.300,92 nicht erloschen sei. Die Abgabenbehörde erster Instanz "schaffte" durch die Erlassung dieses Feststellungsbescheides eine für "beide Teile bindende Klärung" (Stoll, BAO- Kommentar, 2316) dahingehend, dass keine Änderung der Gebarung vorzunehmen ist, weil die Gebarung richtig erfolgt ist. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen der ergangenen Abweisungsbescheide sowie der Berufungsvorlage verwiesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz - wie auch der Parteienvertreter – haben übersehen, dass die Bestimmung des § 216 BAO durch das AbgÄG 2004 geändert wurde. Die Bestimmung des § 216 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004 lautet:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 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. (§ 216 BAO idF BGBl I 2004/180)

Diese Bestimmung ist mit dem Tag nach der Kundmachung in Kraft getreten. Die Neufassung des ersten Satzes des § 216 trägt dem Umstand Rechnung, dass über den bisherigen engen Wortlaut hinaus der Abrechnungsbescheid ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto dient. Das Abgabenänderungsgesetz 2004 hat im zweiten Satz dieser Bestimmung die Antragsfrist, innerhalb der ein Abrechnungsbescheid von der Abgabenbehörde erster Instanz begehrt werden kann, mit **fünf** Jahren befristet. Dadurch ist die bis zur Neufassung bestehende zeitliche Verjährungsfrist von bisher 30 Jahren (§ 1478 ABGB) ab dem Tag der Kundmachung der Änderung und somit mit Ablauf des 31. Dezember 2004 außer Kraft getreten und eine Befristung des Rechtes auf Stellung eines Antrages innerhalb von fünf Jahren und somit mit Ablauf des 31. Dezember 2004 in Kraft getreten. In den erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2004 (Artikel XVI Bundesabgabenordnung, Ziffer 10, SWK 33/2004, T 206) wird dazu ausgeführt, dass eine Befristung des Rechtes auf Antragstellung in Anlehnung an die fünfjährige Einhebungsverjährung deshalb zweckmäßig sei, da sonst die Finanzämter diese maßgebenden Aktenteile über einen Zeitraum von 30 Jahren hinweg aufbewahren müssten. Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, dass der Antrag auf Erstellung eines Abrechnungsbescheides ab Ablauf des 31. Dezember 2004 innerhalb einer Frist von **fünf Jahren** zu stellen gewesen ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung³, § 216 Tz 1).

Diese Frist beginnt mit Ablauf des Jahres

- in dem die Buchung auf dem Abgabenkonto erfolgt ist oder
- in dem die Buchung erfolgen hätte müssen.

Für den Fristbeginn kommt es nicht darauf an, für welchen Zeitpunkt die Buchung wirksam geworden ist bzw. wirksam hätte werden sollen. Daher ist bei rückwirkenden Buchungen der Zeitpunkt der tatsächlichen Vornahme der Verbuchung maßgebend. Solche Rückwirkungen können sich beispielsweise ergeben aus:

- § 21 Abs. 1 UStG 1994 (Gutschriften bei Umsatzsteuervoranmeldungen)
- § 1438 ABGB (Kompensation).

Die Antragsfrist des § 216 zweiter Satz ist eine gesetzliche Frist und daher dem § 110 Abs. 1 zufolge auch nicht verlängerbar (Ritz, Bundesabgabenordnung³, § 216 Tz 7).

Im gegenständlichen Verfahren ist **unbestritten**, dass

- die Buchung der eingereichten Abgabenerklärung betreffend Umsatzsteuer des Jahres 1995 am 26. März 1997 auf dem Abgabenkonto der Pa vorgenommen wurde und
- der Antrag auf Erstellung eines Abrechnungsbescheides am 22. September 2005 bei der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt S.) eingereicht worden ist.

Die Frist zur Stellung eines Abrechnungsbescheides (Feststellungsbescheides) im gegenständlichen Verfahren beginnt auf Grund der Bestimmung des § 216 idF AbgÄG 2004 mit Ablauf des Jahres 1997, das ist der 31. Dezember 1997 24.00 Uhr, zu laufen und endet mit 31. Dezember 2002 24.00 Uhr.

Der Antrag auf Ausfertigung eines Abrechnungsbescheides (Feststellungsbescheides) wurde aber erst am 22. September 2005 und somit verspätet eingebracht, weil das Recht auf Erstellung eines Abrechnungsbescheides (Feststellungsbescheides) mit Ablauf des 31. Dezember 2002 verjährt ist. Dies bedeutet, dass die Abgabenbehörde erster Instanz im gegenständlichen Verfahren nicht in der Sache selbst (durch Ausfertigung eines Feststellungsbescheides) entscheiden hätte dürfen, sondern eine Zurückweisung des Antrages und damit ein "verfahrensrechtlicher Bescheid" zu erlassen gewesen wäre, denn verspätete Anträge sind zurückzuweisen (vgl. VwGH 20. 10. 1989, 87/17/0275).

Der Referent des UFS, Salzburg ist daher zur Ansicht gelangt, dass auf Grund der eingetretenen Verjährung des Rechtes auf Ausfertigung eines Feststellungsbescheides der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben ist, da in der Sache selbst (Ausfertigung eines Feststellungsbescheides) keine weitere Entscheidung in Betracht kommt.

Der angefochtene Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz war daher wegen der der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeräumten meritorischen Entscheidungsbefugnis in Anwendung der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben. Der angefochtene Bescheid ist durch die Aufhebung nicht mehr im Rechtsbestand.

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung a) nicht zulässig oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde (§ 273 Abs. 1 BAO).

Da der bekämpfte Abrechnungsbescheid von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersatzlos aufgehoben wurde und damit aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist der Anfechtungsgegenstand der vorliegenden Berufung nachträglich weggefallen und die Berufung war daher als nicht zulässig (geworden) zurückzuweisen.

Salzburg, am 12. Mai 2006