

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A., vertreten durch Austria Treuhand Holding Steuerberatungs GmbH, Mariahilfer Straße 1C Tür 4a, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 23.08.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 02.08.2017, Steuernummer N., betreffend Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 06.06.2017 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Überrechnung eines Betrages von € 25.000,00 auf das Abgabenkonto der steuerlichen Vertreterin Austria Treuhand Holding WP GmbH.

---//---

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit Bescheid vom 02.08.2017 mit der Begründung ab, dass das Guthaben auf dem Abgabenkonto mittels Pfändung für den Sicherstellungsauftrag vom 01.09.2015 eingezogen worden sei, weshalb auf dem Abgabenkonto der Bf. kein Guthaben bestehe.

---//---

Dagegen erhob die Bf. am 23.08.2017 die Beschwerde und führte aus:

1. Beschwerdeanträge:

1.1. Es werde der Antrag gestellt, den gegenständlichen Bescheid aufzuheben und die Überrechnung des Guthabens in Höhe von € 25.000,00 laut nachfolgenden Darstellungen durchzuführen.

1.2. Von Seiten der Beschwerdeführerin werde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet. Es sei eine Verletzung der Verordnung BMF BGBl 1991/494 erfolgt.

1.3. Die Beschwerdeführerin beantrage keine Entscheidung durch den gesamten Senat, sondern durch den Einzelrichter.

1.4. Es werde auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

2. Bescheidbegründung:

Die belangte Behörde begründe die Bescheidbegründung und die Abweisung der Überrechnung wie folgt:

„Das Guthaben auf dem Abgabenkonto wurde mittels Pfändung für den Sicherstellungsauftrag vom 01.09.2015 eingezogen. Auf dem Abgabenkonto besteht daher kein Guthaben. Der gegenständliche Antrag war somit abzuweisen.“

Die Begründung sei unrichtig, wie in den nachfolgenden Ausführungen dargestellt werde.

3. Finanzamtsguthaben auf Steuernummer N-1 laut FinanzOnline-Auszug vom 26.07.2017:

Nach Einbuchung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung betreffend die Umsatzsteuer 2015 vom 31.05.2017 habe ein Abgabenguthaben von € 777.238,14 bestanden.

4. Überrechnungsantrag vom 06.06.2017:

Am 06.06.2017 sei ein Überrechnungsantrag vom Finanzamtskonto der Bf. (Steuernummer N-1) auf das Finanzamtskonto des einschreitenden Steuerberaters (Steuernummer N-2) im Betrag von € 25.000,00 gestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe sich auf obigem Finanzamtskonto bereits seit längerer Zeit ein Guthaben befunden. Dieser sei mit zeitlicher Priorität nicht durchgeführt worden.

5. Überrechnungsantrag vom 21.07.2017:

Die belangte Behörde habe sodann die Beschwerdeführerin aufgefordert, von ihrem bestehenden Guthaben am 21.07.2017 einen weiteren Überrechnungsantrag vom Finanzamtskonto der Bf. (Steuernummer N-1) auf das Finanzamtskonto der Firma G-1 (Steuernummer N-3) in Höhe von € 459.939,12 zu stellen.

Die Beschwerdeführerin sei diesem Wunsch der belangten Behörde nachgekommen. Daraus sei ersichtlich, dass die belangte Behörde die Ansicht vertrete, dass per 21.07.2017 noch ein entsprechendes Guthaben am Finanzamtskonto vorhanden sei. Dieser Überrechnungsantrag sei trotz Einbringung am 21.07.2017 durchgeführt worden. Der zeitlich frühere Antrag vom 06.06.2017 sei nicht durchgeführt worden.

6. Chronologie der Überrechnung:

Die Überrechnung sei vom steuerlichen Vertreter im Sinne der Bestimmungen des § 83 BAO durchgeführt worden, wobei der Überrechnungsantrag vom Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin unterschrieben sei. Die Vertretungsvollmacht des Steuerberaters umfasse auch eine Geldvollmacht im Sinne der Bestimmungen des § 1008 ABGB.

Gemäß Verordnung des BMF BGBl 1991/494 seien die Anbringen schriftlich zu übermitteln, wobei dies durch Übermittlung per FinanzOnline entsprechend gleichgestellt werde. Eine solche schriftliche Übermittlung sei auch für die Überrechnung von Guthaben vorgesehen. Auch diese Bestimmung sei eingehalten worden, womit ein entsprechendes Beweismittel im Sinne des § 166 BAO vorliegend sei.

Hinsichtlich der Fälligkeiten gemäß § 210 BAO sei festzustellen, dass keine Aussage darüber getroffen werde, wann Gutschriften wirksam würden. Gutschriften würden grundsätzlich im Zeitpunkt der Bekanntgabe des betreffenden Bescheides wirksam, außer wenn im Abgabengesetz eine speziellere Regelung bestehe. Somit sei festzuhalten, dass mit Bekanntgabe des Bescheides über eine Aussetzung der Einhebung per 31.05.2017 das entsprechende Guthaben entstanden sei. Dieser Fälligkeitszeitpunkt sei hierbei für Verrechnungsvorschriften im Sinne des § 214 Abs. 1 BAO, für Umbuchungen oder Überrechnungen gemäß § 215 Abs. 1-3 BAO sowie für den Zeitpunkt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) von Bedeutung.

Die belangte Behörde bezeichne die Überrechnung vom Konto eines Abgabepflichtigen auf das Konto eines anderen Abgabepflichtigen mit Umbuchung, wobei es sich hierbei aber um eine Überrechnung handle.

Grundsätzlich seien Umbuchungen oder Überrechnungen gleich zu behandeln. Eine Tilgungswirkung trete hierbei nur ein, wenn und soweit ein Guthaben tatsächlich umgebucht bzw. überrechnet werde. Sie setze somit ein verfügbares Guthaben voraus (vergleiche VwGH 24.11.1987, 87/14/0097). Daraus sei abzuleiten, dass es zum 25.07.2017 (wirksam am 21.07.2017) tatsächlich ein Guthaben gegeben und ein solches auch bestanden habe.

Somit sei die Begründung der belangten Behörde, dass ein solches Guthaben zum Zeitpunkt des Überrechnungsantrages vom 06.06.2017 nicht bestanden habe, nicht gegeben. Deshalb sei der gegenständliche Antrag auf Überrechnung nicht abzuweisen gewesen.

Der Sicherstellungsauftrag vom 01.09.2015 sei darüber hinausgehend somit von der belangten Behörde am 21.07.2017 nicht rechtsgültig vorhanden gewesen, da sie ansonsten das Guthaben nicht vom Finanzamtskonto der Bf. auf das Finanzamtskonto der G-1 überrechnen (umbuchen) hätte können.

Die Umbuchung bzw. Überrechnung nach § 215 Abs. 1 und 2 BAO habe zwingend zu erfolgen und stelle kein Ermessen der belangten Behörde dar.

Zugunsten gemäß § 212a BAO ausgesetzter Beträge habe die amtswegige Umbuchung und Überrechnung nicht zu erfolgen. Zugunsten solcher Beträge dürfe eine Umbuchung bzw. Überrechnung nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen vorgenommen werden.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO seien Guthaben, soweit diese nicht gemäß Abs. 1-3 zu verwenden seien, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendungen dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Es sei festzuhalten, dass eine solche Überrechnung auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde von der Bf. auf die G-1 erfolgt sei und somit nur die Chronologie der Anträge zu berücksichtigen gewesen wäre.

Der Antrag des Abgabepflichtigen (über seinen Vertreter) vom 06.06.2017 hätte dem Antrag vom 21.07.2017 vorgezogen werden müssen. Die Bestimmungen des § 239 BAO seien hierbei zu berücksichtigen.

Solche Guthaben seien auf Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten auf Abgabekonten anderer Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen. Diesbezüglich seien die Bestimmungen über die Rückzahlung des § 239 BAO sinngemäß anzuwenden. Daher gelte die im § 239 Abs. 2 BAO vorgesehene 3-Monatsfrist auch für solche Umbuchungen oder Überrechnungen. Die Abgabenbehörde sei somit nur berechtigt, Guthaben nicht umzubuchen bzw. nicht zu überrechnen, soweit Abgabenschuldigkeiten (spätestens im Zeitpunkt der Erledigung des Umbuchungs- oder Überrechnungsantrages) bescheidmäßig festgesetzt seien und diese Schuldigkeiten spätestens 3 Monate nach Stellung des Umbuchungs- und Überrechnungsantrages zu entrichten sein würden (vergleiche VwGH 24.11.1987, 87/14/0097).

Umbuchungs- und Überrechnungsanträge im Sinne des § 215 Abs. 4 BAO unterlägen der Entscheidungspflicht.

7. Zusammenfassung:

Zusammengefasst sei unstrittig, dass zum Zeitpunkt der Beantragung der Überrechnung am 06.06.2017 ein Guthaben am Abgabekonto bestanden habe.

Unstrittig erkenne auch die Abgabebehörde durch Durchführung eines anderen Überrechnungsantrages auf einen anderen Abgabepflichtigen vom 21.07.2017, dass ein Guthaben bestehe.

Die belangte Behörde habe die zeitliche Abfolge der Behandlung der Überrechnungsanträge verletzt, dass sie vorrangig die Überrechnung des Antrages vom 06.06.2017 und danach die Überrechnung des Antrages vom 21.07.2017 durchführen hätte müssen.

Die Begründung der belangten Behörde, wonach ein Sicherstellungsauftrag vom 01.09.2015 vorhanden gewesen und das Guthaben (welches auch in der Begründung als bestehend angesehen werde) für den Sicherstellungsauftrag vom 01.09.2015 (welches Abgabepflichtigen und welches Sicherstellungsauftrages) eingezogen worden sei, sei falsch, da von Seiten der belangten Behörde am 21.07.2017 eine Überrechnung auf einen anderen Abgabepflichtigen durchgeführt worden sei.

---//---

Mit Bericht vom 09.10.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte aus, dass die Auffassung vertreten werde, dass der primäre Verfügungsberechtigte über ein Guthaben auf einem Abgabenkonto der/die Abgabepflichtige selbst sei und eine Verfügung über das Guthaben durch diesen selbst einer Verfügung durch den bevollmächtigten Vertreter vorgehe. Das vorgebrachte Argument der Reihenfolge der Einbringung der gegenständlichen Anträge gehe somit ins Leere.

Ein Sicherstellungsauftrag stelle die Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren dar, durch welchen gemäß § 78 Abgabenexekutionsordnung die Vornahme von Vollstreckungsmaßnahmen angeordnet werden könnten, welche mit Bescheid über die Pfändung der Geldforderung auf dem Abgabenkonto über den Betrag von € 318.299,02 am 28.07.2017 erfolgt sei. Die Entscheidung über den Zeitpunkt und die Höhe der Sicherstellung durch Pfändung obliege hierbei der Abgabenbehörde. Diese Pfändung sei in verminderter Höhe durchgeführt worden, um die Umbuchung auf das Abgabenkonto der G-1 zu ermöglichen. Dies sei deshalb geschehen, da ansonsten die G-1 aus damaliger Sicht wirtschaftlich schwer geschädigt worden wäre und möglicherweise sogar Insolvenz gedroht hätte. Dies habe der steuerlichen Vertreterin bekannt sein sollen, da sie auch die G-1 vertrete. Im Übrigen sei am 22.08.2017 eine Überrechnung in Höhe von € 14.563,43 vom Abgabenkonto der Fa. G-1 auf das Abgabenkonto der Austria Treuhand Holding WP GmbH erfolgt.

Am 02.08.2017 habe der Saldo auf dem Abgabenkonto auf Grund der Sicherstellung somit € 0,00 betragen.

Für eine Stattgabe des von der Bevollmächtigten gestellten Überrechnungsantrages sei daher kein Raum geblieben.

---//---

Mit Schriftsatz vom 17.10.2017 nahm die Bf. zum Vorlagebericht Stellung (um Wiederholungen zu vermeiden, wird von der Wiedergabe von Punkt 1. Rechtsansicht der belangten Behörde abgesehen):

2. Rechtsansicht der Abgabepflichtigen:

2.1. Verfügungsrecht über ein bestehendes Abgabenguthaben primär durch die Abgabepflichtige:

Als Ergebnis vertrete die belangte Behörde die Ansicht, dass der Überrechnungsantrag vom 06.06.2017 des steuerlichen Vertreters (ausgestattet mit einer Kassavollmacht) trotz der zeitlichen früheren Einreichung und Antragstellung in FinanzOnline vom 06.06.2017 dem Umbuchungsantrag der Beschwerdeführerin vom 21.07.2017 nicht vorgehe und die zeitliche Reihenfolge der Einbringung der gegenständlichen Anträge unmaßgeblich sei.

2.2. Umbuchung im Steuerrecht:

Eine Umbuchung sei die Übertragung eines Guthabens (siehe Ausführungen zu § 115 BAO) und einer Gutschrift (auch einer Zahlung; siehe Randzahl 915) auf ein anderes Konto desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen innerhalb derselben Abgabenbehörde; eine Überrechnung sei eine derartige Übertragung auf ein Konto (desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen) bei einer anderen Abgabenbehörde.

2.3. Zeitpunkt der Umbuchung und Übertragung von Guthaben:

Bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben gelte die Abgabenschuld am Tag der Entstehung des Guthabens am Buchungstag als entrichtet und zwar unabhängig davon, ob eine Umbuchung oder Überrechnung erfolge. Maßgeblich sei hierbei der Zeitpunkt der nachweislichen Stellung des Umbuchungs- oder Überrechnungsantrages.

2.4. Zeitliche Abfolge von Überrechnungs-/Umbuchungsanträgen:

Rückzahlungsanträge gemäß § 239 Abs. 1 BAO (gleich wie Überrechnungsanträge) unterlägen der Entscheidungspflicht im Sinne des § 311 Abs. 1 BAO. Anträge auf Rückzahlung (Überrechnung) von Abgabenguthaben könnten, solange ihnen nicht entsprochen worden sei, jeweils nur nach ihrem zeitlichen Eingang erledigt werden.

Eine Priorität des Umbuchungs-/Überrechnungsantrages des Abgabepflichtigen gegenüber dem zeitlich vorher liegenden Überrechnungsantrag des steuerlichen Vertreters, welcher 5 Wochen vor dem Umbuchungsantrag gestellt worden sei und bei dem unstrittig ein entsprechendes überrechnungsfähiges Guthaben bestanden habe, gebe es gesetzlich nicht.

Auf die Vertreterregelung werde hingewiesen, wobei der steuerliche Vertreter darüber hinausgehend eine entsprechende Kassavollmacht habe.

Der Überrechnungsantrag des steuerlichen Vertreters sei darüber hinausgehend wissentlich und willentlich von der Abgabepflichtigen genehmigt und sei der steuerliche Vertreter aufgefordert worden, die Überrechnung zur Bezahlung offener Honorarnoten durchzuführen.

Bestehende Guthaben der Beschwerdeführerin seien auf Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten auf Abgabenkonten anderer Abgabepflichtiger umzubuchen oder zu überrechnen. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter auf Grund seiner Geldvollmacht berechtigt sei, gleich wie die Abgabepflichtige selbst, die Überrechnung zu beantragen, weshalb es zu keiner Priorität zwischen dem Berechtigten in Form des steuerlichen Vertreters und dem Berechtigten in Form der Abgabepflichtigen komme.

Antragsberechtigt für die Umbuchung und Überrechnung sei der nach bürgerlichem Recht über das Guthaben Verfügungsberechtigte. Ein gewillkürter Vertreter benötige hierfür eine Geldvollmacht (§ 1008 ABGB).

3. Zusammenfassung:

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass es eine unterschiedliche gesetzliche Priorität der Überrechnung bzw. Umbuchung zwischen dem gewillkürten Vertreter (Steuerberater) und dem Berechtigten nicht gebe. Die Abgabenbehörde habe sich nach der zeitlichen Abfolge der Verfügung über das bestehende Guthaben zu richten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) kann gemäß § 239 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.

Strittig ist, ob ein Betrag von € 25.000,00 antragsgemäß vom Abgabenkonto der Bf. an das Abgabenkonto ihrer steuerlichen Vertreterin zu überrechnen ist.

Dazu ist festzustellen, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung der steuerlichen Vertreterin vom 06.06.2017 auf dem Abgabenkonto der Bf. aufgrund der Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 2015 und 2014 (irrtümlich ebenfalls als Umsatzsteuer 2015 bezeichnet) gemäß § 212a BAO ein Guthaben in der Höhe von € 777.825,76 bestand.

Weiters ist ein Antrag der Bf. vom 21.07.2017 auf Umbuchung eines Betrages von € 459.939,12 auf das Abgabenkonto der G-1 aktenkundig, dem am 24.07.2017 entsprochen wurde, nicht hingegen dem gegenständlichen, zeitlich davor eingebrachten Überrechnungsantrag, der am 02.08.2017, nach Erlassung des Pfändungsbescheides vom 28.07.2017, mit dem das nach Verrechnung mit der Zahllast Umsatzsteuer 04/2017 und der Gutschrift aus der Umsatzsteuer 05/2017 verbleibende Abgabenguthaben von € 318.299,02 aufgrund der Sicherstellungsaufträge vom 01.09.2015 und 10.08.2016 sichergestellt wurde, abgewiesen wurde.

Da Rückzahlungs-, Umbuchungs- und Überrechnungsanträge nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegen (*Ritz*, BAO⁶, § 239 Rz 2), ist insoweit rückzuerstatten, umzubuchen oder zu überrechnen, als an „rückzahlbarem“ Guthaben jeweils noch vorhanden ist. Demgemäß sind solche Ersuchen lediglich dann abzuweisen, als sie das zur Disposition stehende Guthaben übersteigen würden.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass eine Verfügung über ein Guthaben durch den Abgabepflichtigen selbst der Verfügung durch seinen bevollmächtigten Vertreter vorgehe, ist dabei verfehlt, da eine Nachrangigkeit des mit Geldvollmacht ausgestatteten Vertreters gegenüber dem Vollmachtgeber nicht besteht. Auch der Hinweis der Abgabenbehörde,

dass am 22.08.2017 eine Überrechnung in Höhe von € 14.563,43 vom Abgabenkonto der G-1 auf das Abgabenkonto der auch diese Gesellschaft vertretende Austria Treuhand Holding WP GmbH erfolgt sei, steht mangels Identität der über das jeweilige Guthaben Verfügungsberechtigten in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren.

Eine ausdrückliche Reihenfolge, wie bei mehreren gestellten Anträgen vorzugehen ist, kann den Verfahrensbestimmungen nicht entnommen werden. Wird aber tatsächlich nicht mehr zurückgefordert, als an Guthaben vorhanden ist, so ist die zeitliche Reihung der Rückzahlungen (Umbuchungen, Überrechnungen) ohne Relevanz.

Im gegenständlichen Fall hätte das Guthaben zwar ausgereicht, um beiden Anträgen entsprechen zu können, allerdings bildet den Gegenstand des angefochtenen Bescheides nur die Frage, ob dem Überrechnungsantrag der Bf. vom 06.06.2017 zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 02.08.2017 zu entsprechen war.

In den Fällen, in denen die Abgabenbehörde auf Grund eines Guthabens des Abgabenschuldners selbst als Drittschuldner anzusehen ist, bedarf es der Erlassung des Zahlungsverbot (sogenanntes Zweitverbot), um das Pfandrecht an dem Guthaben zu begründen. In Entsprechung der Sicherstellungsaufträge vom 01.09.2015 und 10.08.2016 erfolgte am 28.07.2017 die Sicherstellung durch Pfändung des Guthabens von € 318.299,02 auf das Verwahrungskonto der Abgabenbehörde, weshalb das Abgabenkonto der Bf. im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides kein überrechenbares Guthaben mehr aufwies.

Da auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein Überrechnungsantrag nach § 239 BAO iVm § 215 Abs. 4 BAO, der ein gepfändetes Guthaben betrifft, abzuweisen ist (vgl. VwGH 27.3.2003, 2000/15/0067), war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG 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 Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 28. November 2019

