

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Rechtsanwalt MV, A-1, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der GmbH-1, A-2, vertreten durch WITAGO Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Friedlgasse 25 Tür 17, 1190 Wien, über die Beschwerden vom 20.03.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 18.12.2013 betreffend I. Abrechnung gemäß § 216 BAO und II. Feststellung der Nichtverbuchung einer Gutschrift gemäß § 239a BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 16.01.2020 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird anlässlich der Beschwerdeentscheidung insofern geändert, als festgestellt wird, dass die Buchung vom 12.01.2011 über die Überrechnung eines Betrages von € 376.000,00 zwar zu Unrecht erfolgt ist, aber dennoch eine Rückgängigmachung der Überrechnung nicht zu erfolgen hat.

II. Der Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem die Nichtverbuchung einer Gutschrift festgestellt wurde, wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 25.09.2012 beantragte der Masseverwalter im Konkurs der GmbH-1 (GmbH-1) die Ausstellung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO über die Richtigkeit

der Verbuchung vom 12.01.2011 über die Belastung des Abgabekontos mit € 376.000,00, da es sich bei der durchgeführten Rückbuchung um eine Buchung ohne gesetzliche Basis handle.

---//---

Mit Abrechnungsbescheid vom 18.12.2013 entschied das Finanzamt, dass die Verrechnung nicht rechtmäßig erfolgt sei.

Weiters stellte das Finanzamt im Spruch des Abrechnungsbescheides fest, dass die Buchung der Gutschrift in Höhe von € 379.963,01, die aufgrund der Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 vom 18.12.2011 entstanden sei, aufgrund des § 239a BAO nicht durchgeführt werde.

Sachverhalt:

Die GmbH-1 habe als Miteigentümerin am D-4 an die GmbH-2 (GmbH-2) einen Teil des Grundstückes mit dem zugehörigen Wohnungseigentum, A-3, mit der EZ/KG, zu einem Kaufpreis von € 1.900.000,00 verkauft und zur Umsatzsteuerpflicht optiert. In dem Kaufvertrag habe auch Frau P-1 als Miteigentümerin einen Teil desselben Grundstückes mit dem zugehörigen Wohnungseigentum um € 100.000,00 verkauft. Die Vorsteuer sei vom zuständigen Finanzamt Baden Mödling am 15.11.2005 in der Höhe von € 376.000,00 auf das Konto der Verkäuferin beim Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf überrechnet worden. Am 21.06.2006 sei eine Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag abgeschlossen worden, in der einerseits die Kaufvereinbarung mit Frau P-1 einvernehmlich aufgelöst und andererseits vereinbart worden sei, dass der von der GmbH-1 zu zahlende Kaufpreis in der Höhe von € 1.850.000,00 bis zum 30.06.2006 gestundet werde, eine Teilzahlung von € 50.000,00 aber prompt auf das Treuhandkonto des Notars zu leisten wäre. Diese Zahlung habe zur (teilweisen) Abdeckung der rückständigen Betriebskosten dienen sollen.

Der Masseverwalter der Verkäuferin, der GmbH-1, die zwischenzeitlich in Konkurs sei, habe am 05.09.2007 dem Finanzamt in einer Berufung mitgeteilt, dass der Kauf mit Schreiben vom D-5 gemäß § 21 IO rückgängig gemacht worden sei, weshalb die Umsatzsteuerpflicht nicht mehr bestehe.

Bei der Käuferin, der GmbH-2, sei am 27.09.2009 eine Berufungsentscheidung durch den UFS, GZ RV/2129-W/09, erlassen worden, aus der hervorgehe, dass dieser mangels vorliegender Rechnung über den Liegenschafts Kauf keine Vorsteuer zugestanden sei. Die Überrechnung sei vom zuständigen Finanzamt der Käuferin rückgängig gemacht worden.

Der Berufung der GmbH-1 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 sei von deren Finanzamt am 18.02.2011 stattgegeben worden, weshalb eine Gutschrift in der Höhe von € 379.963,01 entstanden sei. Mit dieser Berufung habe der Masseverwalter der GmbH-1 das Guthaben aus der Überrechnung der Vorsteuer in der Höhe von € 360.000,00 auf Grund des Wegfallens der

Umsatzsteuerschuld rückgezahlt haben wollen. Da jedoch die Überrechnung nach der Berufungsentscheidung vom Finanzamt der Käuferin rückgängig gemacht worden sei, sei kein Guthaben auf dem Abgabenkonto der GmbH-1 vorhanden gewesen, das hätte ausbezahlt werden können.

Am 04.05.2011 habe der steuerliche Vertreter des Masseverwalters ein Schreiben übersandt, in dem er um Stornierung der Buchung oder um Bekanntgabe der Rechtsgrundlage ersucht habe, auf welcher die Buchung vom 12.11.2011 in der Höhe von € 376.000,00 beruhe. Als Grund habe der steuerliche Vertreter angeführt, dass es keinerlei Auftrag für die Buchung geben habe und ihm auch kein Bescheid zugestellt worden sei, woraus sich die Buchung ableite. Am 25.09.2012 habe der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Ausstellung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO gestellt. Der Abrechnungsbescheid sei am 16.05.2013 urgiert und am 08.10.2013 ein Devolutionsantrag beim UFS Außenstelle Wien eingebracht worden.

Im Zuge der Ermittlungen sei vom vorlegenden Finanzamt festgestellt worden, dass der Verkauf nie stattgefunden habe, weder sei in irgendeiner Form eine Zahlung erfolgt noch eine Eintragung in das Grundbuch vorgenommen worden. Somit sei keinerlei Geldfluss erfolgt, die Käuferin habe dem Verkäufer nichts bezahlt, noch sei der Kaufpreis beim Notar hinterlegt worden und auch die in der Zusatzvereinbarung festgelegte Teilzahlung sei nicht erbracht worden. Es sei auch keine Zahlung an den Notar erfolgt. Die Umsatzsteuer sei ebenfalls von der Verkäuferin nie bezahlt, sondern nur durch die überrechnete Vorsteuer beglichen worden.

Rechtliche Würdigung:

Da nach § 215 Abs. 4 BAO Guthaben nur auf Antrag des Abgabepflichtigen überrechnet werden dürften, sei die Rückverrechnung des Guthabens auf das Konto der Käuferin zu Unrecht erfolgt. Die Überrechnung sei auch deshalb zu Unrecht erfolgt, da diese gemäß § 239a BAO nicht erfolgen hätte dürfen.

Gemäß § 239a Abs. 1 BAO hätten die Gutschrift auf dem Abgabenkonto, die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten zu unterbleiben, soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden solle, wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Die Anwendbarkeit des § 239a Abs. 1 BAO liege vor, da es sich bei der Umsatzsteuer um eine indirekte Abgabe, beim Grundstücksverkauf um eine Lieferung und Leistung handle und die GmbH-1 als Verkäuferin die Leistende sei.

Betroffen seien in erster Linie aus der rechtsrichtigen Festsetzung der Abgabe sich ergebende Gutschriften, wie es hier durch das Wegfallen der Umsatzsteuerschuld durch die Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 vom 18.02.2011 gegeben sei. Derartige Gutschriften seien zwar im Abgabenbescheid auszuweisen. Sie seien jedoch auf dem Abgabenkonto nicht zu verbuchen, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Abgabepflichtigen führen würde. Diese liege nach Ansicht des Finanzamtes darin, dass es sich beim dem Verkauf des Grundstückes um ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO iVm § 916 ABGB gehandelt habe.

Ein Scheingeschäft gemäß § 916 ABGB liege vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt hätten, dass das geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten solle, wie die Erklärungen lauteten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorgerufen hätten, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen hätten wollen. Nach Ansicht des Finanzamtes liege beim Verkauf eindeutig ein Scheingeschäft vor, dies zeige sich dadurch, dass keinerlei Zahlungen zwischen der Verkäuferin und der Käuferin erfolgt seien, der Notar keine Zahlung erhalten habe und auch keine Grundbuchseintragung erfolgt sei.

Durch dieses Scheingeschäft sei durch die Erlassung der Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 am 18.02.2011 und den überrechneten Vorsteuern, die zu Unrecht geltend gemacht worden seien, eine Gutschrift in der Höhe von € 379.963,01 entstanden, die weder durch eine Zahlung der Umsatzsteuer noch durch einen Verkauf gedeckt gewesen sei. Diese Gutschrift hätte nach Rechtsansicht des Finanzamtes gemäß § 239a Abs. 1 BAO weder am Abgabenkonto verbucht oder überrechnet noch zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten verwendet werden dürfen. Eine Auszahlung an den Masseverwalter würde eine tatsächliche Zahlung des Finanzamtes bedeuten und somit zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der GmbH-1 oder deren Gläubiger führen.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätte dem Masseverwalter oder dessen steuerlichen Vertreter bei sorgfältiger Prüfung auffallen müssen, dass es sich bei diesem Verkauf um ein Scheingeschäft handle und es durch die Auszahlung der Gutschrift zur ungerechtfertigten Bereicherung der Abgabepflichtigen komme.

Über eine solche „Nichtverbuchung“ sei mit gesondertem Bescheid abzusprechen. Würde die Gutschrift auf dem Abgabenkonto unterlassen, ohne einen solchen Bescheid zu erlassen, so könne dies im Wege eines Antrages nach § 216 (Abrechnungsbescheid) angefochten werden.

---//---

In den gegen beide Bescheide am 20.03.2014 eingebrachten Beschwerden begehrte der Masseverwalter die Anerkennung des Umsatzsteuerguthabens 2005 gemäß der BVE vom

18.02.2011 in Höhe von € 379,963,01 und Storno der rechtswidrigen Buchung vom 12.01.2011 in Höhe von € 376.000,00.

Begründung

Die Begründung des angefochtenen Bescheides sei sachlich und fachlich unzutreffend und somit nicht geeignet, seinen Rechtsanspruch abzuwehren.

In der Bescheidbegründung werde ausgeführt, dass der von der GmbH-1 zu zahlende Kaufpreis in Höhe von € 1.850.000,00 bis zum 30.06.2006 gestundet worden sei. Dies sei unrichtig. Vielmehr sei richtig, dass die GmbH-1 das Grundstück verkauft und geliefert und eine Forderung gegenüber dem Käufer habe und somit zu keinerlei Zahlung verpflichtet sei.

Weiters werde in der Bescheidbegründung angeführt, dass bei der Käuferin, der GmbH-2, im Zuge einer Berufungsentscheidung durch den UFS Wien die Vorsteuer mangels Rechnung aberkannt worden sei.

Diese Information könne er nicht überprüfen, sei jedoch für sein Verfahren nicht von Bedeutung. Ob bei der Käuferin der Liegenschaft Vorsteuerabzug gegeben sei oder nicht, habe mit der Umsatzsteuerpflicht der Verkäuferin keinen Zusammenhang. Was das Vorhandensein einer Rechnung betreffe, so widerspreche er hier, weil für die gegenständliche Immobilienlieferung eine Rechnung in seinem Akt vorliege, die jederzeit vorgelegt werden könne.

Bezüglich des Liegenschaftsverkaufes möchte er festhalten, dass mit Kaufvertrag vom D-4 die Liegenschaft an die GmbH-2 verkauft und geliefert worden sei. Nach Einreichung der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung habe seitens des Finanzamtes Mödling eine Umsatzsteuersonderprüfung betreffend die GmbH-2 im Zusammenhang mit der geltend gemachten Vorsteuer stattgefunden.

Diese Prüfung habe die Rechtmäßigkeit der Vorsteuer festgestellt und anerkannt. In der weiteren Folge sei auf dem Finanzkassenkonto der GmbH-2 die Umsatzsteuergutschrift erfolgt und am 06.06.2006 die Umsatzsteuer im Überrechnungswege von der GmbH-2 an die GmbH-1 bezahlt worden. Es liege somit keine automatisationsunterstützte Umbuchung von Selbstberechnungsabgaben vor, sondern die Behörde habe nach eingehender Prüfung des Sachverhaltes unter formalen Vorschriften die Vorsteuer der GmbH-2 zu Recht anerkannt und die Umbuchung der Umsatzsteuer veranlasst und durchgeführt.

Am D-1 sei die GmbH-1 insolvent geworden und habe Konkurs angemeldet. In weiterer Folge sei bei der GmbH-2 im September 2007 eine Betriebsprüfung erfolgt. Dem Betriebsprüfungsbericht mit Datum vom 04.10.2007 sei zu entnehmen, dass die Vorsteuer für den Immobilienankauf auf Null gesetzt worden sei und zwar nicht, wie die belangte Behörde

es mehrfach ausgeführt habe, weil das Geschäft als Scheingeschäft gewürdigt, sondern weil das Geschäft rückabgewickelt worden und somit die Vorsteuer rückzuerstatten sei.

Es könne daher leicht überprüft werden, dass die zuständige Behörde selbst noch im Oktober 2007 von einem rechtmäßigen Kauf mit Vorsteuerabzug und einer rechtmäßigen Rückabwicklung des Kaufpreises ausgegangen sei.

In ihrer rechtlichen Würdigung habe die Behörde selbst festgestellt, dass die Rückverrechnung des Guthabens zu Unrecht erfolgt sei. Der Bf. halte diesbezüglich fest, dass ein Storno dieser Buchung bis dato nicht erfolgt sei, obwohl die Behörde diese Unrechtmäßigkeit selbst festgestellt habe.

Im Wesentlichen begründe das Finanzamt die Verweigerung des Guthabens unter Bezugnahme auf § 239a Abs. 1 BAO, wonach Gutschriften auf dem Abgabenkonto, die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten zu unterbleiben hätten, soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden solle, wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.

Dieser Paragraph sei im Zuge der Aufhebung der Getränkebesteuerung eingeführt worden und auf diesen gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, weil beide Kontrahenten des Geschäftes bekannt seien, über ein Abgabenkonto verfügt hätten und daher keine anonymen Käufer vorlägen bzw. die Gutschrift dem jeweiligen Geschäftspartner zu Gute komme, der auch die Zahllast getragen habe.

Die Feststellung, wonach die Umsatzsteuer eine indirekte Abgabe und die GmbH-1 als Verkäuferin die Leistende sei, stehe außer Zweifel. Die Umsatzsteuer sei auch im Zeitraum 09/2005 richtig von der GmbH-1 gemeldet und ordnungsgemäß auf dem Finanzkassenkonto abgedeckt worden.

In ihrer Begründung behaupte die Behörde weiters, dass die Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 vom 18.02.2011 auf Basis einer rechtswidrigen Festsetzung erfolgt sei. Dies weise der Bf. entschieden zurück.

Die Besteuerungsgrundlagen seien für das Jahr 2005 infolge der Insolvenz geschätzt worden. Mit Berufung vom 23.10.2009 seien der Jahresabschluss und die Steuererklärungen eingereicht und erst am 18.02.2011 im Wege einer BVE der Berufung stattgegeben worden.

Die Behörde habe somit die Berufung und den Akt 16 Monate bearbeitet und offensichtlich nach rechtlicher Würdigung des gesamten Sachverhalts und ordentlicher Prüfung der Berufung stattgegeben.

Wenn es sich hierbei um ein Scheingeschäft gehandelt hätte, so hätte der Spruch dieses Bescheides anders lauten müssen. Es seien in sämtlichen Verfahren sämtliche Daten und Unterlagen offengelegt worden und seien der Behörde zur Einsichtnahme zur Verfügung gestanden bzw. sei auch praktisch durch diverse abgabenrechtliche Prüfungen Einsicht in die Unterlagen genommen worden.

Der Bf. halte daher fest, dass sowohl das Finanzamt der GmbH-1 als auch das der Käuferin, der GmbH-2, in diversen Verfahren den Sachverhalt geprüft habe und es vorher nie zu der Äußerung gekommen sei, es handle sich um ein Scheingeschäft.

Derartige Geschäfte fänden tagtäglich statt und in der Regel führe das zu keinen Komplikationen. Auch eine allfällige Rückabwicklung eines Kaufvertrages führe in der Praxis zu keinen Komplikationen, weil sowohl Käufer als Verkäufer bekannt, finanzamtlich erfasst seien und die Buchungen spiegelbildlich in Form von Gutschriften und Belastungen durchgeführt würden.

In diesem speziellen Fall sei sowohl der Lieferant als auch der Kunde in ein Insolvenzverfahren verstrickt und der Umstand, dass zwischen der Abfuhr und der Rückverrechnung das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei und es daher zu einer Umqualifizierung von Forderungen bzw. Verbindlichkeiten als Konkursforderungen bzw. -verbindlichkeiten und Massforderungen und -verbindlichkeiten sowohl seitens der Käuferin als auch der Verkäuferin gekommen sei, führe zu Komplikationen.

Das Insolvenzrecht sei jedoch von der Behörde zu respektieren und einzuhalten. Im gegenständlichen Fall dränge sich die Vermutung auf, dass die Behörde versuche, über diesen Umweg eine Konkursforderung als Massforderung darzustellen, um so die Begleichung vermeiden zu können. Es gehe jedenfalls nicht, dass sich das Finanzamt gegenüber den anderen Gläubigern eine bessere Stellung verschaffe.

Betreffend den § 239a BAO halte der Bf. fest, dass dieser auf diesen Sachverhalt keine Anwendung finde, weil sämtliche Beteiligten der Behörde bekannt seien und sowohl Buchung als auch Gegenbuchung durchgeführt werden könnten. § 239a BAO sei nicht auf jene Sachverhalte anzuwenden, wo möglicherweise durch einen Insolvenzfall die Republik zu einem Schaden gelange.

In ihrer Begründung habe die Behörde keinerlei Beweise vorgelegt, wonach eine Überwälzung der Abgabe auf einen anderen Abgabepflichtigen stattgefunden habe, obwohl sie gemäß Kommentar *Ritz*, BAO, § 239a Rz 5, diese Beweislast zu erbringen habe. Auch gemäß Rz 6 könne angeführt werden, dass seitens der GmbH-1 kein Gewinn entstanden sei und somit keine Indizien für eine Überwälzung vorlägen. Vielmehr sei die Umsatzsteuer reiner Durchläufer sowie unter Kaufleuten üblich und führe daher bei ihr zu keinerlei Gewinn.

Gemäß Rz 7 zu § 239 a BAO, Kommentar *Ritz*, werde festgehalten: „*Die Gutschrift überwältzter Abgaben führt unter anderem insoweit nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen, als sie an den Kunden weitergegeben wird (vgl. zB EuGH 14.01.1997).*“

Wie bereits mehrfach erwähnt, könnten sämtliche Buchungen durchgeführt werden, sowohl seitens der GmbH-1 als auch seitens der GmbH-2. Lediglich mit der Einschränkung der beiden Insolvenzverfahren komme es zu unterschiedlichen Qualifizierungen als Masse- bzw. Konkursforderung.

Diese Umstände habe jedoch der Gesetzgeber durch die gesetzlich vorgesehenen Sanierungsverfahren, sprich Konkurs- und Ausgleichsordnung, gewollt und könnten daher zu keiner ungerechtfertigten Bereicherung eines Abgabepflichtigen führen.

Gemäß § 239a BAO sei die Behörde verpflichtet, einen Nachweis der Bereicherung gemäß den vom EuGH entwickelten Kriterien zu führen. Dieser Nachweis sei nie durchgeführt und nie vorgelegt worden.

Zusammenfassend halte der Bf. daher fest, dass sowohl der Verkauf und die Lieferung des Grundstückes als auch die Rückabwicklung auf Grund der gültigen Vorschriften und somit rechtsrichtig abgewickelt worden seien. Die Rechtsrichtigkeit habe die Behörde selbst durch diverse Verfahren festgestellt.

Die Behörde befinde sich selbst weiterhin und nachhaltig außerhalb des rechtlichen Rahmens, weil in dem Bescheid festgehalten werde, dass das Storno der Umbuchung rechtswidrig, jedoch bis heute keine Richtigstellung erfolgt sei.

Wie angeführt sei § 239a BAO nicht zutreffend, weil es keine Bereicherung seitens der GmbH-1 gegeben, die Behörde auch keinerlei Nachweise der Überwälzung allfälliger Abgaben vorgelegt und durchgeführt habe und das im Übrigen überhaupt nicht zutreffen könne, nachdem Verkäuferin und Käuferin bekannt und behördlich erfasst seien.

Abschließend beantragte der Bf. eine mündliche Beschwerdeverhandlung sowie die vollinhaltliche Stattgabe seiner Beschwerde.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.08.2016 wurde die Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid als unbegründet abgewiesen und nach Wiederholung des Verwaltungsgeschehens ausgeführt, dass der Umstand, dass der von der GmbH-2 zu zahlende Kaufpreis gestundet worden sei, vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung berichtigt werde.

Das Finanzamt gehe im Gegensatz zur Abgabepflichtigen davon aus, dass es sehr wohl bedeutend für den gegenständlichen Fall sei, wenn der UFS Wien in der Berufungsentscheidung GZ RV/2129-W/09, erlassen am 27.09.2009, ausspreche, dass nach dessen Rechtsansicht keine Rechnung vorliege.

Gemäß § 239a Abs. 1 BAO hätten die Gutschrift auf dem Abgabenkonto, die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten zu unterbleiben, soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden solle, wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.

Die Anwendbarkeit des § 239a Abs. 1 BAO liege vor, da es sich bei der Umsatzsteuer um eine indirekte Abgabe und beim Grundstücksverkauf um eine Lieferung und Leistung handle und die GmbH-1 als Verkäuferin die Leistende sei.

Betroffen seien in erster Linie aus der rechtsrichtigen Festsetzung der Abgabe sich ergebende Gutschriften, wie es hier durch das Wegfallen der Umsatzsteuerschuld durch die Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 vom 18.02.2011 gegeben sei. Derartige Gutschriften seien zwar im Abgabenbescheid auszuweisen. Sie seien jedoch auf dem Abgabenkonto nicht zu verbuchen, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Abgabepflichtigen führen würde. Diese liege nach Ansicht des Finanzamtes darin, dass es sich beim dem Verkauf des Grundstückes um ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO iVm § 916 ABGB gehandelt habe.

Ein Scheingeschäft gemäß § 916 ABGB liege vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt hätten, dass das geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten solle, wie die Erklärungen lauteten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorgerufen hätten, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart hätten eintreten lassen wollen. Nach Ansicht des Finanzamtes liege beim Verkauf eindeutig ein Scheingeschäft vor. Dies zeige sich dadurch, dass keinerlei Zahlungen zwischen Verkäuferin und Käuferin erfolgt seien, der Notar keine Zahlung erhalten habe und auch keine Grundbuchseintragung erfolgt sei.

Wieso dies im Spruch der Beschwerdeentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 nicht eindeutig festgehalten worden sei, könne nicht mehr nachvollzogen werden. Es sei aber im Gegensatz zur Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters vom Finanzamt nie eindeutig festgestellt worden, dass der Verkauf und die Lieferung des Grundstückes als auch die Rückabwicklung auf Grund der gültigen Vorschriften und somit rechtsrichtig abgewickelt worden seien. Es sei vielmehr in einem Aktenvermerk vom Finanzamt am 24.11.2008

festgehalten worden, dass es sich um ein Scheingeschäft handle. Die Rechtsansicht des Finanzamtes Mödling sei für das gegenständlich belangte Finanzamt nicht bindend.

Durch dieses Scheingeschäft sei durch die Erlassung der Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 am 18.02.2011 und den überrechneten Vorsteuern, die zu Unrecht geltend gemacht worden seien, eine Gutschrift in der Höhe von € 379.963,01 entstanden, die weder durch eine Zahlung der Umsatzsteuer noch durch einen Verkauf gedeckt gewesen sei. Diese Gutschrift hätte nach Rechtsansicht des Finanzamtes gemäß § 239a Abs. 1 BAO weder am Abgabenkonto verbucht, überrechnet noch zu Tilgung von Abgabenschuldigkeiten verwendet werden dürfen. Eine Auszahlung an den Masseverwalter würde eine tatsächliche Zahlung des Finanzamtes bedeuten und somit zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der GmbH-1 oder deren Gläubiger führen, wodurch nach Rechtsansicht des Finanzamtes eindeutig der Nachweis einer Überwälzung der Umsatzsteuer vorliege.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätte dem Masseverwalter oder dessen steuerlichen Vertreter bei sorgfältiger Prüfung auffallen müssen, dass es sich bei diesem Verkauf um ein Scheingeschäft handle, es durch die Auszahlung der Gutschrift zur ungerechtfertigten Bereicherung der Abgabepflichtigen komme und die Konkurs- und Ausgleichsordnung nicht die Ursache für die Bereicherung sei, sondern nur ein Mittel, um diese durchzusetzen. Dies zeige sich dadurch, dass keinerlei Zahlungen erfolgt seien, obwohl dies vereinbart gewesen sei.

Da die rechtliche Ansicht der Abgabepflichtigen in keinster Weise nachvollzogen werden könne, werde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 16.09.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass es für dieses Verfahren vollkommen unerheblich sei, ob in einem Berufungsverfahren der GmbH-2 diese dem UFS eine Rechnung vorgelegt habe oder nicht. Vielmehr habe die in seinem Fall zuständige Behörde die amtliche Ermittlungspflicht, selbst zu ermitteln, ob eine Rechnung vorliege oder nicht.

Wie schon in der Beschwerde angeführt, liege in seinem Akt eine Faktura auf, die jederzeit vorgelegt werden könne.

Auch gehe seiner Meinung nach die Anwendung des § 239a Abs. 1 BAO am Sachverhalt vorbei, weil diese Bestimmungen im Zuge der Rückerstattung der Getränkesteuer eingeführt worden seien. Im hier konkret vorliegenden Fall handle es sich jedoch um eine Umsatzsteuer in einem B2B-Geschäftsfall. Bei Umsätzen zwischen zwei Unternehmern stelle die

Umsatzsteuer in der Regel einen durchlaufenden Posten dar, weshalb es hier zu keinen ungerechtfertigten Vorteilen kommen könne.

Auch gehe aus der Begründung zu wenig hervor, wie die Behörde zu der Erkenntnis komme, dass es ein Scheingeschäft gewesen sei, insbesondere weil er in der Beschwerde aufgezeigt habe, dass die Umsatzsteuerthematik schon einmal Gegenstand einer Umsatzsteuersonderprüfung gewesen sei und es offensichtlich damals nicht als Scheingeschäft qualifiziert worden sei. Die Behörde habe es daher unterlassen, jene Gründe zu nennen, die heute für ein Scheingeschäft sprächen und damals nicht auch schon vorhanden gewesen seien.

Die rechtliche Auseinandersetzung mit seinem Einwand der Masse- bzw. Konkursforderungen und daher auf Grund der gesetzlichen Sachlage unterschiedlichen Ansprüchen habe er zur Gänze vermisst.

Zusammenfassend mache es auf ihn daher den Eindruck, als hätte die Behörde einzig und allein das Ziel verfolgt, die Umsatzsteuer nicht gutzuschreiben, weshalb sie dadurch die amtliche Ermittlungspflicht verletzt habe, indem nur zu Gunsten der Behörde ermittelt worden sei, obwohl der gesetzliche Auftrag auch laute, Umstände zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu ermitteln.

---//---

Mit Bericht vom 27.03.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

---//---

Mit Vorhalt vom 12.08.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt zur Klärung der Rechtzeitigkeit der Beschwerde vom 20.03.2014 gegen den Abrechnungsbescheid vom 18.12.2013 um Übermittlung des Rückscheins, zumal der Fristverlängerungsantrag auch erst am 27.02.2014 eingebracht worden sei. Weiters wurde um Übermittlung des Abrechnungsantrages ersucht.

---//---

Erst nach Urgenz des Bundesfinanzgerichts vom 23.09.2019 teilte das Finanzamt am 07.10.2019 mit, dass die angeforderten Unterlagen in Verstoß geraten seien und nicht übermittelt werden könnten.

---//---

Mit Schreiben vom 15.10.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Handelsgericht Wien im Insolvenzverfahren der GmbH-1 um folgende Auskunft:

Laut Insolvenzdatei sei über das Vermögen der GmbH-1 am D-1 das Konkursverfahren zur GZ N-2 eröffnet und Rechtsanwalt MV als Masseverwalter bestellt worden.

Obwohl das Insolvenzverfahren laut Insolvenzdatei und Auskunft des Masseverwalters bis dato nicht beendet sei (letzte Eintragung vom D-3), sei die Schuldnerin am D-2 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden.

Da der Antrag des Masseverwalters auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO erst nach Löschung im Firmenbuch gestellt worden sei, werde um Auskunft ersucht, ob der Masseverwalter nach der Löschung überhaupt noch zur Vertretung der Gesellschaft befugt gewesen und warum das Insolvenzverfahren nicht beendet worden sei, da gemäß § 40 FBG eine Abwicklung stattfindet, wenn sich nach der Löschung das Vorhandensein von Vermögen herausstelle (wie vom Masseverwalter mit der Abrechnung beantragt worden sei).

Allerdings seien in diesem Fall vom Gericht Abwickler zu ernennen, eine Abwicklung durch den (ehemaligen) Masseverwalter im Rahmen eines Insolvenzverfahrens lasse sich dieser Bestimmung nicht entnehmen.

---//---

In Beantwortung des Auskunftersuchens teilte das Handelsgericht Wien mit Schreiben vom 23.10.2019 mit, dass die Gesellschaft mit der Löschung aufgelöst und - weil eine Abwicklung nicht stattfinde und sofern tatsächlich kein Vermögen vorhanden sei (Doppeltatbestand) - beendet sei. Sei hingegen noch Vermögen vorhanden, so bestehe die Gesellschaft trotz Löschung weiter (*Zib in Zib/Dellinger*, UGB, § 40 FBG Rz 23 f; *Burgstaller/Pilgerstorfer in Jabornegg/Artmann*, UGB², § 40 FBG Rz 21 je mwN).

Laut den Zwischenrechnungen des Masseverwalters vom 24.11.2011 und 24.4.2012 verfüge die Insolvenzmasse über ein Guthaben auf dem Konkursanderkonto iHv rund € 6.750,00.

Vorhandenes Vermögen könne auch in einer in einem Aktivprozess geltend gemachten Forderung liegen, sofern dieser ernsthaft betrieben werde. Die Parteifähigkeit der Gesellschaft bleibe dann trotz Löschung während des Prozesses bis zur rechtskräftigen Abweisung der Klage erhalten. Dasselbe müsse für ein Finanzverfahren gelten, das einen vermögenswerten Anspruch der Gesellschaft (zB Steuerguthaben) zum Gegenstand habe (*Zib*, Rz 25).

Das Amt des Masseverwalters ende mit seinem Tod, seiner Enthebung oder der Aufhebung des Konkursverfahrens. Der Tod des (Gemein-)Schuldners beende das Amt des Masseverwalters hingegen nicht (*Hierzenberger/Riel in Konecny/Schubert*, Insolvenzgesetze, § 80 KO Rz 26).

Einer Beendigung (Aufhebung) des Konkursverfahrens stehe hier jedoch weiterhin entgegen, dass die Vermögensverwertung nicht abgeschlossen werden könne, solange über die von der Schuldnerin im März 2014 erhobene gegenständliche Beschwerde nicht entschieden worden sei.

Warum die Schuldnerin trotz des anhängigen Konkursverfahrens im Firmenbuch gelöscht worden sei, könne vom Konkursgericht nicht beurteilt werden. Der Masseverwalter sei angewiesen worden, die diesbezüglichen Umstände aufzuklären.

---//---

Mit Schreiben vom 11.11.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Masseverwalter zur Klärung der Rechtzeitigkeit seiner Beschwerde vom 20.03.2014 gegen den Abrechnungsbescheid vom 18.12.2013 um Übermittlung von geeigneten Nachweisen für den Zeitpunkt der Zustellung (Posteingangsbuch, etc.) des Abrechnungsbescheides, da lediglich ein Fristverlängerungsantrag vom 27.02.2014 aktenkundig sei, sowie um Übermittlung des Abrechnungsantrages vom 25.09.2012.

---//---

Am 20.11.2019 teilte das Handelsgericht Wien dem Bundesfinanzgericht mit, dass die Löschung der im Konkurs befindlichen GmbH-1 im Firmenbuch rückgängig gemacht worden sei und legte die Mitteilung des Masseverwalters sowie einen aktuellen Firmenbuchauszug vor.

---//---

Mit Schriftsatz vom 21.11.2019 übermittelte der steuerliche Vertreter des Masseverwalters den Abrechnungsantrag vom 25.09.2012, Fristverlängerungsanträge vom 15.01.2014 (Verlängerung beantragt bis 03.03.2014) und vom 28.02.2014 (Verlängerung beantragt bis 31.03.2014) samt Nachweisen aus dem Fax-Journal, den Bescheid vom 27.02.2014 über die Stattgabe der Fristverlängerung bis 31.03.2014 sowie den Abrechnungsbescheid vom 18.12.2013 samt Auszug aus dem Posteingangsbuch.

---//---

Mit weiterem Vorhalt vom 29.11.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Masseverwalter um Übermittlung des zwischen der GmbH-1 und der GmbH-2 am D-4 abgeschlossenen Kaufvertrages sowie seines Schreibens vom D-5, mit dem der Kauf der Liegenschaft gemäß § 21 KO rückgängig gemacht worden sei.

---//---

Mit Schreiben vom 04.12.2019 wurden die angeforderten Schriftstücke übermittelt.

---//---

In der am 16.01.2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

„PV: Der Grund, weshalb die bereits im Zuge der bekannt gegebenen USt im November 2005 seitens der GmbH-2 beantragte Überrechnung auf das Konto der GmbH-1 erst mehr als ein halbes Jahr später erfolgte, liegt darin, dass bei der GmbH-2 eine USt Prüfung wegen dieses Geschäftsfalles stattgefunden hat, in der die vorliegende Rechnung über den Kauf der Liegenschaft in A-3 geprüft und für richtig befunden wurde. Von einem Scheingeschäft war damals keine Rede.

FA: Im damaligen Zeitpunkt lag offenbar noch kein Verdacht eines Scheingeschäftes vor. Allerdings wurde im Zuge des Antrages auf Ausstellung eines Abrechnungsbescheides im Jahr 2012 mit dem Finanzamt Baden Mödling Kontakt aufgenommen und in Erfahrung gebracht, dass ein solches vorliegen könnte.

PV: Im August 2009, daher im bereits seit 2007 laufenden Insolvenzverfahren, wurde die USt 2005 geschätzt und dabei die damals iHv € 376.000,00 bekannt gegebene USt zugrunde gelegt. Am 04.10.2007 fand jedoch bereits bei der GmbH-2 eine USt Prüfung für das Jahr 2005 statt bei der die seinerzeit geltend gemachte Vorsteuer versagt wurde, aber nicht wegen des Vorliegens eines Scheingeschäftes, sondern weil der Masseverwalter bereits am D-6 vom Kaufvertrag zurückgetreten ist. Dazu wird der Betriebsprüfungsbericht zur Einsicht vorgelegt.

PV: Obwohl die Rückverrechnung der Vorsteuer 2005 bereits am 05.10.2007 bei der GmbH-2 erfolgte, wurde die Überrechnung des Betrages von € 376.000,00 vom Konto der GmbH-1 erst 4 Jahre später am 12.01.2011 vorgenommen.

FA: Diese Überrechnung erfolgte seitens des Finanzamtes Baden Mödling, das FA 3/11 hatte damit nichts zu tun.

PV: Die Verbuchung der Überrechnung erfolgte zu Unrecht. In Wahrheit hätte das FA Baden Mödling gegenüber der GmbH-2 eine Forderung gehabt, die in deren Insolvenzverfahren anzumelden gewesen wäre. Eine Nichtverbuchung der am 18.02.2011 bereits vorgenommenen Verbuchung der Gutschrift aus der USt 2005 aufgrund der Berufungsvorentscheidung kann nicht erfolgen, da § 239a BAO nicht für diesen Fall, sondern für die damalige Problematik im Zusammenhang mit der Getränkesteuer normiert wurde.

MV: § 21 KO bewirkte, dass durch die Erklärung des Rücktrittes vom Kaufvertrag die GmbH-2 eine Forderung gegenüber der GmbH-1 bestanden hätte, die in deren Insolvenzverfahren mit lediglich quotenmäßiger Befriedigung anzumelden und zu berücksichtigen gewesen wäre, wenn nicht das FA rechtswidriger Weise die Überrechnung im Jahr 2011 vorgenommen hätte, weshalb die GmbH-2 zu Unrecht die gesamte Forderung anstatt lediglich die Konkursquote erhalten hat.

PV: Nach der Judikatur des VwGH wäre die Berichtigung nicht rückwirkend mit dem Zeitpunkt des Kaufvertrages, sondern im Zeitpunkt der Erklärung des Rücktrittes vorzunehmen gewesen. In diesem Zeitpunkt war allerdings das Insolvenzverfahren bei der GmbH-1 bereits eröffnet.

MV: Durch die Überrechnung aus dem Jahr 2011 wurde sogar der im Konkursverfahren zu beachtende Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt, weil die GmbH-2 etwas bekommen hat, was sie als Konkursgläubigerin nicht erhalten hätte. Aufgrund des Rücktrittes gemäß § 21 KO wurde die GmbH-2 zur Konkursgläubigerin.

PV: Die Beschwerde wurde gegen beide Bescheide, daher sowohl betreffend Abrechnung als auch Feststellung der Nichtverbuchung, eingebracht. Eine Zurückziehung betreffend Abrechnung erfolgt nicht, weil das FA bis dato die Stornierung dieser unrechtmäßigen Überrechnung, die es selbst bereits im Jahr 2013 festgestellt hat, noch nicht vorgenommen hat.

AB beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde und verweist auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung.

PV beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, und die Verfügbarkeit des im Jahr 2011 aufgrund der BVE gebuchten Gutschrift, woraus sich nach Stornierung der Überrechnung ein Guthaben ergeben würde.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zunächst wird festgestellt, dass der als Abrechnungsbescheid bezeichnete Bescheid vom 18.12.2013 ein Sammelbescheid ist, der in seinem ersten Spruchpunkt über den Abrechnungsantrag vom 25.09.2012 abspricht und mit dem zweiten Spruchpunkt die Nichtverbuchung einer Gutschrift (Umsatzsteuer 2005) gemäß § 239a Z 1 BAO feststellt.

Die Bezeichnung als Abrechnungsbescheid trifft zwar nur auf den ersten Spruchpunkt zu, bringt aber in seinem zweiten Spruchpunkt eindeutig den Willen der Abgabenbehörde auf bescheidmäßige Absprache nach § 239a BAO zum Ausdruck:

„Die Buchung der Gutschrift in Höhe von € 379.963,01, die aufgrund der Berufungsentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer 2005 vom 18.02.1011 entstanden ist, wird aufgrund § 239a BAO nicht durchgeführt.“

Da der steuerliche Vertreter des Masseverwalters in der mündlichen Verhandlung an beiden Beschwerden festhielt, war nunmehr sowohl über die Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid als auch über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid zu entscheiden.

I. Abrechnungsbescheid

Folgender – unstrittiger – **Sachverhalt** wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Am D-4 wurde zwischen der GmbH-1 und Frau P-1 als Verkäufer und der GmbH-2 als Käuferin ein Kaufvertrag über die Liegenschaft EZ/KG abgeschlossen, in dem Kaufpreise von € 1.900.000,00 (GmbH-1) und € 100.000,00 (Frau P-1) vereinbart wurden. Eine Vereinbarung über die Umsatzsteuerverrechnung zwischen den Vertragsparteien wurde darin nicht getroffen.

Am 15.11.2005 stellte die GmbH-2 einen Antrag auf Überrechnung der geltend gemachten Vorsteuer von € 376.000,00 von ihrem Abgabenkonto auf das Abgabenkonto der GmbH-1 zur Entrichtung der in gleicher Höhe vorangemeldeten Zahllast für die Umsatzsteuer 09/2005, die am 16.11.2005 gebucht wurde.

Aufgrund des Bescheides vom 02.06.2006 erfolgte auf dem Abgabenkonto der GmbH-2 die Verbuchung einer Gutschrift von € 379.681,33, die zu einem Guthaben von € 379.286,49 führte, woraufhin dem Überrechnungsantrag der GmbH-2 am 06.06.2006 Folge gegeben und der Betrag von € 376.000,00 dem Abgabenkonto der GmbH-1 am 07.06.2006 mit Wirksamkeit vom 15.11.2005 gutgeschrieben wurde.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 wurde über das Vermögen der GmbH-1 das Konkursverfahren eröffnet, das bis dato nicht abgeschlossen wurde.

Der Masseverwalter im Konkurs der GmbH-1 trat mit Schreiben vom D-6 gemäß § 21 KO vom gegenständlichen Kaufvertrag zurück.

Daraufhin wurde das Abgabenkonto der GmbH-2 am 05.10.2007 mit der rückgängig gemachten Vorsteuer belastet. Die dagegen erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 01.12.2010, RV/1841-W/09, abgewiesen, woraufhin das Finanzamt Baden Mödling die Überrechnung mit Buchungen vom 12.01.2011 (Abbuchung auf dem Abgabenkonto der GmbH-1) und 13.01.2011 (Gutschrift auf dem Abgabenkonto der GmbH-2) rückgängig machte, obwohl ein diesbezüglicher Überrechnungsantrag des Masseverwalters der GmbH-1 nicht vorlag.

Rechtliche Würdigung:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß § 216 BAO 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.

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

Zunächst ist festzustellen, dass der Antrag auf Ausstellung eines Abrechnungsbescheides vom 25.09.2012 innerhalb der Frist des § 216 BAO gestellt wurde, da die betreffende Verbuchung der strittigen Überrechnung am 12.01.2011 erfolgte.

Mit seinem Einwand, dass es sich bei der am 12.01.2011 durchgeführten Rückbuchung des Betrages von € 376.000,00 vom Abgabenkonto der GmbH-1 auf das Abgabenkonto der GmbH-2 um eine Buchung ohne gesetzliche Basis handle, ist der Masseverwalter der GmbH-1 im Recht, da gemäß § 215 Abs. 4 BAO Umbuchungen und Überrechnungen von einem Abgabenkonto auf das Abgabenkonto eines anderen Steuerpflichtigen grundsätzlich nur auf Antrag und damit mit Zustimmung des Verfügungsberechtigten vorgenommen werden dürfen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0033).

Allerdings lässt sich daraus für ihn nichts gewinnen, weil dies nicht bedeutet, dass die Abgabenbehörde dann, wenn sie gegen dieses Gebot verstößt, den unzulässigen Buchungsvorgang wiederum rückgängig machen könnte. Mit der Rückgängigmachung würde sie nämlich wiederum gegen dasselbe Gebot verstoßen: Sie würde die „Rückbuchung“ (= Überrechnung) ohne Zustimmung des nunmehr Verfügungsberechtigten (GmbH-2) vornehmen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0033).

In Analogie zur zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt es keine Rechtswidrigkeit dar, wenn man im Ergebnis zu der Beurteilung gelangt, dass die seinerzeitige Zahllast von € 6.563,71 der GmbH-1 durch die am 12.01.2011 durchgeführte Überrechnung des Finanzamtes eine Erhöhung um € 376.000,00 erfahren hat und dass diese Erhöhung nicht durch Rückgängigmachung der Überrechnung später aufgehoben werden kann.

Ob sich aus dem geschilderten Sachverhalt zivilrechtliche Ansprüche des Masseverwalters ableiten lassen, war im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht zu entscheiden. Maßgebend war vielmehr allein, dass ohne Rechtswidrigkeit anzunehmen war, dass die Abgabenzahllast der GmbH-1 aus dem angeführten Grund eine nicht wieder aufhebbare Erhöhung durch die Überrechnung auf das Abgabenkonto der GmbH-2 erfahren hat.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen und der Spruch anlässlich der Beschwerdeentscheidung insofern zu ändern, als festzustellen ist, dass die Buchung vom 12.01.2011 über die Überrechnung eines Betrages von € 376.000,00 zwar zu Unrecht erfolgt ist, aber dennoch eine Rückgängigmachung der Überrechnung nicht zu erfolgen hat.

An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass ansonsten im Hinblick auf den II. Spruchpunkt die Gewährung der Gutschrift aus der Rückabwicklung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der GmbH-1 geführt hätte.

II. Bescheid gemäß § 239a BAO

Folgender entscheidungswesentlicher – und unstrittiger – **Sachverhalt** wurde festgestellt:

Am 16.11.2005 wurde die Umsatzsteuer 09/2005 mit der von der GmbH-1 gemeldeten Zahllast von € 376.000,00 verbucht.

Mit Bescheid vom 29.08.2007 wurde die Umsatzsteuer 2005 mit einem Betrag von € 378.316,00 festgesetzt. Da allerdings die Adressierung nicht richtig „*MV als Masseverwalter im Konkurs der GmbH-1*“ lautete, sondern „*GmbH-1, zH MV*“, wurde der Bescheid am 03.08.2009 aufgehoben und am 06.08.2009 mit dem selben Betrag erneut – mit diesmal richtiger Adressierung – festgesetzt.

Der dagegen am 29.10.2009 erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 18.02.2011 statt, setzte die Umsatzsteuer 2005 mit einer Gutschrift von € 1.647,01 fest und verbuchte die sich nach Verrechnung mit dem bisher in Höhe von € 378.316,00 vorgeschriebenen Betrag ergebende Gutschrift von € 379.963,01 auf dem Abgabenkonto der GmbH-1.

Rechtliche Würdigung:

Soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, haben gemäß § 239a BAO zu unterbleiben:

- 1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,*
 - 2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und*
 - 3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,*
- wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.*

§ 239a BAO gilt für indirekte Abgaben, soweit sie nach dem Zweck der Abgabenvorschrift von einem anderem als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll. Dies ist bei der Umsatzsteuer der Fall, soweit die Abgabe Lieferungen und sonstige Leistungen betrifft und der leistende Unternehmer Abgabenschuldner ist, da hier Steuerschuldner (diesfalls die GmbH-1 als Verkäuferin) und Steuerträger (diesfalls die GmbH-2 als Käuferin) auseinanderfallen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 239a Rz 2 und 3).

Da § 239a BAO gemäß § 323 Abs. 23 letzter Satz BAO erstmals auf Bundesabgaben anzuwenden ist, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2000 entstanden ist,

findet diese Bestimmung grundsätzlich auch für die gegenständliche Gutschrift aus der Umsatzsteuer 2005 Anwendung.

Über eine solche „Nichtverbuchung“ ist mit gesondertem Bescheid abzusprechen. Würde die Gutschrift auf dem Abgabenkonto unterlassen, ohne einen solchen Bescheid zu erlassen, so kann dies im Wege eines Antrages nach § 216 BAO (Abrechnungsbescheid) angefochten werden (*Ritz*, BAO⁶, § 239a Rz 14).

§ 239a BAO betrifft rechtswidriger Weise überhöhte Selbstberechnungen und Abgabenfestsetzungen (*Ritz*, BAO⁶, § 239a Rz 13) sowie in weiterer Folge aus der rechtsrichtigen Festsetzung der Abgabe sich ergebende Gutschriften. Derartige Gutschriften sind zwar im Abgabenbescheid auszuweisen. Sie sind jedoch auf dem Abgabenkonto nicht zu verbuchen, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde, somit im Wesentlichen dann, wenn feststeht, dass eine Weitergabe der Beträge an den Leistungsempfänger (Kunden) de facto nicht möglich ist (wegen der Anonymität des Marktes kennt der Unternehmer seine Kunden nicht) oder dass aus anderen Gründen eine solche Weitergabe tatsächlich nicht erfolgen wird (*Ritz*, BAO⁶, § 239a Rz 14).

Allerdings kann daraus für das Finanzamt nichts gewonnen werden, da im gegenständlichen Fall die Verbuchung der Gutschrift, die nach dem angefochtenen Bescheid nicht durchgeführt werden sollte, bereits am 18.02.2011 erfolgte, weshalb eine Anwendung der Bestimmungen des § 239a BAO nicht in Betracht kommt, da eine erst am 18.12.2013 verfügte Nichtverbuchung zufolge der tatsächlich vorliegenden Verbuchung keine rechtliche Auswirkung mehr haben kann.

Der Beschwerde war daher stattzugeben und der Bescheid, insoweit er den Ausspruch über die Nichtverbuchung gemäß § 239a BAO betrifft, aufzuheben.

Es war daher 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 23. Jänner 2020